

**Reforma lokalnego prawa  
podatkowego w Polsce  
– raport z badań**

**Białystok 2011**

## **I Założenia badawcze**

### **II Stanowienie lokalnego prawa podatkowego**

#### **2.1. Analiza prac parlamentarnych za lata 2008-2009 pod kątem ustalenia mankamentów legislacji w zakresie podatków i opłat samorządowych**

- 2.1.1. Uwagi ogólne
- 2.1.2. Prace przedlegislacyjne
- 2.1.3. Przygotowanie projektu
- 2.1.4. Uzgodnienia, opiniowanie i konsultowanie projektu
- 2.1.5. Uchwalanie ustawy
- 2.1.6. Promulgacja ustawy
- 2.1.7. Wnioski

#### **2.2. Procedura podejmowania uchwał w gminach w świetle przeprowadzonych badań**

- 2.2.1. Uwagi ogólne
- 2.2.2. Inicjatywa uchwałodawcza
- 2.2.3. Przygotowanie projektu uchwały
- 2.2.4. Przedłożenie projektu radzie
- 2.2.5. Postępowanie z projektem na sesji
- 2.2.6. Udział izb rolniczych w procedurze uchwałodawczej
  - 2.2.6.1. Uwagi ogólne
  - 2.2.6.2. Podstawy prawne działania izb rolniczych
  - 2.2.6.3. Zakres uprawnień izb rolniczych w procedurze uchwałodawczej
  - 2.2.6.4. Konsekwencje prawne nie wystąpienia organu stanowiącego j.s.t do izby rolniczej w przedmiocie wyrażenia opinii
  - 2.2.6.5. Wyniki badań
  - 2.2.6.6. Wnioski
- 2.2.7. Ogłoszenie uchwały
- 2.2.8. Wnioski

#### **2.3. Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych**

- 2.3.1. Uwagi ogólne
- 2.3.2. Nieprawidłowości uchwał podatkowych stwierdzane w ramach nadzoru przez regionalne izby obrachunkowe

### **2.3.2.1. Zbiorcze informacje o działalności nadzorczej wszystkich regionalnych izb obrachunkowych nad uchwałami podatkowymi**

2.3.2.1.1. Podstawy prawne działalności nadzorczej RIO nad prawotwórczą działalnością organów stanowiących gmin dotyczących podatków i opłat lokalnych

2.3.2.1.2. Zbiorcze informacje dotyczące działalności wszystkich RIO w zakresie nadzoru nad uchwałami podatkowymi za 2008

2.3.2.1.3. Zbiorcze informacje dotyczące działalności wszystkich RIO w zakresie nadzoru nad uchwałami podatkowymi za 2009 r.

2.3.2.1.4. Dane ogólne dotyczące działalności poszczególnych RIO w zakresie nadzoru nad uchwałami podatkowymi za 2008 i 2009

2.3.2.1.5. Wnioski

### **2.3.2.2. Stwierdzone nieprawidłowości przez regionalne izby obrachunkowe w ujęciu ogólnym**

2.3.2.2.1. Stwierdzone nieprawidłowości przez RIO w ujęciu ogólnym za rok 2008

2.3.2.2.2. Stwierdzone nieprawidłowości przez RIO w ujęciu ogólnym za rok 2009 wraz z odniesieniem ich do stwierdzanych nieprawidłowości za 2008 r.

2.3.2.2.3. Wnioski

### **2.3.2.3. Stwierdzone nieprawidłowości przez regionalne izby obrachunkowe w ujęciu szczegółowym**

2.3.2.3.1. Uwagi ogólne

2.3.2.3.2. Stwierdzone nieprawidłowości w ujęciu szczegółowym występujące zarówno w 2008 jak i 2009 r.

2.3.2.3.3. Uchwały dotyczące podatku od nieruchomości

2.3.2.3.4. Uchwały dotyczące podatku od środków transportowych

2.3.2.3.5. Uchwały dotyczące opłaty targowej

2.3.2.3.6. Uchwały dotyczące inkaso

2.3.2.3.7. Uchwały wprowadzające pomoc publiczną

2.3.2.3.8. Regulacje dotyczące wejście w życie uchwał

2.3.2.3.9. Uchwały dotyczące opłaty miejscowej

2.3.2.3.10. Uchwały dotyczące podatku rolnego

2.3.2.3.11. Uchwała w sprawie wzorów deklaracji i informacji podatkowych

### **2.3.2.4. Stwierdzone nieprawidłowości w ujęciu szczegółowym występujące wyłącznie w 2008 r.**

2.3.2.4.1. Uchwały dotyczące podatku od nieruchomości

2.3.2.4.2. Uchwały dotyczące podatku od środków transportowych

2.3.2.4.3. Uchwały dotyczące opłaty targowej

2.3.2.4.4. Uchwała w sprawie inkaso

2.3.2.4.5. Uchwały wprowadzające pomoc publiczną

2.3.2.4.6. Uchwały w sprawie opłaty miejscowej

2.3.2.4.7. Uchwały w sprawie opłaty od posiadania psów

**2.3.2.5. Stwierdzone nieprawidłowości w ujęciu szczegółowym występujące wyłącznie w 2009 r.**

2.3.2.5.1. Uchwały w sprawie podatku od nieruchomości

2.3.2.5.2. Uchwały dotyczące opłaty targowej

2.3.2.5.3. Uchwały w zakresie inkasa

2.3.2.5.4. Uchwały dotyczące pomocy publicznej

2.3.2.5.5. Przepisy uchwał dotyczące mocy obowiązującej oraz opublikowania uchwały

2.3.2.5.6. Uchwały dotyczące opłaty miejscowej

2.3.2.5.7. Uchwały dotyczące podatku rolnego

2.3.2.5.8. Uchwały dotyczące opłaty od posiadania psów

2.3.2.5.9. Uchwały dotyczące wzorów deklaracji i informacji podatkowej

2.3.2.5.10. Uchwały dotyczące podatku leśnego

2.3.2.5.11. Uchwały dotyczące opłaty adiacenckiej

2.3.2.5.12. Uchwały dotyczące dodatkowego podatku

2.3.2.5.13. Uchwały w sprawie kwestii uregulowanych w Ordynacji podatkowej

2.3.2.5.14. Wnioski

**2.3.3. Nieprawidłowości uchwał podatkowych nie zakwestionowane przez regionalne izby obrachunkowe w ramach nadzoru**

**2.3.3.1. Nieprawidłowości nie zakwestionowane przez RIO w ujęciu ogólnym**

2.3.3.1.1. Uwagi ogólne

2.3.3.1.2. Uchwały dotyczące podatku od nieruchomości

2.3.3.1.2.1. Stawki podatkowe

2.3.3.1.2.2. Zwolnienia podatkowe

2.3.3.1.3. Uchwały dotyczące podatku od środków transportowych

2.3.3.1.4. Uchwały dotyczące opłaty targowej

2.3.3.1.5. Uchwały dotyczące inkaso

2.3.3.1.6. Uchwały dotyczące wzorów deklaracji i informacji podatkowych

2.3.3.1.7. Wnioski

## **2.3.3.2. Nieprawidłowości nie zakwestionowane przez RIO w ujęciu szczegółowym**

2.3.3.2.1. Uwagi ogólne

2.3.3.2.2. Podatek od nieruchomości

2.3.3.2.2.1. Stawki podatkowe

2.3.3.2.2.1.1. Wprowadzenie stawki dodatkowej a możliwość przekroczenia stawki maksymalnej lub naruszenia przepisów pomocowych

2.3.3.2.2.1.2. Zróżnicowanie stawki w ramach gruntów lub budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej a także budowli bez wskazania, że stawka preferencyjna ma charakter pomocowy

2.3.3.2.2.1.3. Różnicowanie stawek dotyczących przedsiębiorców z podwyższeniem stawek dla określonych kategorii gruntów, budynków, czy budowli

2.3.3.2.2.1.4. Niewłaściwie skonstruowane stawki preferencyjne dotyczące usług użyteczności publicznej lub tzw. monopolu naturalnego

2.3.3.2.2.1.5. Ulgi podatkowe przy kształtowaniu stawek podatkowych

2.3.3.2.2.1.6. Podmiotowe różnicowanie stawek

2.3.3.2.2.1.7. Pominięcie w uchwale dotyczącej stawek określonych kategorii nieruchomości

2.3.3.2.2.1.8. Zróżnicowanie stawek z wykorzystaniem pojęć nieprecyzyjnych

2.3.3.2.2.1.9. Brak precyzyjnego określenia rodzaju stawki

2.3.3.2.2.1.10. Uchwała nieczytelna

2.3.3.2.2.1.11. Przyjęcie stawek dla świadczeń medycznych, nie zaś zdrowotnych

2.3.3.2.2.1.12. Przyjęcie procentowych stawek dla budynków

2.3.3.2.2.2. Zwolnienia podatkowe

2.3.3.2.2.2.1. Wprowadzenie zwolnienia dotyczącego m.in. przedsiębiorców bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej

2.3.3.2.2.2.2. Zwolnienia podatkowe dotyczące usług użyteczności publicznej lub tzw. monopolu naturalnego niewłaściwie skonstruowane

2.3.3.2.2.2.3. Wprowadzenie ulg podatkowych

2.3.3.2.2.2.4. Zwolnienie dyskryminacyjne

2.3.3.2.2.2.5. Wprowadzenie przy zwolnieniach zapisów wzajemnie sprzecznych

2.3.3.2.2.2.6. Wprowadzanie zwolnień dla przedmiotów niepodlegających opodatkowaniu

2.3.3.2.2.2.7. Zwolnienie z powtórzeniem zapisu ustawowego

2.3.3.2.2.2.8. Wadliwie określony moment rozpoczęcia okresu zwolnienia

2.3.3.2.2.2.9. Brak podstaw do wprowadzenia określonych zapisów dotyczących zwolnień w uchwale

- 2.3.3.2.2.10. Wprowadzenie regulacji dotyczących zwolnień sprzecznych z Ordynacją podatkową
- 2.3.3.2.2.11. Wprowadzanie zwolnień z wykorzystaniem pojęć nieprecyzyjnych
- 2.3.3.2.2.12. Zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe
- 2.3.3.2.3. Podatek od środków transportowych
  - 2.3.3.2.3.1. Brak określenia stawki dla ciągników siodłowych i balastowych dla ciągników siodłowych i balastowych a także dla przyczep i naczep z czterema większą liczbą osi
  - 2.3.3.2.3.2. Wprowadzenie zwolnienia naruszającego art. 12 ust. 4 u.o.p.l.
  - 2.3.3.2.3.3. Zwolnienie bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej
  - 2.3.3.2.3.4. Wprowadzenie dwóch różnych stawek dla tej samej kategorii pojazdów
  - 2.3.3.2.3.5. Przyjęcie zerowej stawki podatkowej
  - 2.3.3.2.3.6. Ulgi podatkowe
  - 2.3.3.2.3.7. Zwolnienie dyskryminacyjne
  - 2.3.3.2.3.8. Procentowe podwyższenie stawek
  - 2.3.3.2.3.9. Brak określenie stawki dla autobusów
  - 2.3.3.2.3.10. Zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe
  - 2.3.3.2.3.11. Zapisy dotyczące zasad płatności mogące błędnie sugerować ograniczenie możliwości wykorzystania ustawowych zasad płatności podatku
  - 2.3.3.2.3.12. Terminy płatności mogące wprowadzać w błąd
  - 2.3.3.2.3.13. Mało precyzyjne określenia dotyczące stawek lub zwolnień podatkowych
- 2.3.3.2.4. Opłata targowa
  - 2.3.3.2.4.1. Nie określenie stawek opłaty dla wszystkich sytuacji objętych opłatą targową
  - 2.3.3.2.4.2. Określenie stawki w sposób, który może doprowadzić do przekroczenia stawki maksymalnej
  - 2.3.3.2.4.3. Ulgi w opłacie targowej
  - 2.3.3.2.4.4. Brak terminu płatności opłaty targowej
  - 2.3.3.2.4.5. Określenie stawki za czynności nie objęte opłatą targową
  - 2.3.3.2.4.6. Stawki abonamentowe
  - 2.3.3.2.4.7. Zwolnienia podmiotowe lub mające charakter dyskryminacyjny
  - 2.3.3.2.4.8. Ograniczenia opłaty do niektórych podmiotów
  - 2.3.3.2.4.9. Ograniczenie zasad poboru opłaty
  - 2.3.3.2.4.10. Zapisy mało precyzyjne
- 2.3.3.2.5. Inkaso

2.3.3.2.5.1. Nie powołanie lub wadliwe powołanie inkasentów a także wadliwe wyznaczenie ich wynagrodzenia

2.3.3.2.5.2. Wprowadzenie inkaso na czynności dodatkowe wraz z dodatkowym wynagrodzeniem lub bez niego

2.3.3.2.5.3. Wadliwy termin wpłaty przez inkasenta

2.3.3.2.5.4. Pobór podatku przez parkomat

2.3.3.2.5.5. Zarządzenie poboru w drodze inkasa świadczeń, do których ta instytucja nie ma zastosowania

2.3.3.2.5.6. Ograniczenie wpłaty tylko przez inkaso lub inkaso i rachunek bez kasy

2.3.3.2.6. Wzory informacji i deklaracji

2.3.3.2.6.1. Zaokrąglanie podstawy opodatkowania przy gruntach, budynkach lub wadliwe pouczenie dotyczące zaokrąglanie podstaw opodatkowania przy budowlach

2.3.3.2.6.2. Rubryka informująca, że podatnik zaokrągla podatek od poszczególnych elementów do pełnych złotych lub do pełnych dziesiątek groszy

2.3.3.2.6.3. Rubryka z oświadczeniem o odpowiedzialności karnej

2.3.3.2.6.4. Brak w deklaracji niektórych rubryk dotyczących podatnika

2.3.3.2.6.5. Wskazanie rubryk dotyczących tytułów prawnych lub faktycznych, w sprzeczności z art. 3 u.o.p.l.

2.3.3.2.6.6. Opracowanie wzoru deklaracji jedynie dla jednego podatnika lub wyłącznie dla osób prawnych

2.3.3.2.6.7. Wadliwe podanie nazwy i adresu organu podatkowego

2.3.3.2.6.8. Rubryka dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych

2.3.3.2.6.9. Nieczytelne załączniki ze wzorami deklaracji i informacji podatkowych

2.3.3.2.6.10. Wnioski

2.3.4. Wnioski i postulaty

## **2.4. Sądowa kontrola działalność prawodawczej rad gmin w zakresie uchwał podatkowych**

2.4.1. Uwagi ogólne

2.4.2. Materiał badawczy

2.4.3. Podstawy prawne sądowej kontroli nad prawotwórczą działalnością organów stanowiących gmin dotyczących podatków lokalnych

2.4.4. Informacje dotyczące działalności sądów administracyjnych w zakresie sądowej kontroli nad uchwałami podatkowymi za lata 2008 i 2009

2.4.5. Wnioski

## **2.5. Kontrola uchwał podatkowych realizowana przez prokuratora**

### **2.6. Skarga powszechna**

2.6.1. Uwagi ogólne

2.6.2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy skargi powszechnej

2.6.3. Wezwanie rady gminy do usunięcia naruszenia prawa

2.6.4. Rodzaje rozstrzygnięć w związku z wzniesieniem skargi na uchwałę podatkową rady gminy

2.6.5. Skarga na bezczynność prawotwórczą rady gminy

2.6.6. Wyniki badań

2.6.7. Wnioski

## **III Stosowanie lokalnego prawa podatkowego**

3.1. Uwagi ogólne

3.2. Problemy proceduralne

3.3. Problemy materialnoprawne charakterystyczne dla wszystkich ustaw regulujących podatki lokalne

3.4. Problemy związane z wymiarem i poborem podatku od nieruchomości

3.5. Problemy związane ze stosowaniem przepisów ustawy o podatku rolnym

3.6. Materialnoprawne problemy związane ze stosowaniem przepisów o podatku od środków transportowych

3.7. Problemy związane z poborem opłaty skarbowej oraz opłat lokalnych (targowej, miejscowej i uzdrowskiej)

3.8. Problemy związane z funkcjonowaniem ewidencji gruntów

3.9. Funkcjonowanie wojewódzkich dzienników urzędowych

3.10. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w zakresie aktów prawnych dotyczących lokalnego prawa podatkowego

3.11. Problemy stosowania regulacji prawnych z zakresu lokalnego prawa podatkowego wynikające z ogólnych i indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego

3.12. Współuczestnicy procesu stosowania prawa podatkowego w gminach

3.12.1. Udział prokuratora w procedurach prowadzonych przez gminne organy podatkowe

3.12.1.1. Uwagi ogólne

3.12.1.2. Podstawa prawna współuczestnictwa prokuratora w postępowaniu podatkowym



- 3.12.1.3. Przesłanki współuczestnictwa prokuratora w postępowaniu podatkowym
- 3.12.1.4. Czynności prokuratora poprzedzające postępowanie podatkowe
- 3.12.1.5. Żądanie wszczęcia postępowania podatkowego z wniosku prokuratora
- 3.12.1.6. Prokurator jako uczestnik postępowania podatkowego
- 3.12.1.7. Sprzeciw prokuratora
- 3.12.1.8. Wyniki badań
- 3.12.1.9. Wnioski
- 3.12.2. Udział organizacji społecznych w procedurach prowadzonych przez gminne organy podatkowe
  - 3.12.2.1. Uwagi ogólne
  - 3.12.2.2. Strona a podmiot działający na prawach strony
  - 3.12.2.3. Pojęcie organizacji społecznej
  - 3.12.2.4. Przesłanki udziału organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym
  - 3.12.2.5. Uprawnienia organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym
  - 3.12.2.6. Wyniki badań
  - 3.12.2.7. Wnioski
- 3.13. Problemy związane ze stosowaniem podatków stanowiących dochód budżetu gminy realizowanych przez naczelnika urzędu skarbowego - wnioski de lege lata oraz de lege ferenda
  - 3.13.1. Wnioski de lege lata oraz de lege ferenda w zakresie podatku od spadków i darowizn
  - 3.13.2. Wnioski de lege lata oraz de lege ferenda w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych

#### **IV Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach**

- 4.1. Uwagi ogólne
- 4.2. Pojęcie pomocy publicznej
- 4.3. Kryteria uznania wsparcia za pomoc publiczną**
  - 4.3.1. Przedsiębiorca jako beneficjent pomocy
  - 4.3. Kryteria uznania wsparcia za pomoc publiczną
    - 4.3.1. Przedsiębiorca jako beneficjent pomocy
    - 4.3.2. Publiczny charakter wsparcia

4.3.3. Korzyść ekonomiczna

4.3.4. Selektywność pomocy

4.3.5. Zakłócenie konkurencji oraz wpływ na handel wewnątrzspółnotowy

#### **4.4. Regulacje prawne stanowiących podstawę udzielania pomocy publicznej przez gminy**

#### **4.5. Rodzaje pomocy publicznej udzielanej przez gminy w zakresie podatków i opłat stanowiących ich dochód**

4.5.1. Pomoc horyzontalna, regionalna i sektorowa

4.5.2. Pomoc notyfikowana i niepodlegająca notyfikacji

4.5.3. Pomoc indywidualna i udzielana na podstawie programów pomocowych

#### **4.6. Pomoc publiczna o charakterze podatkowym**

#### **4.7. Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w świetle regulacji o pomocy**

4.7.1. Uwagi ogólne

4.7.2. Różnicowanie stawek podatków i opłat lokalnych stanowiące pomoc publiczną

4.7.3. Uchwały przewidujące udzielenie pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku

#### **4.8. Procedura podejmowania uchwał stanowiących podstawę udzielania pomocy publicznej.**

4.8.1. Uwagi ogólne

4.8.2. Procedura podejmowania uchwał przewidujących udzielenie pomocy *de minimis*

4.8.3. Przygotowanie projektu uchwały przewidującej udzielenie pomocy w ramach wyłączeń grupowych

4.8.4. Procedura uchwalenia uchwały przewidującej udzielenie pomocy regionalnej

#### **4.9. Wpływ regulacji prawnych z zakresu pomocy publicznej na stosowanie prawa podatkowego w gminach**

4.9.1. Uwagi ogólne

4.9.2. Udzielanie ulg i zwolnień w podatku rolnym, które stanowią pomoc publiczną

4.9.3. Przyznawanie przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w świetle przepisów o pomocy publicznej

4.9.3.1. Uwagi ogólne

4.9.3.2. Przesłanki udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w kontekście dopuszczalności udzielania pomocy publicznej

4.9.3.3. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiące pomoc *de minimis*

4.9.3.4. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiące pomoc inną niż pomoc *de minimis* i pomoc *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie

4.9.3.5. Stosowanie przez gminne organy podatkowe ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – uwagi na tle kontroli NIK

#### **4.10. Wnioski**

### **V Lokalne prawo podatkowe w wybranych państwach UE**

#### **5.1. Lokalne prawo podatkowe we Francji**

5.1.1. Podatki i opłaty bezpośrednie

5.1.1.1. Podatki od nieruchomości

5.1.1.1.1. Podatek od nieruchomości budynkowych

5.1.1.1.2. Podatek od nieruchomości niezabudowanych

5.1.1.1.3. Podatek od lokali mieszkalnych (mieszkania)

5.1.1.2. Inne bezpośrednie daniny lokalne

5.1.1.2.1. Opłaty fiskalne związane z urbanizacją

5.1.1.2.2. Podatki związane z bezpośrednimi podatkami lokalnymi

5.1.1.2.3. Podatki o specyficznej podstawie opodatkowania

5.1.2. Podatki i opłaty pośrednie

5.1.2.1. Uwagi ogólne

5.1.2.2. Opłaty rejestracyjne w szerokim rozumieniu

5.1.2.3. Inne podatki, opłaty pośrednie

#### **5.2. Podatki lokalne w Hiszpanii**

5.2.1. System hiszpańskich podatków lokalnych

5.2.1.1. Konstytucyjne podstawy regulacji prawnej hiszpańskich podatków lokalnych

5.2.1.2. System podatków lokalnych w świetle regulacji ogólnego oraz szczegółowego prawa podatkowego

5.2.1.3. Podatek od nieruchomości

5.2.1.4. Podatek od działalności gospodarczej

5.2.1.5. Podatek od pojazdów mechanicznych

5.2.1.6. Podatki „fakultatywne”

#### **5.3. Podatki lokalne na Litwie – zarys systemu**

5.3.1. System litewskich podatków lokalnych – zagadnienia ogólne

5.3.1.1. Konstytucyjne podstawy opodatkowania

5.3.1.2. System podatków lokalnych a regulacje ogólnego prawa podatkowego

5.3.2. System litewskich podatków lokalnych – zagadnienia szczegółowe

5.3.2.1. Podatek od nieruchomości „budynkowych”

5.3.2.2. Podatek od nieruchomości „gruntowych”

5.3.2.3. Podatek od zakładów losowych i gier hazardowych

5.3.2.4. Podatek od zanieczyszczeń

5.3.2.5. Podatek od spadków

#### **5.4. Znaczenie ustawodawstwa wspólnotowego oraz orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w odniesieniu do polskiego systemu podatków samorządowych**

5.4.1. Podatki od gromadzenia kapitału

5.4.2. Podatek od środków transportowych

### **VI Wnioski**

#### **6.1. Uwagi ogólne**

#### **6.2. Co trzeba zmienić w procesie stanowienia lokalnego prawa podatkowego?**

6.2.1. Zakres władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego

6.2.2. Komu powinny przysługiwać kompetencje do tworzenia lokalnego prawa podatkowego?

6.2.3. Jakie kompetencje prawotwórcze powinny posiadać jednostki samorządu terytorialnego?

6.2.4. Jakie kompetencje prawotwórcze powinny posiadać jednostki samorządu terytorialnego?

6.2.5. Kto powinien nadzorować tworzenie lokalnego prawa podatkowego?

6.2.6. Pozycja innych podmiotów w procesie nadzoru i kontroli tworzenia lokalnego prawa podatkowego

6.2.7. Brak kadry przygotowanej do przygotowywania projektów uchwał podatkowych

6.2.8. Lobbying przy tworzeniu lokalnego prawa podatkowego

#### **6.3. Propozycje zmian w systemie podatków i opłat lokalnych**

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

6.3.2. Precyzyjne określenie pojęcia „opłata lokalna”

6.3.3. Zmiany zasad opodatkowania majątku nieruchomego

6.3.4. Ewidencja nieruchomości na potrzeby opodatkowania

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

6.3.6. Eliminacja podatków nie przynoszących dochodów

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

6.3.8. Potrzebne są zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych

#### **6.4. Propozycje założeń docelowego modelu lokalnego prawa podatkowego**

### **VII Załączniki do raportu**

## **I Założenia badawcze**

Podstawowym celem badań zrealizowanych w ramach grantu badawczego Nr N N 110 183637 pt. „Reforma lokalnego prawa podatkowego”, było ustalenie głównych kierunków zmian obowiązującego modelu lokalnego prawa podatkowego. Zakresem badań objęte zostały podmioty biorące udział w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego na szczeblu lokalnym. Są to więc zarówno samorządowe organy podatkowe (wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast; samorządowe kolegia odwoławcze), jak i państwowe (naczelnicy urzędów skarbowych). W obrębie zainteresowania znalazła się również działalność Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Ministra Rolnictwa w zakresie monitorowania udzielania przez gminy ulg i zwolnień podatkowych jako pomocy publicznej. Ponadto przeanalizowane zostały przypadki udziału prokuratora w postępowaniu podatkowym w zakresie realizacji podatków samorządowych oraz tryb i zasady udziału organizacji reprezentujących samorząd terytorialny w procesie legislacyjnym.

Natomiast zakresem przedmiotowym badań objęte zostały akty prawne normujące konstrukcje poszczególnych podatków samorządowych. Ponadto szczegółowej analizie poddano: decyzje organów podatkowych, rozstrzygnięcia nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych, uchwały podatkowe gmin oraz orzecznictwo sądowe. Przedmiotem zainteresowania był również tryb podejmowania ustaw regulujących podatki samorządowe oraz proces podejmowania uchwał podatkowych.

Na podstawie uzyskanych w trakcie badań informacji zdefiniowane zostały podstawowe mankamenty obowiązujących regulacji tej części prawa podatkowego. Identyfikacja tych mankamentów przede wszystkim na podstawie analizy aktów prawno-podatkowych (decyzji, uchwał) oraz aktów nadzoru (orzeczeń organów nadzoru i sądowych) pozwoliła na wskazanie w jaki sposób mogą być wyeliminowane. Niektóre z nich mogą przestać istnieć pod dokonaniem korekty obowiązujących regulacji prawnych. Postulaty w tym zakresie są przedstawione w dalszej części opracowania. W trakcie badań ustalane zostały także takie obszary tworzenia i stosowania prawa podatkowego, które mogą zostać poprawione jedynie w całościowej reformy lokalnego prawa podatkowego. Założenia tej reformy zostały zaprezentowane we Wnioskach. Tak więc w niniejszym raporcie przedstawione są nie tylko „doraźne” regulacje służące doskonaleniu obowiązującego modelu lokalnego prawa podatkowego ale również propozycje założeń kompleksowych zmian w tym obszarze prawa podatkowego.

Lokalne prawo podatkowe jest niezbędnym elementem prawa podatkowego. Przemawia za tym przede wszystkim potrzeba wyposażenia jednostek samorządu terytorialnego w kompetencje umożliwiające wpływ na kształt swoich dochodów własnych, w tym w szczególności podatkowych. Nie ma samorządności bez dochodów własnych i kompetencji do decydowania o ich wysokości. Władztwo w zakresie dochodów własnych jest niezbędnym atrybutem autentycznego samorządu terytorialnego. W tym kontekście należy stwierdzić, że lokalne prawo podatkowe, umożliwiające wpływ j.s.t na dochody uzyskiwane z podatków, jest potrzebne i nieodzowne w każdym racjonalnym systemie prawa podatkowego.

Z formalnego punktu widzenia o potrzebie funkcjonowania lokalnego prawa podatkowego rozstrzygają zarówno przepisy Konstytucji RP, jak i Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego. Z aktów tych jednoznacznie wynikają uprawnienia władzy lokalnej do decydowania o wysokości przyznanych im dochodów podatkowych.

Lokalne prawo podatkowe jest jedyną – ostatnią – niezreformowaną częścią polskiego prawa podatkowego. Obowiązujący model podatków lokalnych został ukształtowany w Polsce w latach 60 – 70-tych i utrwalony w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych oraz innych aktach regulujących podatki samorządowe. Zmiany w tej dziedzinie po 1991 roku mają charakter korekt, a nie zasadniczej reformy tego wycinka prawa podatkowego. Nie ma przy tym wypracowanej wizji docelowego modelu lokalnego prawa podatkowego. Jak zatem zmieniać poszczególne akty nie wiedząc w jakim kierunku powinny one zmierzać? Przy określaniu tych kierunków pomocne są ustalenia dokonane w zrealizowanych badaniach dań.

Za potrzebą podjęcia tytułowej reformy przemawia również źle funkcjonujący system tworzenia lokalnego prawa podatkowego, co przesądza o jego niskim poziomie legislacyjnym. Chodzi tu zarówno o akty tworzone przez parlament, jak i organy lokalne. Ustawy regulujące podatki samorządowe są zmieniane bez uwzględnienia „interesu” władz lokalnych. Bardzo często dopiero po ich wejściu w życie okazuje się, że są one trudne do praktycznego stosowania i pozbawiają gmin określonych wpływów. Jeszcze gorzej jest w odniesieniu do miejscowego prawa podatkowego. Władze lokalne nie są przygotowane przede wszystkim kadrowo do tworzenia aktów regulujących podatki samorządowe. Dużym problemem jest także to, że zasady ogłaszania aktów prawa miejscowego są niedostosowane do zasad jego tworzenia. Utrudnia to zapoznanie podatnika z tymi aktami. Na niski poziom legislacyjny miejscowego prawa podatkowego ma również wpływ niedostateczny nadzór nad tworzeniem prawa miejscowego.

Na szczególną uwagę zasługuje - częściowo już wspomniany – brak koncepcji odnośnie do miejsca, roli i znaczenia podatków lokalnych w całym systemie podatkowym. W

zasadzie powszechnie deklarowana potrzeba zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego niezbędnej samodzielności finansowej nie znajduje pełnego potwierdzenia ani w zakresie rozwiązań systemowych (np. brak zgodności prawa wewnętrznego z EKSL), ani na gruncie unormowań szczegółowych. Charakterystycznym mankamentem obecnego modelu samorządowego władztwa daninowego jest okoliczność, że regulacje poświęcone prerogatywom składającym się na to władztwo – jako wysoce niedoskonałe od strony stylistyczno-redakcyjnej – prowadzą do dalszego spadku efektywności dochodów własnych samorządu terytorialnego.

Wszystkie wskazane powyżej okoliczności przemawiają za podjęciem prac zmierzających do zreformowania lokalnego prawa podatkowego. Jest to uwarunkowane przygotowaniem założeń i kierunków tej reformy, a to z kolei wymaga danych które można uzyskać tylko poprzez zrealizowanie badań empirycznych. Są one do ustalenia jakich ustalenia jakich modyfikacji należy dokonać w obecnym systemie podatków samorządowych. Postulowana reforma ma na celu wprowadzenie usprawnień zwiększających skuteczność fiskalną podatków lokalnych z jednej strony, z drugiej zaś ma prowadzić do przyznania organom samorządowym większych możliwości prowadzenia własnej polityki finansowej. Na tej podstawie można stwierdzić, że ustalenia dokonane w trakcie zrealizowanych badań – choćby pośrednio - mogą przyczynić się do korzystnych przeobrażeń w funkcjonowaniu całego samorządowego sektora finansów publicznych. Co więcej, wydaje się oczywiste, że reformie lokalnego prawa podatkowego powinna towarzyszyć generalna refleksja nad sposobem finansowania działalności samorządu terytorialnego. Nietrudno zauważyć, że lokalne prawo podatkowe stanowi istotny, lecz nie jedyny, przejaw gospodarki finansowej tego samorządu. Wypada więc wyraźnie zaznaczyć - niezależnie od końcowych ustaleń raportu – że realizacja idei samodzielnego samorządu terytorialnego wymaga przemyślenia także innych elementów jego systemu prawnofinansowego. Jednym z kluczowych problemów pozostaje ciągle wysoki udział dochodów transferowych w zasobach pieniężnych jednostek samorządowych oraz ich destrukcyjny wpływ na zasadę autonomii finansowej.

Podstawą do określenia na końcu tego opracowania głównych kierunków reformy lokalnego prawa podatkowego są – co już zostało podkreślone - przede wszystkim dane uzyskane w ramach badań empirycznych. Uwiarygadnia to – naszym zdaniem – ich zasadność i potrzebę szybkiego wprowadzenia w życie. Nie oznacza to jednak, że mają one charakter „bezdyskusyjny” i bezwzględnie muszą być wprowadzone w zaproponowanym kształcie. Są to jedynie propozycje zespołu badawczego, dokonane na bazie zgromadzonych w trakcie badań danych. Niewątpliwie jest tak, że wiele problemów nie udało na się dostrzec i



przez to objąć analizą. Uzasadnia to dalszą potrzebę realizacji badań dotyczących tej mało popularnej dziedziny

Badania zrealizowane w ramach niniejszego projektu są pierwszymi w Polsce dotyczącymi kompleksowej reformy lokalnego prawa podatkowego. Obecnie można jedynie wskazać na publikacje i badania obejmujące pewne elementy tego systemu. Dotyczą one albo konstrukcji poszczególnych podatków samorządowych albo też procesu tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego. Mają zatem charakter wycinkowy, nie obejmujący całości proponowanej tematyki badawczej. Jedynie całościowe podejście do analizowanej tematyki umożliwiło zrealizowanie zasadniczego celu badań – opracowania głównych kierunków reformy lokalnego prawa podatkowego.

Wyżej wskazane założenia badawcze zostały odniesione do trzech zasadniczych obszarów badawczych, tj. stanowienie lokalnego prawa podatkowego, stosowanie tego prawa przez organy podatkowe oraz rozwiązań prawnych w zakresie podatków i opłat lokalnych obowiązujących w innych państwach (Francja, Hiszpania, Litwa). W stosunku do każdego z tych obszarów opracowane zostały szczegółowe kwestie wymagające zbadania i analizy.

W pierwszym obszarze badawczym, tj. stanowieniu lokalnego prawa podatkowego szczególnie nacisk położony został na ustalenie listy mankamentów w procesie tworzenia lokalnego prawa podatkowego. Można to sprowadzić do następującego pytania: jakie czynniki decydują o niskim poziomie legislacyjnym (założenie) tworzonego prawa miejscowego. Chcąc uzyskać odpowiedź na to pytanie, przyjęto, że należy badaniami objąć:

- uchwały rady gmin, w tym również statuty w zakresie dotyczącym tworzenia prawa podatkowego,
- uchwały w sprawie różnicowania stawek oraz zwolnień i ulg w podatkach i opłatach lokalnych,
- uchwały w sprawie samo opodatkowania,
- rozstrzygnięcia nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych (RIO) stwierdzające nieważność poszczególnych uchwał lub ich postanowień
- orzecznictwo sądowe dotyczące uchwał podatkowych gmin,
- zaskarżanie uchwał podatkowych przez prokuratora do sądu administracyjnego (WSA),
- zaskarżanie uchwał podatkowych przez obywateli na podstawie art. 101a ustawy o samorządzie gminnym – analiza orzecznictwa sądów administracyjnych,
- udział organizacji społecznych w tworzeniu lokalnego prawa podatkowego,
- akty (opinie, zastrzeżenia) Prezesa UOKiK (Ministra Rolnictwa) lub Komisji Europejskiej w odniesieniu do postanowień zawartych w uchwałach,

- zjawisko beczynności rad gmin w zakresie działalności prawotwórczej ( niepodjęcie uchwał obowiązkowych przez radę gminy),
- materiały towarzyszące procesowi legislacyjnemu pod kątem ustalenia mankamentów legislacji w zakresie podatków samorządowych (stenogramy, opinie, ekspertyzy, interpelacje, szacowanie strony finansowej planowanych zmian, ilość projektów dotyczących zmian prawa lokalnego, ich wnioskodawcy itp.);
- analiza orzecznictwa sądów europejskich w zakresie lokalnego prawa podatkowego;
- zasady funkcjonowania wojewódzkich dzienników urzędowych – identyfikacja problemów związanych z publikowaniem w nich aktów prawa miejscowego.

W zakresie pierwszego obszaru badawczego dokonane zostały przez członków zespołu badawczego następujące działania:

- przeprowadzona została ankieta w 160 gminach, której celem było ustalenie zasadniczych problemów związanych z procesem tworzenia prawa miejscowego. Wyniki tej ankiety zostały opracowane przez dr Rafała Dowgiera (załącznik nr 1);
- dokonano analizy statutów 48 gmin (po trzy z każdego województwa) w celu stwierdzenia czy znajdują się w nich przepisy regulujące proces podejmowania uchwał podatkowych i czego one dotyczą. Dokonano weryfikacji tych regulacji pod kątem ich stosowania w praktyce (badania ankietowe). W oparciu o wyniki uzyskane z ankiet oraz wywiady z pracownikami odpowiedzialnymi za przygotowanie projektów aktów prawnych w gminach ustalono jaki jest rzeczywisty tryb postępowania uchwałodawczego. Został on opisany w opracowaniu dr Rafała Dowgiera pt. „Procedura podejmowania uchwał podatkowych w gminach w świetle badań”;
- poddano analizie uchwały podatkowe gmin w celu ustalenia czy zawarte w nich regulacje są zgodne z prawem i zasadami legislacji. Jednocześnie – w celu zweryfikowania efektywności działania organów nadzorujących proces tworzenia miejscowego prawa podatkowego – objęto badaniami rozstrzygnięcia nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych dotyczące podatków. Wyniki tych badań zostały przedstawione w raporcie opracowanym przez dr Mariusza Popławskiego pt. „Działalność prawodawcza rad gmin w zakresie prawa podatkowego w latach 2008 i 2009”
- w celu ustalenia jakie mankamenty w uchwałach podatkowych ujawnione zostały przez sądy administracyjne analizie poddano wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wyniki tej analizy zostały opracowane przez dr Mariusza Popławskiego i Bogumiła Pahlę. Tam także zostały omówione dwa orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego dotyczące ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W tymże

opracowaniu zostały przedstawione również wyniki badań dotyczących zaskarżania uchwał podatkowych przez inne niż regionalne izby obrachunkowe podmioty (podatników, prokuratora, organizacje społeczne-zawodowe)

- badaniom poddano także udział organizacji społeczno-zawodowych w tworzeniu miejscowego prawa podatkowego, co zostało omówione w opracowaniu dr Bogumiła Pahla. W raporcie są także ustalenia dotyczące działań podejmowanych przez podmioty wykonujące zawodową działalność lobbingsową w procesie stanowienia aktów prawnych z zakresu lokalnego prawa podatkowego;

- zrealizowano badania dotyczące funkcjonowania wojewódzkich dzienników urzędowych. Ich celem była identyfikacja problemów związanych z publikowaniem w nich aktów prawa miejscowego. Wynik tych badań są przedstawione w raporcie opracowanym przez dr Grzegorza Liszewskiego.

- dokonano analizy orzecznictwa sądów europejskich w celu ustalenie, czy stosowanie lokalnego prawa podatkowego było przedmiotem zainteresowania tych instytucji. Informacje na ten temat są zawarte na ten temat w raporcie dr Aleksego Goettela.

W drugim obszarze badawczym główny nacisk położony został na zidentyfikowanie problemów dotyczących stosowania lokalnego prawa podatkowego. Założenie to zostało sprowadzone do następującego pytania: jakie przepisy lokalnego prawa podatkowego wywołują najczęściej sporów interpretacyjnych? Odpowiedź wymagała uzyskania danych dotyczących takich instytucji i zagadnień jak:

- decyzje podatkowe wójta, burmistrza prezydenta (gminnych organów podatkowych),
- decyzje Samorządowych Kolegiów Odwoławczych (SKO),
- orzecznictwo sądów administracyjnych (wytypowanie spraw najczęściej zaskarżanych i odniesienie do katalogu spraw spornych występujących na etapie pierwszej i drugiej instancji),
- ustalenie roli urzędów kontroli skarbowej w zakresie kontroli podatków samorządowych,
- współdecydowanie organów gminy i naczelników urzędów skarbowych przy udzielaniu ulg w spłacie,
- ewidencji gruntów i budynków w wytypowanych starostwach – badania ankietowe;
- funkcjonowanie podatkowych ewidencji nieruchomości (art. 7a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych),

- ustalenie zasad współpracy ze starostą przy aktualizacji ewidencji gruntów i budynków, przesyłaniu informacji o nowych obiektach budowlanych i zarejestrowanych środkach transportowych;

- decyzje gminnych organów podatkowych w sprawie ulg uznaniowych dla przedsiębiorców
- interpretacje prawa podatkowego wydawane przez wójtów , burmistrzów, prezydentów
- zbadanie możliwości organizacyjno-kadrowych realizacji podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych i karty podatkowej przez gminne organy podatkowe;
- zbadanie możliwości przekazania podatków (opłat) samorządowych albo udziałów w nich na rzecz powiatów i gmin;

W analizowanym obszarze badawczym (stosowanie lokalnego prawa podatkowego) zrealizowane zostały następujące przedsięwzięcia:

- przeprowadzona została ankieta w 19 samorządowych kolegiach odwoławczych, której zasadniczym celem było ustalenie które z obowiązujących regulacji lokalnego prawa podatkowego są najczęściej przedmiotem odwołań od decyzji wójtów, burmistrzów (prezydentów). Temu samemu celowi posłużyła analiza orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczącego podatków samorządowych. Wyniki ankiety przeprowadzanej w samorządowych kolegiach odwoławczych zostały opracowane przez dr Grzegorza Liszewskiego;
- zbadano przypadki udziału prokuratora w postępowaniu podatkowym. Informacje na ten temat opracował dr Bogumił Pahl;
- przeprowadzone zostały badania dotyczące funkcjonowania ewidencji gruntów i budynków oraz podatkowej ewidencji nieruchomości. Wyniki tych badań są zawarte w raporcie dr Grzegorza Liszewskiego
- poddano analizie akty (uchwały i decyzje) na mocy których przedsiębiorcy uzyskiwali pomoc publiczną w formie preferencji podatkowych. Ustalenia dokonane w trakcie tych badań zostały przedstawione w opracowaniu dr R. Dowgiera.

Podstawowym celem badań dotyczących stanu lokalnego prawa podatkowego w innych państwach (trzeci obszar badawczy) było ustalenie następujących kwestii:

- katalog podatków i opłat lokalnych,
- zasady opodatkowanie nieruchomości, z uwzględnieniem systemu katastralnego;
- wpływu władz lokalnych na konstrukcję obowiązujących podatków i opłat lokalnych;
- systemu nadzoru i kontroli nad tworzeniem miejscowego prawa podatkowego;
- główne problemy z realizacją podatków samorządowych.

Wyżej wskazane założenia badawcze zostały odniesione do regulacji prawnych obowiązujących we Francji, Hiszpanii i Litwie. Problematyka ta jest przedmiotem opracowania prof. Moniki Lamonnier (Francja) i dr Aleksego Goettela (Hiszpania i Litwa)

## **II Stanowienie lokalnego prawa podatkowego**

## 2.1. Analiza prac parlamentarnych za lata 2008-2009<sup>1</sup> pod kątem ustalenia mankamentów legislacji w zakresie podatków i opłat samorządowych

### 2.1.1. Uwagi ogólne

Na szczeblu samorządu terytorialnego stosowanie prawa podatkowego nie ogranicza się wyłącznie do norm, których autorami jest sam samorząd. W dużym stopniu gmina, która jako jedyny szczebel samorządu posiada własne dochody o charakterze podatkowym, bazuje na regulacjach ustawowych, w tym tych, które regulują konstrukcję podatków i opłat samorządowych. W tym aspekcie przedmiotem szczególnego zainteresowania powinien być proces stanowienia tego prawa, zwłaszcza gdy weźmie się pod uwagę fakt, że w powszechnym odczuciu jakość ustaw regulujących problematykę podatków i opłat samorządowych jest niska. Tezę tę potwierdzają przeprowadzone badania ankietowe, z których wynika, że w ok. 30 % przypadków jako podstawowy problem przy tworzeniu projektów uchwał podatkowych wskazano niską jakość przepisów prawa podatkowego.

Mając powyższe na uwadze zasadne było przeprowadzenie analizy prac legislacyjnych związanych z tworzeniem aktów prawnych regulujących konstrukcję podatków i opłat, które stanowią dochód gminy. W tym celu dokonano przeglądu tych prac na podstawie informacji dotyczących działalności Sejmu RP zawartych na jego stronie internetowej ([www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl)) za lata 2008-2009. Analizą objęto wszystkie projekty ustaw, które we wskazanym okresie były przedmiotem prac Sejmu i które wprowadzały zmiany do ustaw regulujących konstrukcję podatków i opłat stanowiących dochód gminy. Zestawienie tych materiałów z podaniem podstawowych danych dotyczących procesu legislacyjnego zawiera poniższa tabela.

**Tabela 1. Prace legislacyjne Sejmu RP w latach 2008-2009 dotyczące ustaw regulujących konstrukcję podatków i opłat lokalnych.**

Lp.	Tytuł projektu ustawy, data wpływu oraz skierowania do I czytania	Przedmiot nowelizacji (ostateczna wersja po przyjęciu ustawy)	Komisje i podkomisje	Podmioty opiniujące	stanowisko Senatu	wejście w życie znowelizowanych przepisów podatkowych
1.	Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (druk nr 139 z dnia 12.11.2007 r.) – skierowano do I	Pierwotny projekt  Podatek od nieruchomości. - Wykreślenie art. 7 ust. 6b uopl stanowiącego, że zwolnienie z art. 7 ust. 2 pkt 4 dla zakładów pracy chronionej stanowi pomoc de minimis i jest stosowane na zasadach określonych w odrębnych przepisach.  Dodano w toku prac parlamentarnych	1. Komisja Rolnictwa i Rozwoju Wsi, z zaleceniem zasięgnięcia opinii Komisji Gospodarki oraz Komisji Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej  2. Podkomisja nadzwyczajna Komisji Rolnictwa i	1. Biuro Analiz Sejmowych 2. Urząd Komitetu Integracji Europejskiej 3. Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu 4. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego	wniósł poprawki	Ustawa z dnia 28.04.2008 r. (Dz.U. z 2008 r. Nr 93, poz. 585), weszła w życie z dniem 14.06.2008 r.

<sup>1</sup> Uwzględniono projekty będące przedmiotem prac Sejmu w latach 2008-2009, a więc będące w tym okresie przedmiotem prac parlamentarnych bez względu na datę złożenia wniosku.

	czytania na posiedzeniu Sejmu dnia 10.01.2008 r.	Podatek od nieruchomości, od środków transportowych, opłaty lokalne - art. 20c uopl otrzymuje brzmienie: „W przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, w art. 10 ust. 2 oraz w art. 19 pkt 1 i 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, pomoc ta jest udzielana jako pomoc de minimis.”; - w art. 20d ust. 1 otrzymuje brzmienie: "1. Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia, warunki udzielania zwolnień stanowiących pomoc publiczną, o których mowa w: 1) art. 7 ust. 3, 2) art. 12 ust. 4 - mając na uwadze zapewnienie zgodności udzielania pomocy z warunkami dopuszczalności tej pomocy określonymi w przepisach Unii Europejskiej.”.	Rozwoju Wsi do rozpatrzenia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych			
2.	Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (druk nr 308 z dnia 24.01.2008 r.)	Dodane w toku prac parlamentarnych  Opłata od posiadania psów Dodano nowe zwolnienie z opłaty od posiadania psów pkt 2a art. 18a uopl w brzmieniu: „osób niepełnosprawnych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2008 r. Nr 14, poz. 92) – z tytułu posiadania psa asystującego.”	1. Komisja Polityki Społecznej i Rodziny 2. Podkomisja stała do spraw osób niepełnosprawnych 3. Komisja Polityki Społecznej 4. Podkomisja nadzwyczajna do rozpatrzenia poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych.	1. Urząd Komitetu Integracji Europejskiej 2. Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu 3. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego	wniósł poprawki	zmiana tytułu ustawy  Ustawa z dnia 21.11.2008 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o bezpieczeństwie żywności i żywienia (Dz.U. z 2008 r. Nr 223, poz. 1463) – zmiana od 19.06.2009 r.
3.	Rządowy projekt ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (druk nr 140 z dnia 07.11.2007 r.) – skierowany na I czytanie w dniu 10.01.2008 r.	Podatek od nieruchomości, rolny i leśny  Dostosowanie brzmienia zwolnień dla przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego z art. 7 ust. 2 pkt 5a uopl, art. 7 ust. 2 pkt 5a upr., art. 7 ust. 2 pkt 6 upl do nowej ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej. Ponadto powołanie w art. 7 ust. 12 upr oraz art. 7 ust. 6a uopl nowego rozporządzenia Komisji (WE) z 2006 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis.	1. Komisja Edukacji, Nauki i Młodzieży 2. Komisja Gospodarki z zaleceniem zasięgnięcia opinii Komisji Finansów Publicznych	Biuro Analiz Sejmowych	wniósł poprawki	zmiana tytułu ustawy  Ustawa z dnia 30.05.2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 116, poz. 730) – zmiana od 17.07.2008 r.
4.	Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 1343 z dnia 06.11.2008 r.)  Obywatelski projekt ustawy o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (druk z dnia 24.04.2008 r.)  Oba projekty rozpatrywane były wspólnie	Podatek od nieruchomości, rolny i leśny  Zmiana brzmienia zwolnienia dla placówek oświatowych  Art. 7 ust. 2 pkt 2 uopl, art. 7 ust. 2 pkt 2 upl, art. 12 ust. 2 pkt 2 upl otrzymały brzmienie:  „publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie nieruchomości (gruntów, lasów) zajętych na działalność oświatową”.	1. Komisja Edukacji, Nauki i Młodzieży 2. Komisja Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej	1. Biuro Analiz Sejmowych 2. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego	wniósł poprawki	Ustawa z dnia 19.03.2009 r. (Dz.U. Nr 56, poz. 458) – zmiana od 22.04.2009 r.
5.	Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o płatnościach do gruntów rolnych i	Opłata skarbowa Zmiana brzmienia zwolnienia z art. 2 uos: - ust. 1 pkt 3 – dokonywanie czynności urzędowych dokonanie czynności	Komisja Rolnictwa i Rozwoju Wsi	Urząd Komitetu Integracji Europejskiej	nie wniósł poprawek	zmiana tytułu ustawy  Ustawa z dnia 29.02.2008 r. o

	płatności cukrowej (druk nr 221 z dnia 08.02.2008 r.)	urzędowej, wydanie zaświadczenia i zezwolenia przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa albo Agencję Rynku Rolnego w sprawach z zakresu wykonywania przez te agencje zadań w ramach realizacji Wspólnej Polityki Rolnej, w tym w sprawach płatności w ramach systemów wsparcia bezpośredniego określonych przepisami Unii Europejskiej, pomocy de minimis w sektorze rolnictwa lub rybołówstwa oraz innych zadań dotyczących organizacji rynków rolnych, z wyłączeniem zadań w zakresie administrowania obrotem z zagranicą towarami rolno-spożywczymi; - ust. 1 pkt 4 – złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii w sprawach określonych w pkt. 3				zmianie ustawy o płatnościach do gruntów rolnych i płatności cukrowej oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 44, poz. 262) – weszła w życie 15.03.2008 r.
6.	Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o opłacie skarbowej wraz z projektem aktu wykonawczego (druk nr 1695 z dnia 12.02.2009 r.)	Ordynacja podatkowa art. 81a – składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej  Opłata skarbowa zwolnienie pełnomocnictw do podpisywania deklaracji składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej	Komisja Finansów Publicznych	1. Urząd Komitetu Integracji Europejskiej 2. Biuro Analiz Sejmowych 3. Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu	nie wniósł poprawek	Ustawa z dnia 05.03.2009 r. (Dz.U. Nr 57, poz. 466) – weszła w życie 08.04.2009 r.
7.	Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Prawo o aktach stanu cywilnego oraz ustawy o opłacie skarbowej (druk nr 866 z dnia 28.08.2008 r.) – projekt rozpatrywany w trybie pilnym art. 123 ust. 1 Konstytucji	Opłata skarbowa  Doprecyzowanie zasad pobierania opłaty skarbowej od pozostałych decyzji kierownika USC (cz. I ust. 4 załącznika do ustawy)	1. Komisja Administracji i Spraw Wewnętrznych 2. Komisja Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej	1. Urząd Komitetu Integracji Europejskiej 2. Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu 3. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego	nie wniósł poprawek	Ustawa z dnia 19.09.2008 r. (Dz.U. Nr 182, poz. 1121) – weszła w życie 29.10.2008 r.
8.	Rządowy projekt ustawy o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (druk nr 62 z dnia 07.11.2007 r.) – I czytanie 08.01.2008 r.	Opłata skarbowa  Zmiana w załączniku ze stawkami w cz. I w kolumnie 2 ust. 25 otrzymał brzmienie: „Decyzja w sprawie uznania kwalifikacji do wykonywania zawodu regulowanego lub działalności w rozumieniu przepisów o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej”.	Komisja Edukacji, Nauki i Młodzieży		wniósł poprawki	Ustawa z 18.03.2008 r. (Dz.U. Nr 63, poz. 394) – weszła w życie 02.05.2008 r.
9.	Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o ewidencji ludności i dowodach osobistych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 827 z dnia 18.07.2008 r.)	Opłata skarbowa  Zmiana w zał. do ustawy w cz. II w kol. 2 ust. 2 otrzymał brzmienie: „Pełny odpis przetworzonych danych osobowych ze zbiorów meldunkowych, zbioru PESEL oraz ewidencji wydanych i unieważnionych dowodów osobistych”.	Komisja Administracji i Spraw Wewnętrznych	1. Biuro Analiz Sejmowych 2. Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu 3. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego	wniósł poprawki	Ustawa z 03.10.2008 r. (Dz.U. Nr 195, poz. 1198) – weszła w życie 01.01.2009 r.
10.	Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o cudzoziemcach oraz niektórych innych ustaw (druk nr 778 z dnia 11.07.2008 r.)	Opłata skarbowa  Zmiana brzmienia zwolnienia z art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. j): „ pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej, państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub Konfederacji Szwajcarskiej, oraz członków ich rodzin, którzy do nich dołączają lub z nimi przebywają”.	Komisja Administracji i Spraw Wewnętrznych	1. Urząd Komitetu Integracji Europejskiej 2. Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu	wniósł poprawki	Ustawa z 24.10.2008 r. (Dz.U. Nr 216, poz. 1367) – weszła od 01.01.2009 r.
		Zmiany w zał. w cz. III				



11.	Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 1196 z dnia 22.10.2008 r.)	Opłata skarbowa  Zmiana w cz. I załącznika. Zwolniono od opłaty skarbowej dokonanie oraz zmian wpisów do rejestru podmiotów prowadzących agencje zatrudnienia.	Komisja Polityki Społecznej i Rodziny	1. Biuro Analiz Sejmowych 2. Urząd Komitetu Integracji Europejskiej 3. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego	wniósł poprawki	Ustawa z 19.12.2008 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 6, poz. 33) – weszła w życie od 01.02.2009 r.
12.	Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 1175 z dnia 13.10.2008 r.)	Opłata skarbowa  Zmiana art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. b). Wprowadzona zmiana ma charakter porządkowy – uwzględniono, że po zmianach wprowadzonych w ustawie z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 241, poz. 2416, z późn. zm.) nie będzie już poborowych.	Komisja Obrony Narodowej	Biuro Analiz Sejmowych	wniósł poprawki	Ustawa z 09.01.2009 r. (Dz.U. Nr 22, poz. 120) – weszła w życie od 11.02.2009 r.
13.	Rządowy projekt ustawy o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Rybackiego (druk nr 1774 z dnia 11.03.2009 r.)	Opłata skarbowa  Dodanie zwolnienia z opłaty w art. 2 ust. 1 pkt 3a.  Nie będzie podlegała opłacie skarbowej wydanie decyzji na podstawie przepisów ustawy z dnia 3 kwietnia 2009 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Rybackiego (Dz. U. Nr 72, poz. 619).	Komisja Rolnictwa i Rozwoju Wsi	1. Biuro Analiz Sejmowych 2. Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu 3. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego	nie wniósł poprawek	Ustawa z 03.04.2009 r. (Dz.U. Nr 72, poz. 619) – weszła w życie od 29.05.2009 r.
14.	Rządowy projekt ustawy o zmianie imienia i nazwiska (druk Nr 829 z dnia 18.07.2008 r.)	Opłata skarbowa  Usunięto, jako zbędne, regulacje dotyczące wyłączenia spod opłaty skarbowej niektórych czynności oraz jej wysokości w sprawach o ustalenie pisowni imienia lub nazwiska, ponieważ w ustawie z dnia 17 października 2008 r. o zmianie imienia i nazwiska (Dz. U. Nr 220, poz. 1414) zrezygnowano z instytucji ustalenia pisowni imienia lub nazwiska.	Komisja Administracji i Spraw Wewnętrznych	1. Biuro Analiz Sejmowych 2. Urząd Komitetu Integracji Europejskiej 3. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego	nie wniósł poprawek	Ustawa z 17.10.2008 r. (Dz.U. Nr 220, poz. 1414) – weszła w życie od 13.06.2009 r.
15.	Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw (druk nr 1166 z dnia 14.10.2008 r.)	Podatek rolny  W art. 13 ust. 1 wprowadzono zapis, że podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna pod warunkiem, że wydatki uprawniające do skorzystania z niej nie zostały sfinansowane w całości lub w części z udziałem środków publicznych.	1. Komisja Rolnictwa i Rozwoju Wsi 2. Komisja Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej	1. Biuro Analiz Sejmowych 2. Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu 3. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego	wniósł poprawki	Ustawa z 06.12.2008 r. (Dz.U. Nr 237, poz. 1655) – weszła w życie od 01.01.2009 r.

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie zestawienia prac Sejmu RP dostępnego na stronie internetowej: <http://www.sejm.gov.pl>

Ponadto w związku z tym, że w procesie stanowienia prawa zastosowanie znajdują przepisy ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa<sup>2</sup>, w kontekście stanowienia regulacji dotyczących podatków i opłat samorządowych,

<sup>2</sup> Dz.U. Nr 169, poz. 1414.

przeanalizowano także coroczne informacje o działaniach podejmowanych wobec Sejmu RP przez podmioty wykonujące zawodową działalność lobbingową.<sup>3</sup>

Przyjęta w dalszej części opracowania struktura rozważań oparta jest na podstawowym założeniu, w świetle którego proces ustawodawczy, jako typowy proces decyzyjny, składa się z kilku etapów. Wyróżnić można w nim dwie zasadnicze fazy: przygotowawczą oraz stanowienia. Każda z nich składa się z kolei z następujących po sobie etapów, których zachowanie przesądza w istocie o poprawności podjętych procedur. Można w tym miejscu postawić tezę, iż tylko w przypadku zachowania wszystkich istotnych etapów procesu legislacyjnego oraz ich kolejności, istnieje szansa na stworzenie dobrego prawa. Zatem jakość procesu prawodawczego przekłada się w sposób bezpośredni na obowiązujące prawo.

### **2.1.2. Prace przedlegislacyjne**

Punktem wyjścia dla wszelkiej działalności prawodawczej, co wynika z założenia racjonalnego prawodawcy, winno być określenie potrzeb, celów oraz skutków projektowanych regulacji. Innymi słowy, przed podjęciem działań legislacyjnych ocenić należy po pierwsze potrzebę wprowadzenia danej regulacji, po drugie nakreślić wstępnie jej kształt, po trzecie następstwa. Naruszenie wskazanej kolejności w praktyce skutkuje wadliwością procesu prawodawczego, która niestety w wielu przypadkach ujawnia się dopiero na etapie stosowania wprowadzonych do systemu prawa regulacji.

Wskazane wyżej założenia znalazły wyraz w § 1 z.t.p gdzie wskazuje się na konieczność podejmowania przez prawodawcę na etapie prac przedlegislacyjnych działań poprzedzających samo podjęcie decyzji o przygotowaniu projektu ustawy, jak i realizowanych już po podjęciu takiej decyzji. W tym pierwszym zakresie konieczne jest:

- wyznaczenie i opisanie stanu stosunków społecznych w dziedzinie wymagającej interwencji organów władzy publicznej oraz wskazanie pożądanych kierunków ich zmiany;
- ustalenie potencjalnych, prawnych i innych niż prawne, środków oddziaływania umożliwiających osiągnięcie zamierzonych celów;
- określenie przewidywanych skutków społecznych, gospodarczych, organizacyjnych, prawnych i finansowych każdego z rozważanych rozwiązań;

---

<sup>3</sup> Informacja z dnia 5 lutego 2009 r. o działaniach podejmowanych przez podmioty wykonujące zawodową działalność lobbingową w Sejmie w 2008 r. oraz Informacja z dnia 24 lutego 2010 r. o działaniach podejmowanych wobec Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w 2008 r. przez podmioty wykonujące zawodową działalność lobbingową – obie dostępne na stronie internetowej Sejmu: <http://www.sejm.gov.pl>.

- zasięgnięcie opinii podmiotów zainteresowanych rozstrzygnięciem sprawy;
- dokonanie wyboru sposobu interwencji organów władzy publicznej.

W przypadku podjęcia decyzji o przygotowaniu projektu ustawy należy, zgodnie z z.t.p.:

- zapoznać się z dotychczasowym stanem prawnym, w tym z obowiązującymi ustawami, umowami międzynarodowymi, którymi Rzeczpospolita Polska jest związana, prawodawstwem organizacji i organów międzynarodowych, których Rzeczpospolita Polska jest członkiem, oraz prawem Unii Europejskiej, obowiązującym w regulowanej dziedzinie;
- ustalić skutki dotychczasowych uregulowań prawnych obowiązujących w danej dziedzinie;
- określić cele, jakie zamierza się osiągnąć przez wydanie nowej ustawy;
- ustalić alternatywne rozwiązania prawne, które mogą skutecznie służyć osiągnięciu założonych celów;
- sformułować prognozy podstawowych i ubocznych skutków rozważanych alternatywnie rozwiązań prawnych, w tym ich wpływ na system prawa;
- określić skutki finansowe poszczególnych alternatywnych rozwiązań prawnych oraz ustalić źródła ich pokrycia;
- dokonać wyboru optymalnego w danych warunkach rozwiązania prawnego.

Założenie, oczywiście słuszne, iż każda procedura powinna opierać się na z góry przyjętych celach oraz być przeprowadzona w oparciu o przyjęty plan, w praktyce w zakresie tworzenia prawa podatkowego często nie jest realizowane. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy poszukiwać nawet nie tyle w braku regulacji prawnych w tym zakresie, co po prostu w ich nieprzestrzeganiu. Normy prawne nie są przy tym przestrzegane, gdyż w zasadzie ich naruszenie nie jest sankcjonowane. **Dowodem na taki stan rzeczy może być fakt, że z analizowanych materiałów wynika, iż na etapie przygotowywania projektów ustaw często nie zawierały one w ogóle żadnych regulacji dotyczących podatków i opłat samorządowych, które wprowadzono dopiero na etapie prac parlamentarnych.** Z takim stanem rzeczy mieliśmy do czynienia np. w przypadku poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (druk nr 308 z dnia 24 stycznia 2008 r.), do którego dopiero w toku prac parlamentarnych dodano regulacje związane ze zwolnieniem z opłaty od posiadania psów (art. 18a pkt 2a u.p.o.l.). Z oczywistych więc przyczyn załączona do projektu ocena skutków regulacji nie mogła obejmować konsekwencji wprowadzenia zwolnienia w przedmiotowej opłacie. **Generalnie zresztą można postawić tezę, że nowelizowanie ustaw podatkowych przy okazji zmian w innych przepisach sprowadza się do tego, że projektodawca skupia**

swoją uwagę na tych zmianach, nie przykładając należytej uwagi do przewidywania konsekwencji zmian w przepisach podatkowych. Jest to, jak się wydaje, jeden z zasadniczych problemów związanych z nowelizacjami prawa podatkowego w sposób przypadkowy i okazjonalny.

Analizując szeroki katalog podmiotów, które dysponują inicjatywą ustawodawczą oraz regulacje prawne dotyczące realizacji tej inicjatywy, zauważyć należy, iż w analizowanym okresie i w zakresie projektów ustaw dotyczących podatków i opłat samorządowych, były to przede wszystkim projekty rządowe lub poselskie. Zdecydowaną przewagę miały przy tym projekty rządowe (13), przy jedynie dwóch projektach poselskich. Zwrócić też należy uwagę, że w jednym przypadku inicjatywa ustawodawca miała charakter obywatelski – projekt ten był jednak rozpatrywany łącznie z rządowym projektem ustawy o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 1343). W wyniku tej nowelizacji ostatecznie dokonano zmiany zwolnienia z podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w zakresie nieruchomości wykorzystywanych do działalności oświatowej.

W tym miejscu należy też zwrócić uwagę na fakt, iż Rada Ministrów i poszczególni ministrowie, zgodnie z obowiązującymi przepisami zobowiązani są do sporządzania i działania w oparciu o programy prac legislacyjnych, a także dysponują organami opiniodawczo-doradczymi, których zadaniem jest między innymi sygnalizowanie konieczności podjęcia inicjatywy ustawodawczej. Program prac legislacyjnych powstaje co najmniej raz na 6 miesięcy i podlega upublicznieniu w Biuletynie Informacji Publicznej, co wynika z art. 3 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa. **Zauważyć jednak trzeba, że z oczywistych przyczyn program ten nie obejmuje regulacji podatkowych, które podejmowane są jedynie przy okazji zmian w innych przepisach, nie mówiąc już o sytuacjach, w których konieczność zmian podatkowych zostaje dostrzeżona dopiero w toku prac parlamentarnych.** W analizowanym okresie nie było żadnego projektu ustawy, którego przedmiotem byłaby wyłącznie nowelizacja ustawy z zakresu podatków i opłat samorządowych, a jedynie jeden projekt miał charakter wyłącznie podatkowy (rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o opłacie skarbowej – druk nr 1695).

W nawiązaniu do powyższego postawić należy pytanie, jakimi kryteriami kieruje się Rada Ministrów i poszczególni ministrowie przy tworzeniu programów prac legislacyjnych? Czynnikiem takich można wskazać kilka, przy czym w dużej mierze widoczne są tu wpływy programów politycznych partii, które aktualnie tworzą koalicję rządową. W części programy

są więc odzwierciedleniem postulatów umieszczanych w tzw. dokumentach programowych, strategiach, czy też programach rządu. W mniejszym zakresie o kierunku działań legislacyjnych decydują czynniki incydentalne typu rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego czy też innych sądów, w tym w zakresie prawa podatkowego także sądów WE (ETS). Na końcu w bardzo niewielkim zakresie prace legislacyjne oparte są o raporty i opinie takich podmiotów, jak Rada Legislacyjna czy Zespół do Spraw Jakości Regulacji Prawnych<sup>4</sup>. Tymczasem przynajmniej teoretycznie, szczególnie rola pierwszego ze wskazanych podmiotów jest istotna. Zgodnie z § 2 pkt 1 i 7 obowiązującego w okresie objętym badaniami rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 23 lutego 1998 r. w sprawie zadań Rady Legislacyjnej oraz szczegółowych zasad i trybu jej funkcjonowania<sup>5</sup> dokonuje on bowiem okresowej oceny stanu prawa w określonych dziedzinach oraz ocenia stosowanie niektórych ustaw w celu oceny skuteczności przyjętych rozwiązań. Pytaniem retorycznym pozostaje jednak, czy organ ten był i jest samodzielnie w stanie dostrzec problemy związane z niską jakością stanowionego prawa podatkowego z zakresu podatków i opłat samorządowych? W tym kontekście nie do przecenienia wydaje się rola, jaką powinny pełnić organizacje reprezentujące interesy jednostek samorządu terytorialnego oraz niezależne instytucje badawcze.<sup>6</sup> W szczególności zwrócić należy uwagę na zadania, jakie realizuje Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego. Zgodnie z ustawą z dnia 6 maja 2005 r. o Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego oraz o przedstawicielach Rzeczypospolitej Polskiej w Komitecie Regionów Unii Europejskiej<sup>7</sup> do zadań Komisji Wspólnej należy m.in. analizowanie informacji o przygotowywanych projektach aktów prawnych, dokumentów i programów rządowych dotyczących problematyki samorządu terytorialnego, w szczególności przewidywanych skutków finansowych oraz opiniowanie projektów aktów normatywnych, programów i innych dokumentów rządowych dotyczących problematyki samorządu terytorialnego, w tym także określających relacje pomiędzy samorządem terytorialnym a innymi organami administracji publicznej. Ponadto istnieje szereg ogólnopolskich organizacji jednostek samorządu terytorialnego, w tym mających swoich przedstawicieli w Komisji Wspólnej, których zadaniem jest monitorowanie jakości regulacji prawnych, które dotyczą szeroko pojętych finansów samorządowych. Wskazać w

---

<sup>4</sup> Utworzony zarządzeniem Prezesa Rady Ministrów Nr 70 z dnia 28 lipca 2005 r. w sprawie Zespołu do Spraw Jakości Regulacji Prawnych (M.P. Nr 46, poz. 633).

<sup>5</sup> Dz.U. Nr 25, poz. 134.

<sup>6</sup> Rolę taką ma pełnić m.in. powołany na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku Zespół Ekspercki ds. Lokalnego Prawa Podatkowego. Powstał on w celu monitorowania i oceny istniejących oraz planowanych rozwiązań prawnych, a także występowania z propozycją zmian dotyczących lokalnego prawa podatkowego.

<sup>7</sup> Dz.U. Nr 90, poz. 759.

tym zakresie można na takie podmioty jak: Unia Metropolii Polskich, Związek Miast Polskich, Unia Miasteczek Polskich, Związek Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej. Do ich zadań należy m.in. zajmowanie stanowiska w zakresie regulacji prawnych dotyczących samorządu terytorialnego, w tym jego finansów.

W przeciwieństwie do prac legislacyjnych rządu, podejmowanie inicjatywy ustawodawczej przez grupy posłów nie przebiega według z góry przyjętych programów. Analizując zgłoszone przez nich projekty ustaw podatkowych, wskazać należy, iż u podstaw podjęcia inicjatywy ustawodawczej leży przede wszystkim potrzeba rozwiązania bieżących problemów związanych z niedoregulowaniem albo też wadliwym uregulowaniem danego zagadnienia.

Stały monitoring, ale jedynie na pewnym odcinku, regulacji prawa podatkowego, to także domena związków zawodowych, organizacji pracodawców czy też izb gospodarczych i rolniczych. Podmioty te biorąc udział w konsultacjach społecznych, uprawnione są nie tylko do opiniowania przedstawianych im projektów aktów normatywnych, ale także do występowania z wnioskami o wydanie lub zmianę ustawy albo innego aktu prawnego w zakresie objętym ich zadaniami. Zwykle jednak, na co należy zwrócić uwagę, inicjatywa ze strony wskazanych podmiotów nastawiona jest na realizację postulatów tych grup interesu.

Reasumując, stwierdzić należy, iż podjęcie inicjatywy ustawodawczej powinna poprzedzać w sposób prawidłowy przeprowadzona faza prac przedlegislacyjnych, w tym zwłaszcza w zakresie skutków finansowych dla samorządu, jakie wiążą się z wprowadzanymi rozwiązaniami. **Ułomności w tym zakresie należy dostrzegać przede wszystkim w braku kompleksowego monitoringu prawa podatkowego, które dotyczy konstrukcji podatków i opłat samorządowych. Funkcji tej nie realizują w sposób prawidłowy ani resort finansów, ani Rada Legislacyjna, ani też organizacje skupiające jednostki samorządu terytorialnego.** Zajmują się one raczej opiniowaniem przygotowanych projektów, ewentualnie formułowaniem stanowiska co do obowiązującego prawa, niż przedstawianiem propozycji nowych rozwiązań. Ponadto wciąż wydaje się pokutować mit o podrzędnym charakterze podatków i opłat samorządowych i ich małej wadze fiskalnej. Z tego powodu, w przeciwieństwie do podatków państwowych, debata na temat wad tego obszaru systemu podatkowego jest bardzo ograniczona. Parlament wydaje się pozostawiać poza zakresem zainteresowania regulacje dotyczące dochodów samorządowych, jak gdyby uznając to za problem samorządów. Tego rodzaju podejście do problemu jest z góry błędne, gdy zauważyć, że organy uchwałodawcze jednostek samorządu terytorialnego bazują na przepisach ustawowych, w których treść nie mogą ingerować, a które muszą stosować. W konsekwencji

dochodzi do sytuacji, w której można mówić o swoiście pojmowanej autonomii finansowej samorządu terytorialnego, co sprowadza się do błędnego przeświadczenia, że nie powinno się nadto ingerować w regulacje prawne dotyczące tych kwestii. **Samorząd przy tym założeniu powinien radzić sobie sam, czego jednak nie może robić, gdyż jest związany przepisami prawa tworzonego na szczeblu centralnym.**

### 2.1.3. Przygotowanie projektu

Chociaż inicjatywa ustawodawcza przysługuje kilku kategoriom podmiotów, to biorąc pod uwagę projekty dotyczące podatków i opłat samorządowych z analizowanego okresu, wiodącą rolę w tym zakresie pełniła Rada Ministrów (13 z 15 projektów, które były przedmiotem prac parlamentarnych w analizowanym okresie było projektami rządowymi).

Prace nad przygotowaniem rządowego projektu ustawy przebiegają w kilku etapach. W pierwszym rzędzie poszczególni ministrowie zgłaszają Radzie Ministrów propozycje zmian obowiązującego prawa, co czynią za pośrednictwem Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów.<sup>8</sup> Zawiadomienie o zamiarze podjęcia inicjatywy ustawodawczej powinno zawierać określenie dokumentu, zwięzłe informacje o przyczynach i potrzebie podjęcia inicjatywy oraz wskazanie jej istoty, a także skutków społecznych i ekonomicznych oraz powołanie podstawy prawnej, wstępną ocenę skutków finansowych regulacji i wstępną ocenę, z punktu widzenia harmonizacji prawa polskiego z prawem Unii Europejskiej.

Po wyrażeniu zgody przez Prezesa Rady Ministrów na podjęcie inicjatywy ustawodawczej, możliwe jest prowadzenie dalszych prac. W ramach ministerstwa odpowiedni departament opracowuje projekt ustawy wraz z uzasadnieniem, który następnie przekazywany jest pozostałym ministrom w ramach tzw. konsultacji międzyresortowych. Jednak jeszcze przed przekazaniem do uzgodnień projekt powinien być opatrzony w ocenę skutków regulacji (OSR), która jest dokumentem niezmiernie istotnym, zwłaszcza z punktu widzenia regulacji podatkowych. Zgodnie z § 10 ust. 6 Regulaminu prac Rady Ministrów odrębną część uzasadnienia projektu stanowi OSR, zawierająca:

- 1) wskazanie podmiotów, na które oddziałuje akt normatywny,
- 2) wyniki przeprowadzonych konsultacji, w szczególności jeżeli obowiązek zasięgnięcia takich opinii wynika z przepisów prawa,
- 3) przedstawienie wyników analizy wpływu aktu normatywnego w szczególności na:

---

<sup>8</sup> Zob. § 7 ust. 1 Uchwały Nr 49 Rady Ministrów z dnia 19 marca 2002 r. - Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. Nr 13, poz. 221).

- a) sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego,
  - b) rynek pracy,
  - c) konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw,
  - d) sytuację i rozwój regionalny,
- 4) wskazanie źródeł finansowania, zwłaszcza jeżeli projekt pociąga za sobą obciążenie budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Procesem oceny skutków regulacji nie są objęte akty prawne przygotowywane przez posłów i Prezydenta. Jednak model OSR może zostać wykorzystany do przygotowania stanowiska Rządu do pozarządowych projektów ustaw (§ 50 ust. 2 Regulaminu prac Rady Ministrów).

**Z powyższego wynika, że istnieją prawne instrumenty, których celem jest zapewnienie optymalnego przygotowania projektu rządowego ustawy pod kątem oddziaływania nowych przepisów, m.in. na dochody samorządu terytorialnego.** Jest on jednak zupełnie nieprzydatny w tych sytuacjach, w których noweli przepisów podatkowych dokonuje się na etapie prac parlamentarnych. Po drugie, obowiązek sporządzania OSR nie dotyczy projektów poselskich, które również, chociaż w o wiele mniejszym zakresie, dotyczą kwestii podatkowych.

Zwrócić też należy uwagę na obowiązek wskazania w OSR wyników konsultacji społecznych w zakresie projektu. Wykorzystanie tej instytucji mogłoby przyczynić się do poprawy jakości stanowionego prawa podatkowego, gdyby jej unormowanie było lepsze. W szczególności wskazać należy, iż nie ma jednolitego aktu prawnego, który regulowałby problematykę konsultacji społecznych. Kwestie te reguluje szereg aktów dotyczących m.in. udziału społeczeństwa w różnych dziedzinach polityki państwa czy uprawnień konsultacyjnych i opiniodawczych określonych grup społecznych. Podstawowe znaczenie ma jednak Regulamin prac Rady Ministrów oraz uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej.<sup>9</sup> W tym drugim przypadku obowiązek sięgania po konsultacje w wypadku projektów komisyjnego i poselskiego dotyczy obowiązku konsultowania nie OSR czy założeń do projektu ustawy, a już projektu aktu normatywnego. Wydaje się więc, że jest to już zbyt późny etap procesu legislacyjnego.

---

<sup>9</sup> Tekst jednolity: M. P. z 2009 r. Nr 5, poz. 47 ze zm.



Generalnie stwierdzić należy, iż w analizowanym okresie rządowe projekty ustaw dotyczące materii podatkowej w zakresie podatków i opłat samorządowych, opatrywane były w OSR, w tym informacje o przeprowadzonych konsultacjach społecznych. W większości przypadków OSR świadczył o świadomości finansowych skutków wprowadzonych rozwiązań i były one z większą lub mniejszą dokładnością prognozowane. Zwrócić jednak należy uwagę również na mankamenty związane z obowiązującym trybem prowadzenia konsultacji społecznych. Przede wszystkim nie jest on w jednolity sposób uregulowany. Ponadto brakuje w istocie procedur związanych z analizą skutków regulacji oraz jasnych procedur konsultacyjnych i dochodzenia do konsensusu w zakresie opiniowanych rozwiązań.

Jeszcze na etapie przygotowania projekt ustawy, która zawiera regulacje dotyczące podatków i opłat samorządowych, powinien on podlegać ocenie właściwych komórek organizacyjnych resortu finansów. We wskazanym zakresie kluczowe znaczenie mają kompetencje dwóch jednostek ministerstwa: Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego oraz Departamentu Podatków Lokalnych. Pierwszy z nich odpowiada za realizację zadań w zakresie systemu finansów samorządu terytorialnego oraz prowadzi prace analityczne związane z szeroko rozumianymi finansami jednostek samorządu terytorialnego. Drugi realizuje politykę podatkową w zakresie podatków i opłat stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego oraz opracowuje projekty aktów prawnych i analizuje funkcjonowanie istniejących rozwiązań w tym zakresie.

Przygotowany w ramach rządu projekt winien spełniać wymogi stawiane mu z.t.p., a pod względem formalnoprawnym sprawdzany jest przez Rządowe Centrum Legislacji. Elementem procedury projektodawczej jest także poddanie projektu zaopiniowaniu przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego (w przypadku projektów, które dotyczą funkcjonowania samorządu terytorialnego) oraz konsultacjom społecznym, np. związków zawodowych i organizacji pracodawców. Zauważyć jednak należy, iż ten tryb opiniowania zawodzi, gdy w projekcie rządowym nie ma regulacji podatkowych, a pojawiają się one dopiero na etapie prac parlamentarnych.

Projekt po konsultacjach trafia na Komitet Stały Rady Ministrów, który go opiniuje – na tym etapie mogą zostać dokonane poprawki. Przed wniesieniem projektu ustawy do rozpatrzenia przez Radę Ministrów, po pracach nad projektem prowadzonych przez wskazany komitet (ewentualnie komitety), wnioskodawca kieruje projekt do Rządowego Centrum Legislacji, w celu rozpatrzenia przez Komisję Prawniczą. Komisja Prawnicza bada i ocenia projekt pod względem prawnym i redakcyjnym, w tym ocenia zgodność przepisów projektu z obowiązującym systemem prawa, zasadami techniki prawodawczej, opinią Rady

Legislacyjnej oraz poprawność językową przepisów projektu. W wyniku prac Komisja Prawnicza ustala brzmienie projektu pod względem prawnym i redakcyjnym.<sup>10</sup>

Projekt ustawy, którego tekst ustalono w ramach prac Komisji Prawniczej, wnoszony jest do rozpatrzenia przez Radę Ministrów za pośrednictwem Sekretarza Rady Ministrów. Rada Ministrów, przyjmując projekt, powierza sporządzenie tekstu ostatecznego dokumentu organowi wnioskującemu lub innemu wskazanemu, w uzgodnieniu z Rządowym Centrum Legislacji i właściwą komórką organizacyjną Kancelarii Prezesa Rady Ministrów. Podejmując uchwałę o skierowaniu projektu ustawy do Sejmu, Rada Ministrów udziela jednocześnie upoważnienia do jej reprezentowania w toku prac parlamentarnych członkowi Rady Ministrów, zgodnie z właściwością.<sup>11</sup>

W przypadku przygotowywania projektu ustawy przez grupy posłów, wykonanie prac projektodawczych powierzają oni zwykle własnym biurom poselskim, albo też zlecają przygotowanie projektu podmiotom zewnętrznym (ekspertom, placówkom naukowym lub badawczym). Projekty poselskie, co należy podkreślić, w zasadzie nie podlegają obligatoryjnej wstępnej kontroli formalnoprawnej. Posłowie mogą wprawdzie liczyć na opinie ze strony Biura Analiz Sejmowych, ale uzyskanie tych opinii nie jest obligatoryjne.

W ogólnym modelu przygotowania rządowego projektu ustawy, w przypadku ustawy podatkowej wiodącą rolę pełni Minister Finansów, chociaż niektóre projekty ustaw podatkowych przygotowywane są także przez inne resorty. Uwaga ta ma szczególne znaczenie, gdy przeanalizuje się projekty ustaw dotyczące podatków i opłat samorządowych, które były przedmiotem prac Parlamentu w analizowanym okresie. Z zasady bowiem nie były to ustawy podatkowe w tym znaczeniu, że ich treść stanowiła wyłącznie ta materia, a zatem i ich przygotowanie nie należało do resortu finansów. W konsekwencji ministerstwo finansów włączone było do prac wyłącznie w zakresie regulacji podatkowych, które znajdowały się w danym projekcie. O ile być może dawało to gwarancję merytorycznej analizy tych rozwiązań, o tyle wyłączało z niej inne zapisy ustawowe, które mogły mieć wpływ na stosowanie przepisów prawa podatkowego. Sytuacja taka nie jest rzadka, gdyż w wielu przypadkach akty prawa podatkowego bazują na pojęciach określonych w innych ustawach. W konsekwencji modyfikacja tych pojęć może wywierać skutki w sferze prawa podatkowego. Tym samym poza kontrolą resortu finansów dokonywane są w istocie zmiany w systemie podatkowym. Przykładem takiego zjawiska była np. nowelizacja prawa budowlanego ustawą z dnia 7 maja

---

<sup>10</sup> Zob. § 20 ust. 2 Regulaminu prac Rady Ministrów.

<sup>11</sup> § 46 Regulaminu prac Rady Ministrów.

2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnej<sup>12</sup>, w związku z którą zmodyfikowano definicję budowli z art. 3 tej ustawy. Zauważyć w tym miejscu należy, iż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości, definiując budynek i budowlę odsyła do regulacji prawa budowlanego. Tym samym zmiana prawa budowlanego może mieć przełożenie na zasady opodatkowania. Tak było w analizowanej sytuacji, gdzie wyłączenie z pojęcia budowli, a zarazem obiektu budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego, kabli umiejscowionych w kanalizacji technicznej, skutkowało wyłączeniem ich wartości z opodatkowania.<sup>13</sup> W konsekwencji doszło do uszczuplenia dochodów gmin, co pewnie spotkałoby się z ich oporem, gdyby ich reprezentanci byli włączeni w tym zakresie do prac legislacyjnych.

Podany przykład dobrze oddaje swoisty, negatywny mechanizm, który wykształcił się w procesie podejmowania ustaw dotyczących generalnie materii podatkowej. **Polega on na tym, że zmiany w systemie wprowadzane są często przy okazji nowelizacji ustaw niepodatkowych, co skutkuje po pierwsze trudnościami z ich zidentyfikowaniem już na etapie samego projektu (zwłaszcza, gdy w tytule w żadnym zakresie nie wskazuje on, że nowelizacja dotyczy również kwestii podatkowych), po drugie w zasadzie brakiem udziału resortu finansów oraz reprezentantów samorządu (w tych sytuacjach, gdy chodzi o podatki i opłaty samorządowe) w pracach nad takim projektem.**

Generalnie można stwierdzić, że w analizowanym okresie zasadą było umieszczanie przepisów podatkowych w ustawach, które nie miały charakteru podatkowego. Wyjątkiem w tym zakresie był projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o opłacie skarbowej (druk nr 1695). Tego rodzaju działanie jest jednak dopuszczalne w świetle z.t.p. Zgodnie z § 92 ust. 1 tego aktu, jedną ustawą zmieniającą obejmuje się tylko jedną ustawę. W analizowanym okresie żaden z projektów normy tej nie realizował. Jednak ust. 2 § 92 z.t.p. umożliwia odstępianie od wskazanej zasady w przypadku, gdy między zmienionymi ustawami występują niewątpliwe związki tematyczne lub do zrealizowania zamysłu prawodawcy jest niezbędne jednoczesne dokonanie zmian w kilku ustawach. Właśnie w oparciu o ten wyjątek wprowadzano zwłaszcza zmiany w zakresie ustawy o opłacie skarbowej.

---

<sup>12</sup> Dz.U. Nr 106, poz. 675.

<sup>13</sup> Więcej na ten temat zob. R. Dowgier, Wpływ zmiany definicji budowli w prawie budowlanym na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, PPLiFS, 2010, Nr 9.

Usunięto: ..

Usunięto: ”

Z powyższym wiąże się fakt, że projekty ustaw przygotowywały z zasady inne resorty niż ministerstwo finansów, które odnosiło się do nich dopiero na etapie konsultacji międzyresortowych.

Przygotowany w odpowiednim resorcie projekt ustawy jest przedmiotem dalszych prac – już po skierowaniu go do Kancelarii Prezesa Rady Ministrów – w ramach Rządowego Centrum Legislacji, ewentualnie także Rady Legislacyjnej. Ostatecznie po przyjęciu na posiedzeniu Rady Ministrów, jeszcze przed skierowaniem do Sejmu, jest on sprawdzany i ewentualnie poprawiany pod względem legislacyjnym przez Komisję Prawniczą. Trybu tego z przyczyn oczywistych nie przechodzą projekty inne niż rządowe.

Analiza projektów ustaw dotyczących podatków i opłat samorządowych, które były w okresie objętym badaniami przedmiotem prac parlamentarnych skłania do jeszcze jednego spostrzeżenia. **We wszystkich tych przypadkach, gdy dotyczyły one nowelizacji przepisów regulujących podatki i opłaty samorządowe, jedynie z części nazw projektów można było bezpośrednio wywieść, że ich przedmiotem jest ta materia.** Zgodnie z § 16 i 18 z.t.p. w tytule ustawy w oddzielnych wierszach zamieszcza się m.in. ogólne, możliwe najbardziej zwięzłe, określenie przedmiotu ustawy, jednakże w sposób adekwatnie informujący o jej treści. Z kolei § 96 ust. 2 tego aktu wskazuje, że jeżeli jedną ustawą zmienia się wiele ustaw i wymienienie w tytule ustawy nowelizującej tytułów wszystkich zmienianych ustaw powodowałoby, że tytuł ustawy nowelizującej byłby rażąco długi, można wyjątkowo sformułować go przy użyciu zwrotu: „ustawa o zmianie ustawy ...” i ogólnie podać ich wspólny przedmiot albo „ustawa o zmianie ustawy ... (tytuł ustawy) oraz niektórych innych ustaw”, wymieniając tylko tytuł podstawowej ustawy nowelizowanej.

W przypadku pięciu ustaw ostatecznie w ich nazwie znalazło się bezpośrednie wskazanie na ustawę podatkową, którą nowelizowano. Zatem na podstawie tytułu można było w dość prosty sposób ustalić, czego nowelizacja dotyczyła. W sześciu sytuacjach ustawodawca poprzestał na ogólnym stwierdzeniu, iż zmiana dotyczy „innych ustaw”. Natomiast, co jest sprzeczne z z.t.p., w przypadku 4 ustaw w ich tytule w ogólnie nie wskazano, że nowelizują one jakiegokolwiek przepisy, w tym podatkowe. Sytuacja taka dotyczyła:

- ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 116, poz. 730) – zmieniała brzmienie zwolnień z podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego dla przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego;

- ustawy z dnia 18 marca 2008 r. o zasadach i uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 63, poz. 394) – zmiana w załączniku do ustawy o opłacie skarbowej;
- ustawy z dnia 3 kwietnia 2009 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Rybackiego (Dz.U. Nr 72, poz. 619) – wprowadziła wyłączenie z opłaty skarbowej decyzji wydanych na podstawie tej ustawy;
- ustawa z dnia 17 października 2008 r. o zmianie imienia i nazwiska (Dz.U. Nr 220, poz. 1414) – nowelizowała ustawę o opłacie skarbowej w zakresie związanym z wprowadzeniem tej ustawy, m.in. usuwając regulacje dotyczące wyłączenia z opłaty skarbowej niektórych czynności.

Biorąc pod uwagę poczynione wyżej rozważania, stwierdzić należy, iż w analizowanym okresie:

- w większości przypadków za przygotowanie projektu ustawy zmieniającej regulacje dotyczące podatków i opłat samorządowych odpowiadał inny resort niż resort finansów, a więc z zasady nie mający merytorycznej wiedzy w tym zakresie;
- projekty podlegały merytorycznej ocenie ze strony ministerstwa finansów dopiero w ramach konsultacji międzyresortowych i to tylko wtedy, gdy nie były one dodawane do projektu dopiero na etapie prac parlamentarnych;
- o ile przygotowanie ministerialnych projektów ustaw podatkowych jest dość poprawnie ujęte w ramy prawne, o tyle takich procedur nie ma przy tworzeniu projektów poselskich. W szczególności takich projektów nie dotyczą szczegółowe zasady związane z przygotowaniem oceny skutków regulacji, a nawet gdy są one opracowane, to dotyczą już gotowego projektu;
- istotnym problemem jest łatwość w nowelizowaniu przepisów podatkowych, co w wielu przypadkach odbywa się jedynie przy okazji zmiany aktów prawnych z innych gałęzi prawa. W ten sposób często merytoryczna dyskusja skupia się na akcie prawnym, w którym jest wprowadzana zasadnicza zmiana (niepodatkowym), a nowelizacje podatkowe pozostają poza głównym nurtem rozważań uczestników procesu legislacyjnego.

#### **2.1.4. Uzgodnienia, opiniowanie i konsultowanie projektu**

Obowiązujące regulacje dotyczące procesu tworzenia prawa przewidują często rozbudowaną procedurę szeroko pojętego współdziałania z podmiotami zewnętrznymi oraz wewnętrznymi w celu wypracowania ostatecznego kształtu ustawy. Procedury te określane są zwykle jako: opiniowanie, uzgadnianie, konsultowanie i mają różny zakres, tryb, jak i moc obowiązującą. W kontekście trybu ich przeprowadzania przede wszystkim wskazać należy na

obowiązkowe lub fakultatywne podejmowanie w toku prac legislacyjnych wskazanych czynności. Podkreślić też należy, iż mogą się one odbywać na różnych etapach procesu legislacyjnego, w tym, o czym już wspomniano, na etapie prac przedlegislacyjnych. Gdy chodzi natomiast o zakres i moc wiążącą tych działań, to albo są one wskazane wprost w przepisach prawa, albo też należy je wyprowadzić na podstawie etymologicznego znaczenia wymienionych zwrotów.

Zaopiniowanie polega na wyrażeniu przez podmiot opiniujący poglądu w kwestii zasadności i prawidłowości przewidzianego w projekcie rozstrzygnięcia. Opinia jest wydawana w sprawach leżących w zakresie działania podmiotu opiniującego, a więc w sprawach, w których dysponuje on odpowiednią wiedzą i doświadczeniem.<sup>14</sup> Stosowane przy opiniowaniu kryteria mogą mieć dwojaki charakter: formalnoprawny lub merytoryczny. Wprowadzenie obowiązku opiniowania projektów aktów zawierających normy prawa podatkowego ma służyć głębszej analizie danego projektu, lepszemu jego przygotowaniu, jak również ma zapewnić szersze zapoznanie się z przewidzianymi w projekcie rozwiązaniami.

Opiniowanie jest istotnym elementem procesu ustawodawczego, gdyż, co do zasady, włącza do niego podmioty cechujące się wysokim poziomem wiedzy merytorycznej w przedmiocie objętym opinią. Z zasady bowiem opinie powinni sporządzać fachowcy (np. eksperci Biura Analiz Sejmowych).

Skonsultowanie projektu polega na wyrażeniu przez właściwe podmioty poglądu w sprawie podjęcia ustawy danej treści. Konsultacje społeczne są sposobem uzyskania opinii w sprawie, która może dotyczyć bezpośrednio lub pośrednio podmiotów konsultujących, które pod względem ustrojowym usytuowane są poza systemem organów władzy publicznej i są partnerami społecznymi lub organizacjami pozarządowymi.<sup>15</sup> Uzyskane w drodze konsultacji stanowisko właściwego podmiotu, podobnie jak w przypadku wyrażenia opinii, nie ma charakteru wiążącego. Różnica pomiędzy tymi dwoma trybami polega na tym, że w przypadku opiniowania projektu czynią to podmioty dysponujące odpowiednim poziomem wiedzy i doświadczenia – jest to więc ocena merytorycznej poprawności projektowanych rozwiązań w kontekście ich zgodności z regułami o charakterze normatywnym. Opiniodawca jest najczęściej podmiotem jednoosobowym lub kolegialnym. W przypadku konsultacji, podmiot konsultujący dokonuje oceny projektu pod kątem pewnych poglądów czy oczekiwań społecznych, które nie mają najczęściej charakteru normatywnego. Ocena ta opiera się zatem

---

<sup>14</sup> Zob. D. Dąbek, *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Bydgoszcz-Kraków 2003, s. 281.

<sup>15</sup> C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 112.

na elementach słusznościowych i racjonalnych i jest wyrazem punktu widzenia większego kręgu osób.

Uzgodnienie polega na wyrażeniu zgody, a więc aktu woli podmiotu uzgadniającego na treść zawartą w projekcie. Uzasadnienia obowiązku uzgadniania należy poszukiwać przede wszystkim w kompetencji podmiotów uzgadniających, które dysponują wiedzą niezbędną do zweryfikowania merytorycznej wartości projektu aktu normatywnego.

Opiniowanie, konsultacje społeczne czy uzgadnianie powinny być realizowane przede wszystkim na etapie przygotowania projektu ustawy, ale pojawiają się też na późniejszych etapach procesu legislacyjnego.

W procesie legislacyjnym uzgodnienia są charakterystyczne dla projektów rządowych, gdzie już na etapie przygotowania projektu pojawia się konieczność odniesienia się do niego nie tylko przez ministra wnioskodawcę, ale także przez inne resorty. Pod względem prawnym i formalnym projekt uzgadniany jest także z Rządowym Centrum Legislacji. Praktyka wskazuje, że również opiniowanie projektu w dużo większym zakresie odbywa się na etapie przygotowania projektu rządowego niż poselskiego. W ramach prac rządu nad projektem w analizowanym okresie przepisy prawa wymagały uzyskania opinii między innymi Urzędu Komitetu Integracji Europejskiej oraz Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, a fakultatywnie również Rady Legislacyjnej. Uzupełnieniem procesu opiniowania jest skierowanie projektu do konsultacji społecznych.

W odniesieniu do projektów ustaw, które oddziałują na dochody i wydatki samorządu, szczególne znaczenie ma art. 50 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>16</sup>, w którym wprowadzono zasadę, zgodnie z którą takie projekty wymagają określenia wysokości skutków tych zmian, wskazania źródeł ich sfinansowania oraz zaopiniowania przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego. Ponadto Rada Ministrów, przekazując do Sejmu projekt takiej ustawy, dołącza opinię Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego. Zatem w przypadku jakichkolwiek zmian ustaw podatkowych regulujących świadczenia stanowiące dochód budżetów jednostek samorządu terytorialnego, konieczne jest określenie skutków tych zmian dla samorządu oraz uzyskanie opinii Komisji Wspólnej. W tym kontekście na tle analizowanego materiału stwierdzić należy, iż powołany obowiązek był wykonywany. Opinii Komisji Wspólnej nie posiadały jedynie projekty poselskie (ustawy o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych – druk 308 oraz ustawy o zmianie

---

<sup>16</sup> Dz.U. Nr 157, poz. 1240 ze zm. We wcześniejszym okresie odpowiednikiem tego przepisu był art. 40 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.).

ustawy o zmianie ustawy o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej oraz o zmianie niektórych innych ustaw – druk nr 1175), a także takie, które zawierały zmiany nie mające wpływu na wysokość dochodów i wydatków samorządu (ustawa o zmianie ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej – druk nr 140, ustawa o zmianie ustawy o płatnościach do gruntów rolnych i płatności cukrowej – druk nr 221, ustawa o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o opłacie skarbowej – druk nr 1695, ustawa o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej – druk nr 62, ustawa o zmianie ustawy o cudzoziemcach oraz niektórych innych ustaw – druk 778).

W przypadku projektów poselskich opiniowanie, w tym w ramach konsultacji społecznych, dokonywane jest niemal wyłącznie przy udziale podmiotów będących teoretycznie adresatami projektowanych rozwiązań. W dużej mierze poddanie projektu zaopiniowaniu jest wynikiem nałożonego w ustawach obowiązku. Sam katalog podmiotów, biorących udział we wskazanym procesie, jest przy tym szeroki. Z analizy projektów ustaw dotyczących podatków i opłat samorządowych w analizowanym okresie wynika, iż były to obok organizacji reprezentujących jednostki samorządu terytorialnego (Unia Metropolii Polskich, Związek Miast Polskich, Unia Miasteczek Polskich, Związek Gmin Rzeczypospolitej Polskiej) także m.in.: Krajowa Izba Radców Prawnych, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Naczelna Rada Adwokacka, Krajowa Izba Gospodarcza, Konfederacja Pracodawców Polskich, Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych, Związek Rzemiosła Polskiego, Business Centre Club, Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”.

Opiniowanie projektów, tak rządowych, jak i innych, ma miejsce także na etapie prac parlamentarnych. W szczególności w przypadku komisyjnych i poselskich projektów ustaw, w stosunku do których nie przeprowadzono konsultacji, Marszałek Sejmu, przed skierowaniem do pierwszego czytania, kieruje projekt do konsultacji w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach.<sup>17</sup> Ponadto projekty inne niż rządowe i prezydenckie, Marszałek Sejmu, przed skierowaniem na pierwsze czytanie, kieruje do zaopiniowania pod kątem ich zgodności z prawem Unii Europejskiej do ekspertów Kancelarii Sejmu.

Po wejściu Polski do Unii Europejskiej przepisy Regulaminu pracy Rady Ministrów przewidują obowiązek przedstawienia projektu ustawy właściwym instytucjom lub organom Unii Europejskiej celem uzyskania ich opinii, dokonania konsultacji lub uzgodnienia w

---

<sup>17</sup> Art. 34 ust. 3 Regulaminu Sejmu.



przypadkach określonych w obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przepisach Unii Europejskiej.<sup>18</sup> W tym kontekście niektóre z projektów ustaw podatkowych, wprowadzających preferencje podatkowe stanowiące pomoc publiczną, muszą być już na wstępnym etapie prac legislacyjnych przedkładane do zaopiniowania Komisji Europejskiej (tzw. notyfikacja). Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej<sup>19</sup> przewiduje także udział w postępowaniu notyfikacyjnym takich podmiotów, jak Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Rada Ministrów, a także Minister Rolnictwa – w zakresie pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie.

O ile inicjatywa ustawodawcza, zgodnie z wymogami konstytucyjnymi, przyznana jest tylko określonej grupie podmiotów, o tyle dopuszczenie do prac legislacyjnych na różnych ich etapach podmiotów uczestniczących w opiniowaniu, konsultowaniu i uzgadnianiu sprawia, iż krąg podmiotów, które mają faktyczny wpływ na kształt aktu normatywnego znacznie się poszerza. Rozwiązanie takie ma swoje wady i zalety. Ograniczając dalsze rozważania do analizowanych ustaw z zakresu podatków i opłat samorządowych, ocenę roli, jaką pełnią wskazane podmioty w procesie legislacyjnym można uzależnić od materii, która jest przedmiotem dokonywanej przez nie analizy, a także od aspektu, który jest jej przedmiotem. Bez większych zastrzeżeń należy ocenić działalność tych podmiotów, które weryfikują projekty pod względem ich poprawności formalnoprawnej. Tego rodzaju opinie, uzyskiwane są przede wszystkim na etapie prac nad projektem w ramach rządu oraz na etapie prac parlamentarnych. W zdecydowanej większości przypadków projekty ustaw opiniowało Biuro Analiz Sejmowych oraz Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu. Podkreślić przy tym należy, iż w przypadku opinii sporządzanych przez ekspertów Biura Analiz Sejmowych, którzy badają projekty pod kątem merytorycznej poprawności, ich uwagi należy uznać za bardzo cenne, gdyż z założenia są to osoby charakteryzujące się wysoką znajomością tematu (najczęściej są to przedstawiciele nauki). Zupełnie jednak inną sprawą jest, iż opinie te nie w każdym przypadku są w toku prac legislacyjnych uwzględniane.

W zasadzie jedynie formalny charakter mają opinie projektów ustaw sporządzane przez Urząd Komitetu Integracji Europejskiej. W analizowanym okresie podmiot ten opiniował siedem z piętnastu projektów. Zauważyć przy tym należy, iż zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Komitecie Integracji Europejskiej<sup>20</sup> do zadań

---

<sup>18</sup> § 12a Regulaminu prac Rady Ministrów.

<sup>19</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 ze zm.

<sup>20</sup> Dz.U. Nr 106, poz. 494.

Komitetu, który z początkiem 2010 r. został zastąpiony przez Komitet do Spraw Europejskich, należało opiniowanie projektów aktów prawnych co do ich zgodności z prawem Unii Europejskiej.

Duże zastrzeżenia można mieć natomiast do rezultatów prowadzonych konsultacji społecznych. Przede wszystkim niektóre z podmiotów, uczestniczące w konsultacjach, w zasadzie nigdy nie zgłaszają uwag do przedstawianych im projektów, które ich bezpośrednio nie dotyczą (np. Naczelna Rada Adwokacka czy Krajowa Izba Radców Prawnych). Z drugiej strony można mieć też zastrzeżenia co do racjonalności prowadzenia konsultacji z organizacjami reprezentującymi jednostki samorządu terytorialnego, które jednocześnie mają swoich przedstawicieli w Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego (np. Unia Metropolii Polskich, Związek Miast Polskich czy Związek Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej). Organizacje te zresztą z założenia powinny chronić interesy podmiotów, które reprezentują, więc trudno jest przyjąć, że ich rola sprowadza się rzeczywiście do przedstawienia obiektywnego stanowiska w zakresie objętym konsultacjami. Uwaga ta dotyczy także przedstawicieli podatników. **W rezultacie konsultacje społeczne przybierają raczej postać prezentacji własnych, partykularnych stanowisk w zakresie danego projektu, niż stanowią forum jego rzetelnej oceny.**

Jest jeszcze jeden aspekt działalności podmiotów zaangażowanych w konsultacje społeczne. Otóż w wielu przypadkach działalność ta przybiera postać ukrytego lobbingu gospodarczego lub instytucjonalnego, który uprawiany jest przez organizacje reprezentujące określone grupy interesów, w tym przedsiębiorców (np. Krajowa Izba Gospodarcza, Business Centre Club, Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”). Co więcej, patrząc na regulacje ustawy o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa, nie może być wątpliwości co do tego, że podmioty te prowadzą działalność lobbingową. Niektóre z nich (Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”) są nawet zgłoszone do rejestru podmiotów prowadzących taką działalność. W tych okolicznościach trudno uznać opinie wyrażane przez podmioty uczestniczące w konsultacjach społecznych za opinie ekspertów, chociaż granica pomiędzy lobbystą a ekspertem jest dość płynna. Lobbystą jest każdy podmiot (osoba, organizacja, grupa interesu), który nawiązuje kontakt z decydentami w celu obrony interesu jakiejś strony (klienta, który to zlecił lub organizacji, z którą się utożsamia) lub w celu uzyskania odpowiednich dla tej strony informacji. W świetle ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa, lobbystą jest każdy podmiot, który wykonuje działalność lobbingową, o której mowa w art. 2 ust. 1 tej ustawy. W rozumieniu tego przepisu działalnością lobbingową jest każde działanie prowadzone

metodami prawnie dozwolonymi zmierzające do wywarcia wpływu na organy władzy publicznej w procesie stanowienia prawa. Lobbying jest zjawiskiem społecznym i jego wyeliminowanie nie jest możliwe. W związku z tym konieczne jest jego „ucywilizowanie” poprzez nadanie mu odpowiednich ram prawnych. Niestety ustawa o działalności lobbiningowej w procesie stanowienia prawa kwestii tej w sposób kompleksowy nie rozwiązuje, gdyż jej regulacje dotyczą przede wszystkim lobbystów zawodowych. Z analizowanych materiałów, w tym corocznych informacji o działaniach podejmowanych wobec Sejmu RP przez podmioty wykonujące zawodową działalność lobbiningową<sup>21</sup> wynika, że nie było z ich strony zainteresowania wprowadzanymi w analizowanym okresie regulacjami podatkowymi dotyczącymi podatków i opłat lokalnych.

Granica pomiędzy lobbystą a ekspertem jest w wielu sytuacjach bardzo płynna, zwłaszcza gdy nie możemy wprost klasyfikować danej działalności do lobbingu zawodowego, czyli sytuacji, w których jest to zarobkowa działalność prowadzona na rzecz osób trzecich w celu uwzględnienia w procesie stanowienia prawa interesów tych osób (art. 2 ust. 2 ustawy o działalności lobbiningowej w procesie stanowienia prawa). Działalność wykonywana przez ekspertów nie powinna być klasyfikowana jako działalność lobbiningowa, przede wszystkim z tej przyczyny, iż występują oni we własnym imieniu, a zatem są wyrazicielami własnych poglądów i oczekiwań. Nie działają też w celu wykonania z góry przyjętego założenia o wywarceniu wpływu na ostateczny kształt opiniowanego projektu, chociaż oczywiście ich uwagi mogą być ostatecznie uwzględnione. Podstawowym walorem eksperta jest obiektywizm oceny, który zobowiązuje go do przedstawienia argumentów „za” i „przeciw” recenzowanej regulacji, podczas gdy lobbysta albo tych drugich w ogóle nie wskazuje, albo też czyni to w taki sposób, aby je jak najbardziej zdeprecjonować.

Patrząc na role, jakie spełnia ekspert w procesie prawodawczym, wyróżnić można:

- a) udzielanie odpowiedzi, od których zależy podjęcie decyzji o normowaniu określonej dziedziny spraw i następnie opracowanie projektu aktu normatywnego;
- b) dokonanie krytycznej analizy gotowego projektu ustawy;
- c) zredagowanie projektu, niekiedy łącznie z jego zaprojektowaniem.<sup>22</sup>

Biorąc pod uwagę wskazane aspekty działalności eksperta wyraźnie widać ogromny jego wpływ na ostateczny kształt rozwiązań legislacyjnych. Wpływ ten może w pewnych

---

<sup>21</sup> Informacja z dnia 5 lutego 2009 r. o działaniach podejmowanych przez podmioty wykonujące zawodową działalność lobbiningową w Sejmie w 2008 r. oraz Informacja z dnia 24 lutego 2010 r. o działaniach podejmowanych wobec Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w 2008 r. przez podmioty wykonujące zawodową działalność lobbiningową – obie dostępne na stronie internetowej Sejmu: <http://www.sejm.gov.pl>.

<sup>22</sup> S. Wronkowski, Ekspert a proces tworzenia prawa, PiP 2000, Nr 9.

przypadkach naruszać subtelną granicę pomiędzy ekspertem a lobbystą. Zabezpieczeniem przed naruszeniem tej granicy może być tzw. ekspert zespołowy, czyli grupa ekspertów, którym zleca się przygotowanie merytorycznej koncepcji unormowania oraz nadania jej odpowiedniego kształtu prawnego. „Ekspert zbiorowy” działa na zasadzie wypracowanego kompromisu, tonując indywidualne, nie zawsze uzasadnione poglądy, wypracowując rozwiązanie przekonywujące i uwzględniające różne punkty widzenia. Podkreślić przy tym trzeba, że ekspert zbiorowy nie oznacza eksperta anonimowego. **Nic tak nie szkodzi prawodawstwu, jak rozmycie odpowiedzialności za przyjmowane rozwiązania, w tym w następstwie braku identyfikacji podmiotów uczestniczących w procesie legislacyjnym.**

Dokonując syntezy tej części rozważań, stwierdzić należy, iż wyraźnie należy odróżnić uczestniczące w procesie legislacyjnym podmioty, które z założenia mają niezależny charakter od tych, które reprezentują interesy określonych grup. Do tej pierwszej grupy zaliczyć można powołane do udziału w pracach ustawodawczych takie podmioty jak: Biuro Analiz Sejmowych, Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu oraz istniejący w analizowanym okresie Urząd Komitetu Integracji Europejskiej. W odniesieniu do innych podmiotów zauważyć należy, iż obowiązujące w będącym przedmiotem badań przedziale czasowym regulacje prawne zapewniały możliwość szerokiego korzystania w ramach procesu legislacyjnego z uzgodnień, konsultacji i opinii, chociaż nie stanowiły one spójnej całości, lecz były rozrzucone w wielu aktach prawnych. W szczególności instytucja konsultacji społecznych była powszechnie stosowana, ale raczej bez pozytywnego wpływu na jakość stanowionego prawa. Był to więc raczej swoisty obowiązek wypełniany w procesie legislacyjnym, a nie realny instrument umożliwiający tworzenie dobrego prawa. Ponadto z przyczyn oczywistych na przekazywanych uwagach musiały odbijać się partykularne interesy podmiotów uczestniczących w konsultacjach.

### **2.1.5. Uchwalanie ustawy**

Przygotowany przez podmiot posiadający inicjatywę ustawodawczą projekt ustawy, staje się przedmiotem prac Sejmu, a w dalszej kolejności Senatu. Faza uchwalania ustawy składa się z kilku etapów, w tym:

- a) złożenia projektu na ręce Marszałka Sejmu;
- b) nadania projektowi biegu w postępowaniu ustawodawczym;
- c) czytania ustawy oraz prac w komisjach, a następnie przekazania ustawy do Senatu;
- d) rozpatrzenia poprawek Senatu;

- e) przedstawienia ustawy do podpisu Prezydentowi;
- f) ewentualnie ponownego rozpatrzenia ustawy na wniosek Prezydenta, który odmówił jej podpisania.

Podstawą prac w Sejmie a następnie w Senacie jest złożony na ręce Marszałka Sejmu projekt ustawy. Do projektu zgodnie z art. 34 ust. 2 Regulaminu Sejmu, dołącza się uzasadnienie, które powinno:

- wyjaśniać potrzebę i cel wydania ustawy,
- przedstawiać rzeczywisty stan w dziedzinie, która ma być unormowana,
- wykazywać różnicę pomiędzy dotychczasowym a projektowanym stanem prawnym,
- przedstawiać przewidywane skutki społeczne, gospodarcze, finansowe i prawne,
- wskazywać źródła finansowania, jeżeli projekt ustawy pociąga za sobą obciążenie budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- przedstawiać założenia projektów podstawowych aktów wykonawczych.

W przypadku projektów rządowych, zgodnie z § 10 ust. 3 Regulaminu prac Rady Ministrów, ich uzasadnienie powinno odpowiadać wymaganiom Regulaminu Sejmu, przy czym odrębną część uzasadnienia stanowi tzw. ocena skutków regulacji. OSR w przypadku projektów ustaw podatkowych ma kluczowe znaczenie, zważywszy na fakt, iż powinna ona przedstawiać między innymi wyniki analizy wpływu aktu normatywnego, w szczególności na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego. W analizowanym okresie projekty ustawy posiadały, jak się wydaje, prawidłowo skonstruowaną OSR. Do projektu ustawy Rada Ministrów dołącza także wykaz podmiotów, które zgłosiły zainteresowanie pracami nad projektem w trybie przepisów o działalności lobbingowej, a także projekty podstawowych aktów wykonawczych. W tym pierwszym zakresie, o czym już wspomniano, nie stwierdzono zainteresowania podmiotów prowadzących działalność lobbingową projektami zmian w zakresie prawa podatkowego dotyczącego podatków i opłat samorządowych. Jeżeli natomiast chodzi o akty wykonawcze, to problem ten dotyczył materii niepodatkowej.

Opierając się na analizie prac Sejmu w badanym okresie wskazać należy, iż spośród złożonych 15 projektów ustaw dotyczących podatków i opłat samorządowych w większości dotyczyły one zmian w zakresie opłaty skarbowej (10 projektów). Z zasady chodziło o zmiany wynikające z wprowadzania nowych rozwiązań pozapodatkowych dotyczące zwolnień lub wyłączeń z opłaty skarbowej. W pozostałym zakresie zmiany dotyczyły podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości (4) oraz opłaty od posiadania psów (1). Wspólnym mianownikiem dla tych wszystkich nowelizacji, podobnie jak w przypadku opłaty skarbowej,

było dostosowanie regulacji z zakresu podatków i opłat samorządowych do zmian w przepisach niepodatkowych.

Prace nad projektem ustawy podatkowej w Sejmie i Senacie prowadzone są w oparciu o przepisy Regulaminu Sejmu oraz Regulaminu Senatu. W tym zakresie brak jest w zasadzie odrębności procedowania nad tą kategorią projektów. W szczególności do ustaw podatkowych nie znajdują zastosowania przepisy rozdziału 6 Regulaminu Sejmu „Postępowanie z projektami ustaw budżetowych i innych planów finansowych państwa oraz rozpatrywanie sprawozdań z ich wykonania”. Nie oznacza to jednak, iż prace parlamentarne nad projektami ustaw podatkowych nie cechują się żadnymi specyficznymi rozwiązaniami. W pierwszej kolejności wskazać należy na zakaz wynikający z art. 123 Konstytucji RP. Tzw. tryb pilny prac nad projektem ustawy jest wyłączony w stosunku do projektów ustaw podatkowych. W tym miejscu powstaje jednak zasadnicze pytanie, co należy rozumieć pod pojęciem ustawy podatkowej? Można przyjąć, że pojęcie „ustawa podatkowa” obejmuje:<sup>23</sup>

- akt normatywny,
- pochodzący od parlamentu,
- wydany w celu nałożenia (ustanowienia) podatku lub daniny mającej cechy podatku, i
- określający jego konstrukcję prawną (podmiot, przedmiot), podstawę opodatkowania, wysokość (stawki podatkowe i inne czynniki korygujące wysokość podatku) bądź też
- dokonujących zmiany w konstrukcji prawnej.

Pewnego komentarza wymaga ostatni ze wskazanych wyżej elementów. Otóż za ustawę podatkową uznać należy także taką ustawę, która uchyla lub modyfikuje zakres obowiązku podatkowego lub jego elementy, nawet wtedy, gdy regulacje te stanowią jedynie fragment większej i zasadniczo odmiennej pod względem przedmiotowym całości.<sup>24</sup> Ma to kluczowe znaczenie dla oceny prac legislacyjnych, gdyż wydaje się, że aspekt ten jest całkowicie pomijany. **W rezultacie nie traktuje się jako podatkowych ustaw tych, którymi modyfikuje się regulacje podatkowe, ale jedynie okazjonalnie.** W konsekwencji zakaz procedowania nad projektami ustawy podatkowych w trybie pilnym może być dość łatwo ominięty właśnie poprzez umieszczenie przepisów podatkowych w projekcie ustawy, której tytuł nie wskazuje na jej podatkowy charakter, czy też nadanie pracom ustawodawczym takiego tempa, które przynosi praktycznie ten sam skutek, co rozpatrywanie projektu ustawy w trybie pilnym np. ominięcie drugiego czytania projektu ustawy, niezgłaszanie poprawek do

---

<sup>23</sup> C. Kosikowski, Ustawa..., s. 13.

<sup>24</sup> *Ibidem*, s. 91.

projektu.<sup>25</sup> Dowodem takiego stanu rzeczy był rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Prawo o aktach stanu cywilnego oraz ustawy o opłacie skarbowej (druk nr 866), który był rozpatrywany właśnie w trybie pilnym. W trybie pilnym rozpatrzono projekt, który nawet w swojej nazwie informował o tym, że dotyczy kwestii podatkowych.

Formalne wyłączenie trybu pilnego w zakresie projektów ustaw podatkowych nie przekreśla możliwości procedowania nad nimi w trybie skróconym (art. 51 Regulaminu Sejmu). Takie postępowanie jest dopuszczalne „w szczególnie uzasadnionych przypadkach” i polega ono na:

- 1) przystąpieniu do pierwszego czytania niezwłocznie po otrzymaniu przez posłów projektu ustawy;
- 2) przystąpieniu do drugiego czytania niezwłocznie po zakończeniu pierwszego, bez odsyłania projektu do komisji;
- 3) przystąpieniu do drugiego czytania niezwłocznie po otrzymaniu przez posłów druku sprawozdania komisji.

Ani Konstytucja RP, ani Regulamin Sejmu nie określają, co należy rozumieć przez pojęcie „szczególnie uzasadnione przypadki” implikujące zastosowanie postępowania skróconego.<sup>26</sup> W praktyce Sejm może stosować tę uproszczoną procedurę bez ograniczeń, ponieważ ilekroć po nią sięgnie, tylekroć trzeba będzie uznać, że przyczyny – które legły u podstaw tej decyzji – składają się w ocenie Sejmu na te szczególnie uzasadnione przypadki. Decyzje Sejmu w tym zakresie nie podlegają przy tym kontroli zewnętrznej, skoro w grę wchodzi *de facto* swobodne uznanie Sejmu.<sup>27</sup>

W odniesieniu do podatków i opłat samorządowych nie obowiązuje wymóg zachowania odpowiedniego okresu *vacatio legis*, taki jaki dotyczy podatków o otwartym stanie faktycznym. Zmiany w podatkach o otwartym stanie faktycznym, które mają charakter roczny, nie mogą co do zasady wchodzić w życie w trakcie roku podatkowego. Po drugie powinny być one opublikowane w Dzienniku Ustaw przynajmniej na 1 miesiąc przed rozpoczęciem nowego roku podatkowego. W tym kontekście złożenie u Marszałka Sejmu projektu ustawy podatkowej, dotyczącej przede wszystkim podatków dochodowych, powinno nastąpić w terminie umożliwiającym zakończenie prac legislacyjnych i opublikowanie aktu przynajmniej do końca listopada roku poprzedzającego rok, w którym zmiany te mają wejść w życie. Ponieważ zasada ta nie znajduje zastosowania do podatków i opłat samorządowych

<sup>25</sup> Por. C. Kosikowski, *Ustawa ..., op. cit.*, s. 122.

<sup>26</sup> Zob. B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2004, s. 183-184.

<sup>27</sup> Por. J. Jaskiernia, *Zasady demokratycznego państwa prawnego w sejmowym postępowaniu ustawodawczym*, Warszawa 1999, s. 165.

nie może dziwić, że w analizowanym okresie nie sposób wskazać reguły związanej z datą złożenia projektu. Wydaje się, że inicjatywa ustawodawcza była po prostu odpowiedzią na potrzebę chwili i odpowiadała cyklowi prac parlamentarnych.

Postępowanie z wniesionym na ręce Marszałka Sejmu projektem ustawy podatkowej określa w sposób szczegółowy Regulamin Sejmu. W pierwszym rzędzie Marszałek Sejmu zobowiązany jest do kontroli formalnej poprawności projektu, co w przypadku, gdy nie spełnia on wymogów określonych w art. 34 ust. 2 i 3 Regulaminu Sejmu, może doprowadzić do zwrócenia projektu wnioskodawcy. Podkreślić jednak należy, iż zgodnie z art. 34 ust. 7 Regulaminu Sejmu Marszałek Sejmu może, ale wcale nie musi zwrócić projekt, który nie spełnia stawianych mu przepisami prawa wymogów. W praktyce ze wskazanego uprawnienia w analizowanym okresie Marszałek Sejmu w zakresie projektów ustaw podatkowych nie korzystał, co nie oznacza oczywiście, że wszystkie one spełniały wymogi formalne, lecz raczej że wstępna kontrola projektów jest fikcją.

W dalszej kolejności projekt ustawy podatkowej, co do którego istnieje wątpliwość, czy nie jest sprzeczny z prawem, w tym prawem Unii Europejskiej, Marszałek Sejmu po zasięgnięciu opinii Prezydium Sejmu może skierować celem wyrażenia opinii do Komisji Ustawodawczej, która może większością 3/5 głosów zaopiniować projekt jako niedopuszczalny (art. 34 ust. 8). Przed skierowaniem do pierwszego czytania projekty posłów, komisji sejmowych oraz obywatelskie, kierowane są do ekspertów Kancelarii Sejmu w celu wyrażenia opinii co do ich zgodności z prawem Unii Europejskiej. Opinie sporządza Zespół Prawa Europejskiego Biura Analiz Sejmowych. Jedna z nich dotyczy zgodności projektu z prawem Unii Europejskiej, druga rozstrzyga, czy projekt wykonuje prawo Unii Europejskiej.

Dopiero po przeprowadzeniu wstępnej kontroli projektu oraz jego zaopiniowaniu, Marszałek Sejmu zarządza jego drukowanie oraz doręczenie posłom, Prezydentowi RP, Marszałkowi Senatu i Prezesowi Rady Ministrów (art. 35 Regulaminu Sejmu). Dalsze prace nad projektem prowadzone są według ustalonego kalendarza, w którym wyznacza się między innymi datę pierwszego czytania ustawy. W art. 37 ust. 1 Regulaminu Sejmu wskazuje się, iż w odniesieniu do projektów między innymi ustaw podatkowych, pierwsze czytanie na posiedzeniu Sejmu jest obowiązkowe. **Analiza prowadzonych w latach 2008-2009 prac parlamentarnych skłania do stwierdzenia, że nakaz ten jest dość specyficznie rozumiany, gdyż za ustawę podatkową nie uznaje się aktu, który zasadniczo nie dotyczy materii podatkowej, chociaż wprowadza w tym zakresie zmiany.** W konsekwencji spośród 15 projektów ustaw dotyczących podatków i opłat samorządowych, aż w 7 przypadkach ich



pierwsze czytanie nie odbyło się na forum Sejmu, lecz w komisjach sejmowych. Sytuacja ta dotyczyła projektów ustawy:

- o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (druk nr 308),
- o płatnościach do gruntów rolnych i płatności cukrowej (druk nr 221),
- o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (druk nr 62),
- o zmianie ustawy o ewidencji ludności i dowodach osobistych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 827),
- o zmianie ustawy o cudzoziemcach oraz niektórych innych ustaw (druk nr 778),
- o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Rybackiego (druk nr 1774),
- o zmianie imienia i nazwiska (druk 829).

Oczywiście można w tym miejscu postawić tezę wedle której skoro w tytułach wskazanych projektów nie wspomina się o zmianie ustawy podatkowej, to uznanie takiego aktu za ustawę podatkową jest nieuzasadnione. Zauważyć jednak należy, po pierwsze, że w każdym z projektów już od początku znajdowały się regulacje zmieniające ustawę o opłacie skarbowej oraz ustawę o podatkach i opłatach lokalnych. Po drugie tytuł ustawy nie spełniał, przedstawionych już wcześniej, wymogów stawianych z.t.p., w świetle której powinien wskazywać na jej treść. **Wszystko to sprawia, że ustawy ze zmianami przepisów podatkowych mogą być uchwalane w zasadzie bez żadnych ograniczeń związanych z podejmowaniem ustaw podatkowych.**

Z poczynionych rozważań wynika, iż tryb procedowania z projektami ustaw podatkowych jest w części ściśle określony. Problem sprowadza się natomiast do pojmowania pojęcia „ustawa podatkowa”. Przyjęcie, że nie obejmuje ono ustaw zawierających przepisy nowelizujące ustawy regulujące konstrukcję poszczególnych podatków i opłat prowadzi do tego, że obostrzenia, które miały na celu zapewnienie odpowiedniej jakości tych regulacji są ignorowane. Stosuje się więc do takich ustaw tryb pilny i nie realizuje obowiązku pierwszego czytania na posiedzeniu Sejmu.

W toku prac parlamentarnych projekt ustawy kierowany jest do właściwej komisji. W zakresie projektów ustaw podatkowych właściwą merytorycznie jest Komisja Finansów Publicznych<sup>28</sup>, ale w pracach nad projektami uczestniczyć mogą także inne komisje sejmowe.

---

<sup>28</sup> Zgodnie z Załącznikiem do uchwały Sejmu RP z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu RP, do zakresu działania Komisji należą sprawy systemu pieniężnego, kredytowego i podatkowego, płac i dochodów, budżetu i

I w tym miejscu po raz kolejny daje o sobie znać problem klasyfikowania ustaw nowelizujących jako ustaw podatkowych. Z analizy zebranych materiałów wynika, że jedynie dwa z 15 projektów były przedmiotem obrad Komisji Finansów Publicznych (projekt ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej – druk nr 140 oraz projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o opłacie skarbowej – druk nr 1695). W związku z tym można postawić pytanie o to, jakie merytoryczne umocowanie do oceny projektów ustaw zmieniających ustawy regulujące konstrukcję podatków i opłat samorządowych miały inne komisje sejmowe, które się nimi zajmowały, w tym: Komisja Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Komisja Polityki Społecznej i Rodziny, Komisja Edukacji, Nauki i Młodzieży czy Komisja Obrony Narodowej? Odpowiedź zdaje się być oczywista. **Komisje te zapewne zajmowały się zasadniczą ustawą, której dotyczył projekt, pomijając w ogóle tę jej część, którą nowelizowano przepisy podatkowe.**

Prace w komisji (komisjach) kończy sporządzenie sprawozdania, które przedstawiane jest Sejmowi. Sprawozdanie, zgodnie z art. 43 ust. 1 Regulaminu Sejmu, określa stanowisko komisji w odniesieniu do projektu oraz – o ile była sporządzona – opinię Komitetu Integracji Europejskiej co do zgodności projektu z prawem Unii Europejskiej. W sprawozdaniu komisja przedstawia wniosek o:

- przyjęcie projektu bez poprawek;
- przyjęcie projektu z określonymi poprawkami w formie tekstu jednolitego projektu;
- odrzucenie projektu.

Wnioski i propozycje poprawek odrzucone przez komisje, po ich zgłoszeniu w formie pisemnej, na żądanie wnioskodawcy, zamieszcza się w sprawozdaniu jako wnioski mniejszości. Są one w głosowaniu traktowane jak inne poprawki. Wniosków mniejszości oraz ewentualnych wniosków Komisji Ustawodawczej nie zamieszcza się, jeżeli komisja wnioskuje o odrzucenie projektu (art. 43 ust. 4 Regulaminu Sejmu).

Przed przystąpieniem do drugiego czytania projektu na posiedzeniu Sejmu Marszałek Sejmu zarządza drukowanie sprawozdania komisji oraz doręczenie go posłom. Drugie czytanie, które nie może się odbyć wcześniej niż siódmego dnia od doręczenia posłom sprawozdania komisji, chyba że Sejm postanowi inaczej, obejmuje przedstawienie Sejmowi sprawozdania komisji o projekcie ustawy, przeprowadzenie debaty oraz zgłaszanie poprawek i wniosków. Poprawkę można zdefiniować jako propozycję poselską, która ma doprowadzić

---

planów finansowych państwa, funduszy celowych, agencji i fundacji z udziałem Skarbu Państwa, ubezpieczeń majątkowych oraz cef i statystyki.

do zmian merytorycznych w projekcie.<sup>29</sup> Wniosek zaś ma wyrażać konkretny stosunek do danego projektu, może być np. propozycją jego odrzucenia. Prawo wnoszenia poprawek przysługuje wnioskodawcy, grupie co najmniej 15 posłów, przewodniczącemu klubu lub upoważnionemu przez niego wiceprzewodniczącemu – w imieniu klubu, przedstawicielowi porozumienia klubów lub kół poselskich, jeżeli reprezentuje ono co najmniej 15 posłów, oraz Radzie Ministrów (art. 45 ust. 1 Regulaminu Sejmu). W przypadku, gdy w sprawozdaniu komisja wnioskowała o odrzucenie projektu, debatę przeprowadza się bez prawa zgłaszania poprawek.

Na posiedzeniu Sejmu sprawozdanie komisji przedstawia wybrany z jej składu poseł sprawozdawca, który w szczególności informuje o proponowanych przez komisję i przez poszczególnych posłów zmianach w przedłożonym projekcie oraz o nieprzyjętych przez komisję opiniach innych komisji i posłów oraz motywach ich odrzucenia. Sprawozdawca informuje także o wnioskach mniejszości.

Po przeprowadzeniu debaty (chyba że Sejm postanowi inaczej), w przypadku zgłoszenia nowych poprawek i wniosków, projekt kieruje się ponownie do komisji lub w celu sporządzenia poprawionego sprawozdania. Komisja, po rozpatrzeniu z udziałem wnioskodawców zgłoszonych poprawek i wniosków, przedkłada Sejmowi dodatkowe sprawozdanie, w którym przedstawia wniosek o ich przyjęcie lub odrzucenie, albo, kierując się przeprowadzoną dotychczas debatą, zgłoszonymi poprawkami i wnioskami, wnioskami Komisji Ustawodawczej, wnioskami mniejszości, przedkłada Sejmowi poprawione sprawozdanie w formie tekstu jednolitego projektu. Dodatkowe sprawozdanie jest doręczane posłom, a następnie rozpatrywane przez Sejm.

Trzecie czytanie projektu ustawy teoretycznie może nastąpić niezwłocznie, jeżeli w drugim czytaniu projekt nie został skierowany ponownie do komisji, co jednak w przypadku projektów ustaw podatkowych raczej się nie zdarza. Teoretycznie trzecie czytanie może mieć też miejsce w następstwie zastosowania tzw. trybu skróconego z art. 51 Regulaminu Sejmu. Instytucja ta przyspieszyłaby zapewne tryb prac parlamentarnych, co jednak mogłoby mieć też wpływ na obniżenie jakości ustawy. Co do zasady więc trzecie czytanie projektu ustawy podatkowej obejmuje przedstawienie dodatkowego sprawozdania komisji lub – jeżeli projekt nie został ponownie skierowany do komisji – przedstawienie przez posła sprawozdawcę poprawek i wniosków zgłoszonych podczas drugiego czytania oraz głosowanie. Ten drugi element dominuje. W pierwszej kolejności głosuje się wniosek o odrzucenie projektu w

---

<sup>29</sup> Por. M. Kudej, *Postępowanie ustawodawcze w Sejmie RP*, Warszawa 1998, s. 68.

całości, jeżeli wniosek taki został postawiony, dalej poprawki do poszczególnych artykułów (najpierw te, których przyjęcie lub odrzucenie rozstrzyga o innych poprawkach) oraz projekt w całości w brzmieniu zaproponowanym przez komisję, ze zmianami wynikającymi z przegłosowanych poprawek. Jeżeli nie zgłoszono w tym zakresie sprzeciwu i Sejm tak postanowi, poddanie projektu pod głosowanie w całości może nastąpić łącznie z poprawkami.

Przed przystąpieniem do czytania całości projektu po raz kolejny Marszałek Sejmu może wykorzystać uprawnienia kontrolne, których realizacja powinna sprzyjać poprawie jakości podejmowanej ustawy. Zgodnie z art. 50 ust. 4 i 5 Regulaminu Sejmu może on odroczyć głosowanie nad całością projektu ustawy na czas potrzebny do stwierdzenia, czy wskutek przyjętych poprawek nie zachodzą sprzeczności pomiędzy poszczególnymi przepisami. W takim przypadku kieruje on projekt do komisji, która go rozpatrywała lub do Komisji Ustawodawczej w celu przedstawienia opinii, czy wskutek przyjętych poprawek nie zachodzi wskazana sytuacja. Opinia zawiera również stanowisko komisji w sprawie przyjęcia albo odrzucenia projektu ustawy przez Sejm.

Przyjęty przez Sejm tekst ustawy podatkowej, potwierdzony podpisem Marszałka Sejmu, przesyłany jest niezwłocznie Marszałkowi Senatu i Prezydentowi. Tekst ustawy otrzymują również posłowie.

Postępowanie z projektem ustawy podatkowej w Senacie rozpoczyna się po jego przesłaniu przez Marszałka Sejmu. Senat w ciągu 30 dni od dnia przekazania projektu może przyjąć go bez zmian, uchwalić poprawki albo odrzucić w całości (art. 121 ust. 2 Konstytucji). Jeżeli Senat w wyznaczonym czasie nie podejmie żadnego rozstrzygnięcia, uznaje się ustawę za uchwaloną w wersji przesłanej przez Marszałka Sejmu.

Szczegółowe zasady prac nad ustawą w Senacie reguluje Regulamin Senatu, a także ustawa o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (art. 37a Regulaminu Senatu stanowi wprost, że zawodowa działalność lobbingowa może być wykonywana na terenie Senatu). Znajdujące się w Regulaminie Senatu przepisy nie zawierają szczególnych regulacji związanych z pracami nad projektem ustawy dotyczącej materii podatkowej.

Co do zasady, po otrzymaniu ustawy uchwalonej przez Sejm, Marszałek Senatu kieruje ją do właściwych komisji senackich, które zobowiązane są do jej przeanalizowania i przygotowania stanowiska w ciągu 18 dni. W zakresie ustaw podatkowych komisją wiodącą jest Komisja Budżetu i Finansów Publicznych.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Zgodnie z załącznikiem do Regulaminu Senatu RP określającym zakres przedmiotowy działania komisji senackich, w zakresie działania Komisji Budżetu i Finansów Publicznych mieści się m.in. system finansowy państwa (w tym polityka pieniężna, dochody i wydatki budżetu państwa, fundusze celowe, kontrola skarbową).

W pracach senackich istotną rolę odgrywają także podmioty opiniujące oraz eksperci. W tym zakresie komisje senackie, czy też poszczególni senatorowie, mogą korzystać z pomocy Biura Legislacyjnego Kancelarii Senatu, ekspertów zewnętrznych, a także ekspertyz przedstawianych przez organizacje społeczne. W zakresie projektów, które były przedmiotem prac Senatu w analizowanym okresie, w 8 przypadkach były one opiniowane przez Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu.

Uchwała Senatu w sprawie ustawy uchwalonej przez Sejm powinna być podjęta w ciągu 30 dni od dnia jej przekazania (art. 68 ust. 1 Regulaminu Senatu). W zakresie analizowanych projektów Senat w 10 przypadkach wniósł poprawki. Poprawki Senatu mogą mieć charakter formalno-legislacyjny lub merytoryczny, ale muszą dotyczyć tylko materii regulowanej w tekście ustawy przekazanej przez Marszałka Sejmu. Na tym tle powstaje więc wątpliwość co do stopnia ingerencji poprawek senackich w treść ustawy. Chodzi o to, by Senat w ramach dokonywanych poprawek nie występował w istocie z nową inicjatywą ustawodawczą. W wyroku z dnia 23 lutego 1999 r.<sup>31</sup> Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, zgodnie z którym: „nie ma przeszkód, by poprawki prowadziły do całkowitej zmiany treści rozwiązań zawartych w ustawie, np. przez zaproponowanie rozwiązań alternatywnych lub przeciwstawnych, zakładając jednak, że w ustawie dana kwestia została już uregulowana, a Senat proponuje nadanie regulacji zmienionej treści. Oznacza to, że poprawki Senatu nie wykraczają poza zakres materii, którą Sejm uczynił przedmiotem ustawy”. Zatem, co znajduje potwierdzenie w art. 69 ust. 1 Regulaminu Senatu, jeżeli w toku prac nad ustawą uchwaloną przez Sejm komisja dostrzeże potrzebę wprowadzenia zmian legislacyjnych wykraczających poza materię rozpatrywanej ustawy, to wraz z projektem uchwały komisja może przedstawić wniosek o podjęcie inicjatywy ustawodawczej z projektem odpowiedniej ustawy.

Postępowanie sejmowe w przedmiocie rozpatrzenia poprawek Senatu lub uchwały odrzucającej ustawę w całości, co do zasady składa się z dwóch etapów: prac w komisjach oraz prac plenarnych (głosowań). Jedynie wyjątkowo Sejm, na wniosek Marszałka Sejmu, może rozpatrzyć poprawki zawarte w uchwale Senatu bez uprzedniego skierowania jej do komisji (art. 54 ust. 8 Regulaminu Sejmu).

Uchwałę Senatu zajmują się komisje, które rozpatrywały projekt po pierwszym i drugim czytaniu. Aby zapewnić komisjom możliwość pełnego poznania argumentacji Senatu, do udziału w posiedzeniu, na którym jest rozpatrywana uchwała, zaprasza się senatora

---

<sup>31</sup> Sygn. akt K 25/98, OTK ZU 1998, nr 3-4.

sprawozdawcę, przy czym jego nieobecność nie wstrzymuje rozpatrzenia uchwały. Komisje po rozpatrzeniu uchwały Senatu przedkładają Sejmowi sprawozdanie, w którym przedstawiają wniosek o odrzucenie albo przyjęcie uchwały Senatu o odrzuceniu ustawy w całości. Tak uchwała Senatu, jak i sprawozdanie komisji, przekazywane są posłom, którzy na posiedzeniu plenarnym Sejmu przystępują do głosowania. Marszałek Sejmu poddaje pod głosowanie wnioski o odrzucenie poszczególnych poprawek, chyba że ze sprawozdania komisji wynika celowość głosowania łącznego nad częścią lub całością poprawek zawartych w uchwale Senatu. Uchwałę o odrzuceniu ustawy lub poprawkę Senatu uznaje się za przyjętą, jeżeli Sejm nie odrzuci jej bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy ustawowej liczby posłów.

Niezwłocznie po ustaleniu tekstu ustawy w wyniku rozpatrzenia uchwały Senatu, albo po uzyskaniu informacji o przyjęciu ustawy przez Senat, Marszałek Sejmu przesyła Prezydentowi tekst ustawy, potwierdzony swoim podpisem. Rozpoczyna się kolejna faza procesu legislacyjnego – promulgacja ustawy, co nie oznacza, że sama ustawa nie może być już przedmiotem prac Sejmu, o czym niżej.

#### **2.1.6. Promulgacja ustawy**

Promulgacja ustawy obejmuje jej podpisanie przez Prezydenta oraz jej opublikowanie w Dzienniku Ustaw. Co do zasady Prezydent powinien podpisać ustawę w ciągu 21 dni od dnia jej przedstawienia i zarządzić jej ogłoszenie. W grę może jednak wchodzić także zawetowanie ustawy przez Prezydenta albo też jej skierowanie do Trybunału Konstytucyjnego. Kontrola przepisów ustaw podatkowych przesyłanych przez Marszałka Sejmu ma miejsce z pomocą komórek organizacyjnych Kancelarii Prezydenta, w tym Biura Prawa i Ustroju oraz Biura Doradców, Ekspertyz i Opinii.

Wykorzystywanie przez kolejnych Prezydentów RP w odniesieniu do ustaw podatkowych instytucji veta czy też prawa do wystąpienia z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją, miało i ma charakter wyjątkowy i wydaje się w dużej mierze zależne od relacji politycznych, jakie zachodzą na płaszczyźnie Prezydent – większość sejmowa, a także modelu sprawowania władzy. W zakresie analizowanych projektów Prezydent RP skorzystał z prawa veta w odniesieniu do ustawy o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw, przy czym zastrzeżenia nie dotyczyły umieszczonych w tej ustawie regulacji podatkowych, nowelizujących przepisy ustawy o podatku rolny, leśnym oraz o podatkach i opłatach

lokalnych w zakresie dotyczącym zwolnienia dla jednostek oświatowych. **Zauważyć jednak trzeba, że biorąc pod uwagę obowiązujące regulacje prawne, veto prezydenckie mogłoby być skutecznym instrumentem kontroli stanowienia prawa podatkowego, co wynika przede wszystkim z uzyskania kwalifikowanej większości 3/5 głosów w Sejmie celem jego odrzucenia. Z drugiej jednak strony wyobrazić można sobie również nadużywanie tego trybu w celu destrukcji działalności ustawodawczej parlamentu.**

Generalnie rola Prezydenta w procesie stanowienia ustaw prawa podatkowego sprowadza się jedynie do czynności technicznych polegających na podpisaniu ustawy oraz zarządzeniu jej ogłoszenia. Funkcja kontrolna nie jest natomiast realizowana, o czym świadczy fakt, iż ustawy podatkowe, który były bez zastrzeżeń podpisywane przez kolejnych Prezydentów RP, były przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego, który wielokrotnie stwierdzał niezgodność z Konstytucją ich poszczególnych zapisów.

Warunkiem wejścia w życie ustawy, zgodnie z art. 88 ust. 1 Konstytucji, jest jej ogłoszenie. Zasady i tryb ogłaszania między innymi ustaw określa ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych. Regulacja ta sama w sobie nie zawiera żadnych specyficznych przepisów dotyczących ogłoszenia ustaw podatkowych, ale w istotny stopniu uzupełnia ją orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Uwaga ta dotyczy zwłaszcza takich zagadnień, jak moment wejścia w życie ustawy podatkowej oraz możliwość modyfikacji przepisów podatkowych w trakcie trwania roku podatkowego.

Ustawy podatkowe ogłaszane są w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Podstawą do ogłoszenia ustawy jest jej oryginał podpisany przez Prezydenta z umieszczoną na nim pieczęcią urzędową. Wraz z trzema kopiami jest on przedstawiany z wnioskiem o ogłoszenie w dzienniku organowi, który go wydaje (Prezes Rady Ministrów). Złożona do opublikowania ustawa dostarczana jest także w formie elektronicznej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne<sup>32</sup>. Dniem wydania Dziennika Ustaw jest data nie wcześniejsza od dnia jego udostępnienia w sprzedaży w siedzibie organu wydającego. Dzień wydania jest dniem ogłoszenia ustawy zamieszczonej w danym numerze Dziennika Ustaw. Jest to szczególnie istotne w przypadku ustaw podatkowych dotyczących podatków rocznych, które zgodnie z wypracowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego winny być ogłoszone przynajmniej na 1 miesiąc przed rozpoczęciem nowego roku podatkowego.

---

<sup>32</sup> Dz.U. Nr 64, poz. 565 ze zm.

Od dnia ogłoszenia ustawy podatkowej należy odróżnić dzień jej wejścia w życie, gdyż ten, co jest zasadą, jest dniem późniejszym. Ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych w art. 4 ust. 1 wprowadza standardowy 14-dniowy okres tzw. *vacatio legis*, a więc od ogłoszenia do wejścia w życie ustawy. Jak już wspomniano standard ten nie jest wystarczający w przypadku ustaw zawierających regulacje dotyczące podatków rocznych, ale spełnia wymogi stawiane stanowieniu aktów regulujących podatki i opłaty lokalne. W dalszej części art. 4 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych ustawodawca wskazuje jednak, iż w uzasadnionych przypadkach ustawy 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. Co więcej, zgodnie z art. 5 ustawy, nie jest wyłączone nadanie aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.

Pomijając więc podatki dochodowe, w przypadku pozostałych świadczeń możliwe wydaje się nie tylko skrócenie 14-dniowego okresu *vacatio legis*, ale teoretycznie nawet nadanie określonym normom mocy wstecznej. Za takim rozwiązaniem przemawiać musi ważny interes państwa, a ponadto nie może to pozostawać w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawnego. Wprowadzanie określonych rozwiązań z mocą wsteczną wydaje się dopuszczalne nawet w trakcie roku podatkowego, o ile nie pogarsza sytuacji podatnika. Zakaz zmian w prawie podatkowy w trakcie roku podatkowego ma bowiem chronić podatników przed negatywnymi konsekwencjami np. zmiany stawek, a przy ich obniżeniu takiego zagrożenia trudno się doszukać. Zatem w innych podatkach niż podatki roczne, dopuszczalne wydaje się modyfikowanie konstrukcji podatkowych w trakcie roku podatkowego, a także skrócenie standardowego okresu *vacatio legis*, byleby tylko rozwiązanie takie nie było z punktu widzenia adresata normy niekorzystne.

Biorąc powyższe pod uwagę należy zauważyć, iż w analizowanym okresie, po pierwsze zmiany w prawie podatkowym regulującym podatki i opłaty samorządowego wchodziły w życie w trakcie roku. Działanie takie było dopuszczalne, co jednak nie oznacza, że nie budzi zastrzeżeń. **W szczególności zwrócić należy uwagę na praktyczne problemy związane z nowelizacją w trakcie roku przepisów dotyczących podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości, w sytuacji, gdy podatnik te wymierzane są w drodze decyzji na rok podatkowy lub też są wykazywane w rocznej deklaracji podatkowej. W takiej sytuacji**



**nawet wprowadzenie preferencji podatkowej w trakcie roku jest źródłem problemów nie tyle po stronie podatników, co organów podatkowych.**

W analizowanym okresie zmieniono m.in. z mocą od dnia 22 kwietnia 2009 r. brzmienie zwolnień z podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego odnoszących się do nieruchomości wykorzystywanych na działalność oświatową. Nawet przyjmując, że zmiana była korzystna dla podatników, gdyż eliminowała enumeratywnie do tej pory wskazane tytuły do władania nieruchomościami, które ograniczały zwolnienie, to ustawodawca nie przewidział praktycznych konsekwencji swego działania.<sup>33</sup> W pierwszej kolejności należy bowiem zauważyć, że każda z ustaw regulujących opodatkowanie nieruchomości przewiduje obowiązek wykazywania w informacjach i deklaracjach podatkowych przedmiotów opodatkowania korzystających ze zwolnień. W związku z tym w uchwalanych przez rady gmin wzorach deklaracji i informacji znajdują się odpowiednie rubryki, w których najczęściej powiela się zapisy dotyczące zwolnień podatkowych zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, podatku rolnym oraz leśnym. Konsekwencją takiego sposobu formułowania wzorów deklaracji i informacji jest konieczność ich zmiany w trakcie roku w przypadku, gdy modyfikuje się brzmienie ustawowego zwolnienia.

Po drugie zauważyć należy, iż rozszerzenie w trakcie roku podatkowego zakresu zastosowania zwolnienia skutkowało tym, że objęło ono nowe kategorie przedmiotów opodatkowania. W konsekwencji wadliwe stały się decyzje podatkowe oraz deklaracje na dany rok. O ile w przypadku deklaracji podatkowych problem był mniejszy, gdyż podatnicy po prostu winni je w trakcie roku odpowiednio skorygować, o tyle sytuacja nie była już tak prosta w zakresie wydanych decyzji. Posiadały one walor ostateczności i mogły być wzruszone wyłącznie w jednym z trybów nadzwyczajnych. Tyle tylko, że zastosowanie trybu weryfikacji wadliwej decyzji, który wydawałby się oczywisty – art. 254 o.p. - mogło budzić wątpliwości. Zgodnie z tym przepisem decyzja ostateczna ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji. Zauważyć jednak należy, iż zmiana stanu prawnego nie może być utożsamiana ze zmianą stanu faktycznego. W konsekwencji gminne organy podatkowe stawały przed problemem prawidłowego sposobu weryfikacji ostatecznych

---

<sup>33</sup> Więcej na ten temat zob. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania nieruchomości szkolnych, „PPLiFS” 2009, Nr 6.

decyzji.<sup>34</sup> Problemu tego, jak się wydaje, ustawodawca w ogóle nie przewidział, koncentrując się na tym, aby wprowadzona w trakcie roku podatkowego zmiana nie niosła negatywnych konsekwencji dla podatników.

W analizowanym okresie zasadą było zachowanie minimalnego, 14-dniowego okresu *vacatio legis*. Zdarzały się jednak przypadki, co obrazuje poniższe zestawienie, w których ten podstawy okres był skracany, a ustawy wchodziły w życie z dniem ogłoszenia. Zjawisko takie, chociaż dopuszczalne w świetle ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, w zakresie przepisów daninowych musi być jednak traktowane jako rzecz nadzwyczajna.

**Tabela 2.** Termin wejścia w życie regulacji dotyczących podatków i opłat lokalnych z lat 2008-2009.

Lp.	tytuł ustawy	data ogłoszenia ustawy	data wejścia w życie regulacji podatkowych	okres <i>vacatio legis</i> (w dniach)
1.	Ustawa z dnia 29.02.2008 r. o zmianie ustawy o płatnościach do gruntów rolnych i płatności cukrowej oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 44, poz. 262)	14.03.2008 r.	15.03.2008	1
2.	Ustawa z dnia 18.03.2008 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 63, poz. 394)	17.04.2008 r.	02.05.2008 r.	14
3.	Ustawa z dnia 25.04.2008 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz..U. Nr 93, poz. 585)	30.05.2008 r.	14.06.2008 r.	14
4.	Ustawa z dnia 30.05.2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. Nr 116, poz. 730)	02.07.2008 r.	17.07.2008 r.	14
5.	Ustawa z dnia 19.09.2008 r. o zmianie ustawy – Prawo o aktach stanu	14.10.2008 r.	29.10.2008 r.	14

<sup>34</sup> Wydaje się, że podatnik, dla którego organ podatkowy dokonałby zmiany decyzji w trybie art. 254 o.p. podatkowej poprzez zmniejszenie wysokości zobowiązania, trybu tego by nie kwestionował. Jednak w świetle literalnego brzmienia powołanej regulacji z pewnością tryb ten byłby nieprawidłowy. Sytuacja jest o tyle skomplikowana, że w literaturze przedmiotu decyzje ustalające uznawane są za takie, na podstawie których strona nabywa prawo, gdyż wyznaczają one granice obowiązku i wynika z nich stabilizacja sfery prawnej, poza którą nie działają ciężary i ograniczenia (Zob. J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005, s. 927). W odniesieniu do takich decyzji mogą być one za zgodą strony uchylane lub zmieniane na podstawie art. 253a o.p. Podkreślić jednak należy, iż ani art. 253a ani art. 253 o.p., na mocy wyraźnego przepisu art. 253b nie stosuje się do decyzji ustalających albo określających wysokość zobowiązania podatkowego. W istocie więc wydaje się, że w przypadku zmiany przepisów prawa w trakcie okresu, na jaki została wydana decyzja, jej weryfikacja będzie możliwa tylko w trybie wygaśnięcia decyzji jako bezprzedmiotowej w całości w lub w części na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 o.p. Tryb ten będzie miał przy tym zastosowanie w zasadzie wyłącznie wtedy, gdy zmiana działa na korzyść podatnika – zob. R. Dowgier, Zmiana decyzji ostatecznej w trybie art. 254 ordynacji podatkowej, PPLiFS 2010, Nr 10.

	cywilnego oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 182, poz. 1121)			
6.	Ustawa z dnia 03.10.2008 r. o zmianie ustawy o ewidencji ludności i dowodach osobistych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 195, poz. 1198)	31.10.2008 r.	01.01.2009 r.	61
7.	Ustawa z dnia 17.10.2008 r. o zmianie imienia i nazwiska (Dz.U. Nr 220, poz. 1414)	12.12.2008 r.	13.06.2009 r.	182
8.	Ustawa z dnia 24.10.2008 r. o zmianie ustawy o cudzoziemcach oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 216, poz. 1367)	05.12.2008 r.	01.01.2009 r.	26
9.	Ustawa z dnia 21.11.2008 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o bezpieczeństwie żywności i żywienia (Dz.U. Nr 223, poz. 1463)	21.11.2008 r.	19.06.2009 r.	209
10.	Ustawa z dnia 06.12.2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 237, poz. 1655)	31.12.2008 r.	01.01.2009 r.	0
11.	Ustawa z dnia 19.12.2008 r. o zmianie ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2009 r. Nr 6, poz. 33)	17.01.2009 r.	01.02.2009 r.	14
12.	Ustawa z dnia 09.01.2009 r. o zmianie ustawy o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 22, poz. 120)	11.02.2009 r.	11.02.2009 r.	0
13.	Ustawa z dnia 05.03.2009 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 57, poz. 466)	08.04.2009 r.	08.04.2009 r.	0
14.	Ustawa z dnia 19.03.2009 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 56, poz. 458)	07.04.2009 r.	22.04.2009 r.	14
15.	Ustawa z dnia 03.04.2009 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Rybackiego (Dz.U. Nr 72, poz. 619)	14.05.2009 r.	29.05.2009 r.	14

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie zestawienia dotyczącego prac Sejmu RP dostępnego na stronie internetowej: <http://www.sejm.gov.pl>

Innym zagadnieniem uregulowanym w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych (art. 16), jest ogłaszanie tekstów jednolitych ustaw. Kwestia ta, zważywszy na notoryczne zmiany w prawie podatkowym, ma istotne znaczenie, gdyż ogłoszony tekst jednolity sprzyja czytelności systemu prawa podatkowego. Wystarczy zauważyć, że w analizowanym okresie dokonano 10 zmian w ustawie o opłacie skarbowej. Wymogi ustawowe wprost wskazują, że w przypadku, gdy liczba zmian w ustawie jest znaczna lub gdy ustawa była wielokrotnie uprzednio nowelizowana i posługiwanie się tekstem ustawy może być istotnie utrudnione, Marszałek Sejmu ogłasza tekst jednolity ustawy. Analizując wskazany przepis, stwierdzić więc trzeba, że ogłoszenie tekstu jednolitego powinno mieć miejsce, gdy:

- liczba zmian w ustawie jest znaczna (chodzi o zmianę jednym aktem) lub ustawa była wielokrotnie nowelizowana (różnymi ustawami) i

- posługiwanie się tekstem ustawy może być istotnie utrudnione.

Biorąc pod uwagę aktualny stan prawny zauważyć należy, iż np. w zakresie opłaty skarbowej obowiązuje tekst jednolity z 2006 r. (Dz.U. Nr 225, poz. 1635), który był kilkanaście razy nowelizowany. Uwzględniając więc treść art. 16 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych stwierdzić należy, iż Marszałek Sejmu w ogóle tej materii nie zna, albo wręcz przeciwnie - na tyle biegle porusza się w regulacjach dotyczących opłaty skarbowej, że nie sprawia mu to trudności. Problem braku tekstu jednolitego dotyczył do niedawna także innych aktów prawnych, które regulują podatki samorządowe. Dopiero w ostatnim okresie ukazały się teksty jednolite:

- ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613),
- ustawy o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity: Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768),
- ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649).

Jedną z podstawowych zasad tworzenia prawa podatkowego jest zasada ochrony praw słusznie nabytych, która polega na pewności, że prawa podmiotowe, uzyskane zgodnie z przepisami ustawy podatkowej i zasadami słuszności, nie zostaną w sposób niespodziewany i bez uzasadnionej racji przez ustawodawcę podatkowego zniesione bądź ograniczone. Zasada ochrony praw nabytych zakazuje zatem arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce. W tym aspekcie szczególnego znaczenia nabierają przepisy przejściowe, które powinny regulować sytuację dotyczącą spraw w toku w ten sposób, aby przedmiotowa zasada została zachowana.

Nawiązanie do wskazanej zasady ma swoje uzasadnienie w kontekście dokonanej z dniem 1 stycznia 2009 r. nowelizacji ustawy o podatku rolnym, którą ograniczono zakres zastosowania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym. Od wskazanej daty przysługiwała ona podatnikom podatku rolnego jedynie w przypadku, gdy poniesione przez nich wydatki zostały sfinansowane w całości lub w części z udziałem środków publicznych. Jednocześnie w art. 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 237, poz. 1655) wskazano, że sprawy dotyczące przyznania ulgi inwestycyjnej podatnikom podatku rolnego, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie art. 2, są rozpatrywane na podstawie dotychczasowych przepisów. Tego rodzaju rozwiązanie skutkowało jednak pogorszeniem sytuacji podmiotów, które jeszcze na gruncie starej regulacji poniosły wydatki finansowane częściowo lub w całości ze środków publicznych. W konsekwencji w literaturze przedmiotu podnoszono, że narusza ono

konstytucyjną zasadę ochrony interesów w toku oraz zaufania podatnika do państwa i prawa.<sup>35</sup> Podobny pogląd znalazł odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W szczególności w wyroku z dnia 30 września 2009 r. WSA w Białymstoku<sup>36</sup> wyraził pogląd w świetle którego w przypadku, gdy podatnik rozpoczął proces inwestycyjny przed zmianą art. 13 ust. 1 u.p.r. (przed 1.01.2009 r.), wprowadzającą dodatkowy warunek materialnoprawny skorzystania z ulgi inwestycyjnej, zastosowanie powinny mieć przepisy w brzmieniu obowiązującym w czasie dokonywania wydatków inwestycyjnych.

Powyższe pozwala stwierdzić, że zapewne z powodu pośpiechu w pracach legislacyjnych (projekt nr 1166 opatrzony jest datą 14 października 2008 r., ustawę uchwalono 6 grudnia 2008 r., ogłoszono w dniu 31 grudnia tego roku, a weszła ona w życie już 1 stycznia 2009 r.), a także braku udziału w tych pracach merytorycznie przygotowanych podmiotów (prace nad projektem prowadziła w Sejmie Komisja Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz Komisja Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej), uchwalono regulację, której zgodność z podstawowymi konstytucyjnymi zasadami stanowienia prawa budzi wątpliwości.

Poczynione rozważania pozwalają stwierdzić, że w analizowanym okresie stanowienie ustaw dotyczących podatków i opłat samorządowych odbywało się zasadniczo z zachowaniem podstawowych reguł związanych z tym etapem procesu legislacyjnego, jakim jest prolongacja ustawy. W szczególności chociaż w trakcie roku podatkowego dokonywano zmian w prawie podatkowym, to jednak biorąc pod uwagę charakter podatków i opłat samorządowych, tego rodzaju działanie było dopuszczalne. Zauważyć jednak trzeba, że ustawodawca nie przewidział praktycznych problemów związanych z nowelizacją przepisów w trakcie roku. Dodatkowo podkreślić należy, iż z zasady wprowadzanie nowych regulacji nie stanowiło dla podatników zaskoczenia, gdyż ustawodawca przewidywał przynajmniej podstawowy *vacatio legis*, który pozwalał na dostosowanie się do zmian. Tym niemniej zdarzyły się sytuacje wprowadzania tych regulacji z dniem ogłoszenia oraz przypadek wadliwego sformułowania przepisów przejściowych, co prowadzić mogło do naruszenia zasady ochrony praw słuszenie nabytych oraz zaufania do państwa i prawa.

### **2.1.7. Wnioski**

Poczynione rozważania pozwalają sformułować wnioski dotyczące procedury stanowienia na szczeblu centralnym przepisów, które regulują problematykę podatków i opłat samorządowych.

---

<sup>35</sup> Zob. L. Etel, Zmiana warunków udzielania ulgi inwestycyjnej, „PPLiFS” 2009, nr 3.

<sup>36</sup> Sygn. akt I SA/Bk 227/09, LEX nr 579724.

W pierwszej kolejności należy podkreślić, iż wyrażona w art. 168 Konstytucji RP zasada władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego ogranicza autonomię samorządu zakresem regulacji ustawowych. Co za tym idzie jakość regulacji stanowiących podstawę do stanowienia miejscowego prawa podatkowego, jak i bezpośrednio stosowanych przepisów dotyczących konstrukcji podatków i opłat samorządowych ma kluczowe znaczenie. Tymczasem wydaje się, że zagadnienie to nie jest w wystarczającym stopniu dostrzegane. Na poziomie Parlamentu nie zauważa się problemów, które ma samorząd ze stosowaniem regulacji dotyczących jego dochodów o charakterze podatkowym. Nie może być zresztą inaczej, jeżeli uwzględni się fakt, że w zasadzie brakuje kompleksowego monitoringu prawa podatkowego, które dotyczy konstrukcji podatków i opłat samorządowych. Funkcji tej nie realizują w sposób prawidłowy ani resort finansów, ani też organizacje skupiające jednostki samorządu terytorialnego.

Konsekwencją faktu, że w zasadzie nie dokonuje się głębszej oceny funkcjonowania regulacji dotyczących podatków i opłat samorządowych jest niespójny proces wprowadzania zmian w tym systemie. Z zasady mają one jedynie charakter okazjonalny, dostosowujący, ewentualnie związane są z wyeliminowaniem z systemu rozwiązań wadliwych. Brak jest natomiast przemyślanych i uporządkowanych działań zmierzających do podniesienia jakości przepisów regulujących przedmiotową materię.

Poddany analizie materiał związany z pracami Sejmu RP w latach 2008-2009 pozwala wskazać na pewne zasadnicze mankamenty procesu legislacyjnego. Przede wszystkim, co jest pochodną wskazanego braku kompleksowej oceny jakości obowiązującego prawa, regulacje dotyczące podatków i opłat samorządowych były nowelizowane przy okazji zmian w innych przepisach. Można powiedzieć, że tego rodzaju działanie stało się praktyką. W konsekwencji projektodawcy skupiali swoją uwagę na zmianach ustaw niepodatkowych, nie przykładając należytej wagi do przewidywania następstw zmian w przepisach podatkowych. W dalszej kolejności na etapie prac parlamentarnych zmiany podatkowe nie były w zasadzie weryfikowane przez właściwe merytorycznie komisje, a być może posłowie i członkowie Senatu nawet nie zdawali sobie sprawy z tego, że dana ustawa dotyczy materii podatkowej, gdyż jej tytuł mógł na to w ogóle nie wskazywać.

Szereg mankamentów związanych z procesem legislacyjnym związanych jest z przyjęciem założenia, że ustawą podatkową nie jest akt, który jedynie w pewnym zakresie ingeruje w treść przepisów regulujących konstrukcję podatków i opłat samorządowych. W konsekwencji omija się obostrzenia związane z podejmowaniem ustaw podatkowych, które gwarantować mają, przynajmniej w założeniu, odpowiedni poziom dyskusji i analizy

projektów. Zjawisko to prowadzi do tego, że w pracach nad zmianami podatkowymi w ograniczonym jedynie zakresie uczestniczą posiadające merytoryczne kompetencje podmioty. Projekt powstaje bowiem poza resortem finansów i w toku prac sejmowych nie jest z zasady przedmiotem obrad Komisji Finansów Publicznych. Z jeszcze bardziej niekorzystną sytuacją mamy do czynienia wtedy, gdy do projekt ustawy niepodatkowej „wrzuca się” przepisy podatkowe dopiero na etapie prac parlamentarnych. W szczególności w tym przypadku z zasady nie można liczyć na prawidłową ocenę skutków finansowych, jakie wiążą się z ich wprowadzeniem. Związane jest to z regulacjami dotyczącymi obowiązku sporządzania, jako elementu uzasadnienia projektu ustawy, oceny skutków regulacji, które wiążące są w zakresie projektów rządowych.

O jakości regulacji dotyczących podatków i opłat samorządowych najlepiej wiedzą podmioty, które te przepisy stosują. Z jednej strony chodzi o gminy, których dochody te świadczenia stanowią, z drugiej o podatników zobowiązanych do regulowania tych świadczeń. Jeżeli więc przyjąć, co jest założeniem bez wątpienia słusznym, że nie jest możliwe doskonalenia prawa bez jego stałego monitorowania i identyfikowania jego mankamentów, to stwierdzić trzeba, że aktualnie brak jest mechanizmów prawnych, które takie działania by gwarantowały. W szczególności krytycznie odnieść się należy do trybu prowadzenia konsultacji społecznych, które przybiegają raczej postać prezentacji własnych, partykularnych stanowisk w zakresie danego projektu, niż stanowią forum jego rzetelnej oceny. Ponadto nawet w zakresie przedstawionych stanowisk brakuje jasnych procedur konsultacyjnych i dochodzenia do konsensusu w zakresie opiniowanych rozwiązań.

Końcowo stwierdzić też trzeba, że w procesie stanowienia prawa ustawodawca skupia się przede wszystkim na uprawnieniach podatników. Świadczy to o niewielkim wpływie na ten proces przedstawicieli jednostek samorządu terytorialnego. W konsekwencji dopuszcza się do zmian w regulacjach podatkowych w trakcie roku podatkowego, co w przypadku wprowadzania rozwiązań korzystnych dla podatników, jest do zaakceptowania. Jednocześnie jednak nie dostrzega się praktycznych problemów związanych ze stosowaniem nowych regulacji w gminach. W szczególności chodzi tu o koszty jakie związane są ze zmianą decyzji podatkowych wydanych na rok podatkowy, a które w jego trakcie stały się wadliwe. W tym zakresie postulować więc należy taki tryb nowelizacji, który uwzględniałby fakt, iż podatki lokalne z zasady są wymierzone na rok podatkowy, co oznacza, że nowe regulacje powinny obowiązywać również od początku roku.

## 2.2. Procedura podejmowania uchwał w gminach w świetle przeprowadzonych badań

### 2.2.1. Uwagi ogólne

Ramowe regulacje dotyczące problematyki stanowienia prawa miejscowego znajdują się w u.s.g. Powinny być one punktem wyjścia do dalszych rozważań związanych z procedurą uchwałodawczą, chociaż ich zakres jest bardzo skromny. W art. 40 wskazanej ustawy zawarto generalne upoważnienie do stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na terenie gminy, w art. 41 zastrzeżono, iż akty prawa miejscowego ustanawiane przez rady gmin mają formę uchwał, a w art. 42 znalazło się w zakresie zasad i trybu ogłaszania aktów prawa miejscowego odesłanie do ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych<sup>37</sup>. Ponadto ustawa ustrojowa wskazuje, że wyłączną kompetencją rady gminy jest podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych (art. 18 ust. 2 pkt 8).

Przez procedurę podejmowania uchwał 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, następnym przygotowanie projektu uchwały, postępowanie z nim na sesji, podjęcie uchwały i jej podpisanie. Obowiązanie uchwały uzależnione jest od jej prawidłowej promulgacji. Z tego względu, z uwzględnieniem uzyskanych danych, poniżej przedstawiono również to zagadnienie.

Efektem finalnym podejmowanych przez rady gmin czynności jest uchwała rozumiana jako forma działania kolegialnego 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 wiążącym.<sup>38</sup> Jeżeli przedmiotem takiej uchwały jest sprawa podatkowa, można mówić o uchwale podatkowej. Na to pojęcie składają się:

- 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).<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> Dz.U. Nr 62, poz. 718 ze zm.

<sup>38</sup> A. Szewc, T. Szewc, *Uchwałodawcza działalność organów samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999, s. 42.

<sup>39</sup> L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 38.



Ponieważ, jak już wcześniej wspomniano, przepisy ustawy ustrojowej w bardzo niewielkim zakresie regulują kwestie stanowienia prawa miejscowego, analiza tego zagadnienia wymaga oparcia się przede wszystkim na statutach gmin. Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.s.g. statuty określają ustrój gminy. Z przyczyn oczywistych nie jest przy tym możliwe i celowe przeanalizowanie wszystkich statutów gminnych. Poczynione niżej rozważania oparto na, jak się wydaje, reprezentacyjnej grupie statutów, zgromadzonych wg następujących kryteriów:

- terytorialnego – statuty pochodzą ze wszystkich województw,
- wielkości gminy – w ramach każdego województwa wyselekcjonowano statuty miasta wojewódzkiego, miasta do 50 tysięcy mieszkańców oraz gminy wiejskiej.

Szczegółowe zestawienie statutów będących przedmiotem analizy zawiera poniższe zestawienie.

**Tabela 3.** Zestawienie statutów stanowiących materiał analityczny.

Lp.	województwo	miasto wojewódzkie	miasto do 50 tys. mieszkańców	gmina wiejska
1.	dolnośląskie	<b>Wrocław</b> Obwieszczenie Przewodniczącego Rady Miejskiej Wrocławia z dnia 09.08.2004 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu uchwały Nr XXVI/276/96 Rady Miejskiej Wrocławia z dnia 17.05.1996 r. w sprawie przyjęcia Statutu Wrocławia w brzmieniu uzgodnionym z Prezesem Rady Ministrów	<b>Bielawa</b> Uchwała Nr LIII/388/10 Rady Miejskiej Bielawy z dnia 27.01.2010 r. w sprawie Statutu Miasta Bielawa	<b>Lubin</b> Uchwała Nr XXIX/127/2005 Rady Gminy Lubin z dnia 31.05.2005 r.
2.	kujawsko-pomorskie	<b>Bydgoszcz</b> Uchwała Nr XLIV/951/05 Rady Miasta Bydgoszczy z dnia 30.03.2005 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Bydgoszczy  <b>Toruń</b> Uchwała Nr 146/99 Rady Miasta Torunia z dnia 15.04.1999 r. w sprawie przyjęcia Statutu Gminy Miasta Toruń	<b>Ciechocinek</b> Uchwała Nr VI/57/03 Rady Miejskiej w Ciechocinka z dnia 11.06.2003 r. Statut Gminy Miejskiej Ciechocinek	<b>Bobrowniki</b> Uchwała Nr VII/40/2003 Rady Gminy Bobrowniki z dnia 28.08.2003 r. w sprawie Statutu Gminy Bobrowniki
3.	lubelskie	<b>Lublin</b> Załącznik do uchwały Nr 609/XXVIII/2005 Rady Miasta Lublin z dnia 24.02.2005 r. – Statut Miasta Lublin	<b>Łęczna</b> Uchwała XXVII/186/2004 Rady Miejskiej w Łęcznej z dnia 22.12.2004 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Łęczna	<b>Łuków</b> Załącznik do uchwały Nr V/36/03 Rady Gminy Łuków z dnia 28.04.2003 r. – Statut Gminy Łuków
4.	lubuskie	<b>Gorzów Wielkopolski</b> Uchwała Nr XXIX/267/04 Rady Miasta Zielona Góra z dnia 31.08.2004 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Zielona Góra  <b>Zielona Góra</b>	<b>Żary</b> Uchwała Nr V/25/2003 r. Rady Miejskiej w Żarach z dnia 27.03.2003 r. w sprawie Statutu Gminy Żary o statusie miejskim	<b>Pszczew</b> Uchwała Nr VII/40/07 Rady Gminy Pszczew z dnia 31.05.2007 r. w sprawie statutu Gminy Pszczew

		Uchwała Nr VII/58/2003 Rady Miejskiej Gorzowa Wlkp. z dnia 17.02.2003 r. w sprawie Statutu Miasta Gorzowa Wlkp.		
5.	<b>łódzkie</b>	<b>Łódź</b> Uchwała Nr LXVII/1301/09 Rady Miejskiej w Łodzi z dnia 04.11.2009 r. w sprawie ogłoszenia tekstu jednolitego Statutu Miasta Łodzi	<b>Ozorków</b> Uchwała Nr LII/524/09 Rady Miejskiej w Ozorkowie z dnia 29.10.2009 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy	<b>Parzęczew</b> Załącznik do uchwały nr VIII/57/03 Rady Gminy w Parzęczewie z dnia 02.04.2003 r. - Statut Gminy Parzęczew
6.	<b>małopolskie</b>	<b>Kraków</b> Obwieszczenie Rady Miasta Krakowa z dnia 13.04.2005 r. w sprawie ogłoszenia tekstu jednolitego Statutu Miasta Krakowa	<b>Mszana Dolna</b> Uchwała Nr XLI/269/2009 r. Rady Miasta Mszana Dolna z dnia 30.06.2009 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy – Miasta Mszana Dolna	<b>Bukowina Tatrzańska</b> Uchwała Nr IV/60/2003 r. Rady Gminy Bukowina Tatrzańska z dnia 11.02.2003 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Bukowina Tatrzańska
7.	<b>mazowieckie</b>	<b>Warszawa</b> Uchwała Nr XXII/743/2008 Rady miasta stołecznego Warszawy z dnia 10.01.2008 r. w sprawie uchwalenia Statutu miasta stołecznego Warszawy	<b>Mława</b> Uchwała Nr XXXI/361/2005 Rady Miejskiej w Mławie z dnia 28.04.2005 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Mława	<b>Bielsk</b> Uchwała Nr 117/XVI/2008 Rady Gminy w Bielsku z dnia 26.05.2008 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Bielsk
8.	<b>opolskie</b>	<b>Opole</b> Uchwała Nr XXVI/221/04 Rady Miasta Opole z dnia 26.02.2004 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Opola	<b>Namysłów</b> Uchwała Nr X/89/03 Rady Miejskiej w Namysławie z dnia 30.10.2003 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Namysłów	<b>Skarbimierz</b> Uchwała Nr XI/89/2003 r. Rady Gminy Skarbimierz z dnia 03.12.2004 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Skarbimierz
9.	<b>podkarpackie</b>	<b>Rzeszów</b> Uchwała Nr XX/329/07 Rady Miasta Rzeszowa z dnia 27.11.2007 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Rzeszowa	<b>Leżajsk</b> Uchwała Nr III/18/02 Rady Miejskiej w Leżajsku z dnia 30.12.2002 r. w sprawie Statutu Miasta Leżajska	<b>Kuryłówka</b> Uchwała Nr XIV/100/04 Rady Gminy Kuryłówka z dnia 27.08.2004 r. w sprawie uchwalenie Statutu Gminy Kuryłówka
10.	<b>podlaskie</b>	<b>Białystok</b> Obwieszczenie Rady Miejskiej Białegostoku z dnia 29.09.2003 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Statutu Miasta Białegostoku	<b>Sejny</b> Uchwała Nr III/18/02 Rady Miasta Sejny z dnia 30.12.2002 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Sejny	<b>Raczki</b> Uchwała Nr XXVII/175/01 Rady Gminy Raczki z dnia 17.08.2001 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Raczki
11.	<b>pomorskie</b>	<b>Gdańsk</b> Uchwała Nr XL/1226/2001 Rady Miasta Gdańska z dnia 25.10.2001 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Gdańska	<b>Hel</b> Uchwała Nr XXI/175/05 Rady Miasta Helu z dnia 24.02.2005 r. w sprawie przyjęcia Statutu Miasta Helu	<b>Wejherowo</b> Załącznik do uchwały Nr IVk/XVII/229/2004 Rady Miasta Wejherowa z dnia 06.04.2004 r. o zmianie uchwały w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Miasta Wejherowa
12.	<b>śląskie</b>	<b>Katowice</b> Uchwała Nr XX/340/2004 Rady Miejskiej Katowic z dnia 09.02.2004 r. w sprawie uchwalenia Statutu miasta Katowice	<b>Szczyrk</b> Uchwała Nr XVI/96/2004 r. Rady Miejskiej w Szczyrku z dnia 18.03.2004 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Szczyrk	<b>Kruszyna</b> Uchwała Nr XXI/133/09 Rady Gminy Kruszyzna z dnia 26.06.2009 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Kruszyzna
13.	<b>świętokrzyskie</b>	<b>Kielce</b> Uchwała Nr XLIV/1056/2009 Rady Miejskiej w Kielcach z dnia 22.12.2009 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Kielce	<b>Busko-Zdrój</b> Uchwała Nr XXVII/299/2009 Rady Miejskiej w Busku-Zdroju z dnia 26.03.2009 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta i Gminy Busko-Zdrój	<b>Tarłów</b> Uchwała Nr III/21/03 Rady Gminy w Tarłowie z dnia 25.04.2003 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Tarłów
14.	<b>warmińsko-mazurskie</b>	<b>Olsztyn</b> Uchwała Nr VI/67/03 Rady Miasta Olsztyn z dnia 26.02.2003 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Olsztyn	<b>Giżycko</b> Uchwała Nr VI/22/03 Rady Miejskiej w Giżycku z dnia 28.02.2003 r. w sprawie Statutu Miasta Giżycka	<b>Lubomino</b> Uchwała Nr II/9/03 Rady Gminy Lubomino z dnia 20.02.2003 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Lubomino
15.	<b>wielkopolskie</b>	<b>Poznań</b> Uchwała Nr X/50/IV/2003 Rady Miasta	<b>Jarocin</b> Uchwała Nr XLVIII/473/2009 Rady Miejskiej	<b>Łubowo</b> Uchwała Nr II/6/2002 Rady Gminy

		Poznania z dnia 18.02.2003 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Poznania	w Jarocinie z dnia 30.10.2009 r. w sprawie Statutu Gminy Jarocin	Łubowo z dnia 10.12.2002 r. w sprawie uchwalenia Statutu Gminy Łubowo
16.	zachodniopomorskie	<b>Szczecin</b> Uchwała Nr XXX/598/04 Rady Miasta Szczecina z dnia 14.12.2004 r. w sprawie przyjęcia Statutu Miasta Szczecina	<b>Szczecinek</b> Uchwała Nr V/39/03 Rady Miasta Szczecinek z dnia 27.01.2003 r. w sprawie Statutu Miasta Szczecinek	<b>Sławno</b> Uchwała Nr XV/96/2003 Rady Miejskiej w Sławnie z dnia 30.10.2003 r. w sprawie uchwalenia Statutu Miasta Sławno

Źródło: opracowanie własne [na podstawie Systemu Informacji Prawniczej LEX](#)

Materiał normatywny uzupełniono dodatkowo o dane pochodzące ze 160 gmin uzyskane poprzez badanie ankietowe. W treści ankiet sformułowano pytania dotyczące analizowanej problematyki, które są w dużej mierze źródłem informacji, jakich nie można odnaleźć w statutach.

Trzecią kategorią danych, do których należało się odnieść były wyniki przedstawione w opracowaniach książkowych, które stanowiły syntezę badań prowadzonych w 2004 r. na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku pod kierownictwem prof. L. Etela. W szczególności chodzi tu o wnioski płynące z analizy 46 statutów gmin – 15 miast wojewódzkich, 7 gmin miejskich i 14 gmin wiejskich, które przedstawiono w monografii tegoż autora pt. „Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego”. Dokonując analizy zebranego materiału empirycznego przyjęto podział procesu uchwałodawczego analogiczny jak we wskazanym opracowaniu, a więc uwzględniający jego następujące fazy: inicjatywa uchwałodawcza, przygotowanie projektu uchwały, przedłożenie projektu radzie, postępowanie z projektem na sesji. Dodatkowo przeanalizowano te postanowienia statutów, które dotyczą kwestii ogłaszania aktów prawa miejscowego.

Przyjęty katalog materiałów, które zostały poddane analizie, pozwolił w dużej mierze zweryfikować wnioski płynące z ww. badań. W tym zakresie już na samym wstępie należy wskazać, iż zasadniczo potwierdza się teza, zgodnie z którą w statutowych przepisach regulujących procedurę uchwałodawczą nie ma przewidzianych specyficznych regulacji dotyczących podejmowania uchwał podatkowych. Co więcej analiza statutów prowadzi do wniosku, iż uchwała podatkowa jako przedmiot procesu uchwałodawczego nie jest w żaden sposób eksponowana, co ma miejsce np. w przypadku uchwały budżetowej. Zatem podejmowanie uchwał podatkowych odbywa się na identycznych zasadach jak innych uchwał rad gmin, z jedynie niewielkimi odrębnościami, które uznać należy za wyjątek potwierdzający regułę.

### 2.2.2. Inicjatywa uchwałodawcza

Pod pojęciem inicjatywy uchwałodawczej należy rozumieć uprawnienie określonych podmiotów do inicjowania procesu normowania konkretnych spraw przez organ stanowiący w drodze uchwały.<sup>40</sup> Ustawa ustrojowa nie wskazuje na kategorie podmiotów, którym przysługuje inicjatywa uchwałodawcza. Ich katalog ustalić można na podstawie statutów gmin. Uprawnienie do statutowego regulowania tych kwestii zostało potwierdzone m.in. w wyroku NSA z dnia 17 listopada 1995 r.<sup>41</sup>, w którym wyrażono pogląd, że na podstawie art. 3 ust. 1 i art. 18 ust. 2 pkt 1 u.s.g. rada gminy może w statucie określić organy, którym przysługuje inicjatywa uchwałodawcza w sprawach rozstrzyganych w drodze uchwały.

Analiza statutów pozwala przede wszystkim stwierdzić, że w zależności od rodzaju gminy różnie wygląda katalog podmiotów posiadających inicjatywę uchwałodawczą. Widać przy tym prawidłowość sprowadzającą się do tego, że w dużych gminach podmiotów tych jest dużo, a w małych gminach wiejskich w zasadzie katalog ogranicza się do radnych oraz wójta.

Na podstawie zapisów statutowych dotyczących inicjatywy uchwałodawczej można wskazać, że wyposażono w nią następujące podmioty:

- 1) radnych lub ich grupy,
- 2) kluby radnych,
- 3) komisje rady,
- 4) konwent seniorów,
- 5) wójta, burmistrza (prezydenta miasta),
- 6) grupy mieszkańców,
- 7) sołtysów<sup>42</sup>
- 8) przewodniczących zarządu osiedla.<sup>43</sup>

Wskazane podmioty z zasady mają równoprawną inicjatywę uchwałodawczą, przy czym zwykle podkreśla się w przepisach, że jest tak, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.<sup>44</sup> W szczególności powszechną praktyką są regulacje dotyczące ograniczenia inicjatywy uchwałodawczej w odniesieniu do uchwały budżetowej. Ta materia jest bowiem zwykle prerogatywą wójta, burmistrza lub prezydenta.<sup>45</sup> Natomiast, nawet gdy uprawnienia w tym zakresie mają inne podmioty, to zwraca się uwagę na to, że zawsze w przygotowaniu projektu uczestniczy wójt, burmistrz lub prezydent miasta. Dla przykładu ze Statutu Gminy

<sup>40</sup> L. Etel, Uchwały podatkowe..., s. 206.

<sup>41</sup> Sygn. akt SA/Wr 2515/95, OSS 1996, nr 1.

<sup>42</sup> § 14 ust. 1 Statutu Gminy Skarbimierz.

<sup>43</sup> § 14 ust. 1 Statutu Gminy Skarbimierz.

<sup>44</sup> Zob. np. § 54 ust. 1 Statutu Gminy Bukowina Tatrzańska, § 53 Statutu Miasta Mława.

<sup>45</sup> § 53 ust. 2 Statutu Miasta Zielona Góra.

Kuryłówka (§ 21 ust. 1) wynika, że jeżeli projekt uchwały dotyczy budżetu, a z inicjatywą uchwałodawczą wystąpił członek rady lub komisja, wójt gminy ma obowiązek wyrażenia opinii o tym projekcie. W niektórych przypadkach zaznacza się, że bez zgody tych podmiotów rada gminy nie może wprowadzić zmian w projekcie budżetu, które zwiększałyby wydatki nie znajdujące pokrycia w planowanych dochodach lub zwiększałyby planowane dochody bez jednoczesnego ustanowienia źródeł tych dochodów.<sup>46</sup>

W przypadku radnych w inicjatywę uchwałodawczą wyposażono pojedyncze osoby lub też ich grupy skupione w określonej strukturze (kluby, komisje). W tym pierwszym przypadku zdarzają się zapisy, które wykonanie inicjatywy uzależniają od podarcia radnego przez określoną liczbę innych radnych.<sup>47</sup> Ponadto powszechne są regulacje statutowe które inicjatywę przyznają grupie radnych w różnej liczbie, co najmniej: dwóch<sup>48</sup>, trzech<sup>49</sup>, czterech<sup>50</sup>, pięciu<sup>51</sup>, 1/10 ustawowego składu rady<sup>52</sup>.

W odniesieniu do ciał kolegialnych istnieje zwykle obowiązek wskazania przedstawiciela upoważnionego do reprezentowania wnioskodawcy w pracach nad projektem.<sup>53</sup> Z zasady w przypadku komisji nie różnicuje się ich uprawnień w zależności od tego, czy mają one stały czy doraźny charakter, chociaż w niektórych przypadkach inicjatywę przypisuje się wyłącznie dla komisji stałych.<sup>54</sup> Specyficznym ciałem kolegiальnym posiadającym inicjatywę uchwałodawczą jest konwent seniorów, w skład którego wchodzi: przewodniczący rady, wice przewodniczący, przewodniczący klubów lub upoważnieni każdorazowo przedstawiciele klubów. Konwent jest dla przewodniczącego ciałem opiniodawczym w sprawach organizacji pracy rady oraz zapewniającym współdziałanie klubów w sprawach związanych z działalnością i tokiem pracy rady.<sup>55</sup>

Powszechnie w statutach, zwłaszcza większych gmin, znajdują się zapisy przewidujące możliwość występowania z inicjatywą uchwałodawczą przez grupę

<sup>46</sup> Zob. np. § 31 Statutu Miasta Sejny.

<sup>47</sup> W § 49 ust. 1 Statutu Miasta Bydgoszczy przewidziano rozwiązanie wedle którego inicjatywa przysługuje każdemu radnemu, ale pod warunkiem, że jego projekt zostanie poparty przez co najmniej 7 innych radnych.

<sup>48</sup> § 53 ust. 1 pkt 5 Statutu Miasta Zielona Góra.

<sup>49</sup> Zob. np. § 63 ust. 1 pkt 2 Statutu Gminy Miejskiej Ciechocinek, § 56 ust. 1 Statutu Miasta Lublin, § 51 ust. 2 Statutu Gminy Łęczna

<sup>50</sup> § 28 pkt 7 Statutu Miasta Toruń.

<sup>51</sup> Zob. np. § 43 ust. 1 Statutu Gminy Łuków, § 55 ust. 1 pkt 5 Statutu Miasta Gorzowa Wielkopolskiego

<sup>52</sup> § 27 ust. 2 pkt 4 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>53</sup> Zob. np. § 39 ust. 1. Statutu Wrocławia. W przypadku Warszawy, w każdym przypadku przedłożenia projektu uchwały, wnioskodawca powinien wskazać swojego przedstawiciela upoważnionego do reprezentowania go w pracach nad tym projektem (§ 29 ust. 3 Statutu)

<sup>54</sup> Zob. np. § 14 ust. 1 Statutu Gminy Skarbimierz, § 44 Statutu Miasta i Gminy Busko-Zdrój.

<sup>55</sup> § 28 pkt 5 Statutu Miasta Toruń.

mieszkańców, nazywaną czasami wspólnotą samorządową.<sup>56</sup> Wyjątkowo inicjatywy nie przyznaje się samej wspólnotie samorządowej, lecz wskazuje się, że może ona występować z wnioskiem o podjęcie inicjatywy uchwałodawczej do podmiotów uprawnionych<sup>57</sup>. Takie uprawnienia nadaje się także innym podmiotom, np. organizacjom społecznym i zawodowym działającym na terenie gminy.<sup>58</sup>

Z wykonywaniem inicjatywy uchwałodawczej przez grupy mieszkańców wiąże się przede wszystkim konieczność uzyskania dla projektu poparcia określonej liczby osób (zebranie grupy, która wniesie projekt uchwały). Wskaźnik ten, w zależności od gminy jest bardzo zróżnicowany i przykładowo wynosić może:

- co najmniej 50 mieszkańców gminy posiadających czynne prawo wyborcze<sup>59</sup>;
- co najmniej 100 mieszkańców miasta, posiadających prawo wybierania na podstawie ustawy regulującej ordynację do rad gmin<sup>60</sup>;
- co najmniej 6000 mieszkańców miasta posiadających czynne prawo wyborcze i wpisanych do stałego rejestru wyborców<sup>61</sup>;
- co najmniej 15000 osób posiadających czynne prawo wyborcze do organów miasta<sup>62</sup>;
- co najmniej 5% mieszkańców gminy posiadających czynne prawo wyborcze obliczone na dzień 31 grudnia roku ubiegłego<sup>63</sup>.

Specyficzne rozwiązanie przewiduje natomiast Statut Bydgoszczy, gdzie inicjatywę uchwałodawczą ma w zasadzie każdy mieszkaniec, o ile jest on poparty przez co najmniej 1000 innych mieszkańców i dotyczy to spraw, które nie zostały ustawowo zastrzeżone do wyłącznej kompetencji rady miasta lub prezydenta miasta.<sup>64</sup>

W przypadku wnoszenia projektu uchwały przez grupy mieszkańców pojawiają się dodatkowe obowiązki związane z przedłożeniem listy osób popierających uchwałę oraz wskazaniem osób reprezentujących wnioskodawcę. W niektórych przypadkach z przyczyn praktycznych ogranicza się liczbę osób reprezentujących wnioskodawców do jednej – zgodnie z § 26a ust. 2 Statutu Miasta Białegostoku, wobec organów miasta, w imieniu i na rzecz grupy mieszkańców występującej z inicjatywą uchwałodawczą występuje pełnomocnik

<sup>56</sup> Zob. np. § 33 Statutu Miasta Bielawa.

<sup>57</sup> Zob. § 82 ust. 3 Statutu Gminy Miasta Wejherowa.

<sup>58</sup> Zob. § 22 ust. 1 Statutu Miasta i Gminy Busko-Zdrój.

<sup>59</sup> § 51 ust. 2 Statutu Gminy Łęczna.

<sup>60</sup> § 55 ust. 1 pkt 6 Statutu Gminy Ozorków.

<sup>61</sup> § 10 ust. 2 Statutu Miasta Łodzi.

<sup>62</sup> § 29 ust. 2 pkt 6 Statutu miasta stołecznego Warszawy.

<sup>63</sup> § 31 ust. 1 pkt 6 Statutu Gminy Raczki.

<sup>64</sup> § 49 ust. 1 Statutu Miasta Bydgoszczy.

ustanowiony na piśmie przez pierwszych 10 mieszkańców miasta podpisanych pod projektem uchwały.

Przypisanie określonym kategoriom podmiotów inicjatywy uchwałodawczej nie zabezpiecza przed bezczynnością w tym zakresie. Z tego punktu widzenia ciekawe rozwiązanie zawiera § 27 ust. 3 Statutu Miasta Krakowa. Zgodnie z tą regulacją w przypadku braku aktywności podmiotów posiadających inicjatywę uchwałodawczą Komisja Główna może wskazać podmiot zobowiązany do przygotowania projektu uchwały rady. W skład Komisji Głównej wchodzi radni delegowani przez kluby radnych lub ich koalicje, w proporcji wynikającej z zastosowania odpowiedniego przepisu ordynacji wyborczej, wg której rada została wybrana, w liczbie zapewniającej reprezentację wszystkim klubom lub ich koalicjom.

### **2.2.3. 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 organu.<sup>65</sup>

Z zapisów statutowych nie sposób jest wyprowadzić jakichkolwiek wniosków, które odnosiłyby się wyłącznie do przygotowywania uchwał podatkowych. Mam tu na myśli przede wszystkim specyfikę regulowanej materii, która bez wątpienia wymaga od uchwałodawcy szczególnego merytorycznego przygotowania. Obraz rzeczywistych uwarunkowań w tym zakresie można jednak odtworzyć na podstawie informacji zawartych w ankietach. Poniżej przedstawiony zostanie więc etap przygotowania projektu uchwały, w sposób w jaki kształtują go statuty, z jednoczesnym zasygnalizowaniem specyfiki związanej z przygotowywaniem projektów uchwał podatkowych, które znalazły odzwierciedlenie w ankietach.

Zwrócić też należy uwagę na fakt, iż w statutach dość powszechnie wskazuje się na specyficzne zasady tworzenia uchwały budżetowej, które jednak nie znajdują się w tym akcie. W Statucie miasta stołecznego Warszawy (§ 49 ust. 4) zastrzeżono, że tryb prac nad projektem uchwały budżetowej, procedury uchwalania budżetu miasta, rodzaj szczegółowych materiałów informacyjnych, towarzyszących projektowi budżetu miasta, procedury

---

<sup>65</sup> A. Szewc, T. Szewc, Uchwałodawcza działalność..., s. 67.

wprowadzania zmian w budżecie miasta oraz zakresu i formy informacji o przebiegu wykonania budżetu miasta, zawiera odrębna uchwała rady miasta. Podobnie w § 20 Statutu Miasta Białegostoku zastrzeżono, iż tryb uchwalania budżetu oraz rodzaj i szczegółowość materiałów uzupełniających określa rada miasta.<sup>66</sup>

Z ustawy ustrojowej (art. 30 ust. 2 pkt 1) wynika, że przygotowanie projektu uchwały należy do zadań wójta, burmistrza (prezydenta). Analiza statutów gmin prowadzi do wniosku, że katalog podmiotów przygotowujących projekty jest jednak znacznie szerszy, a zatem wskazane uprawnienie wójta, burmistrza (prezydenta) nie wyklucza możliwości przygotowania projektu przez inny podmiot, w szczególności:

- 1) podmiot mający inicjatywę samodzielnie przygotowuje projekt<sup>67</sup>,
- 2) komisje stałe przygotowują projekty uchwał rady<sup>68</sup>,
- 3) wójt, burmistrz (prezydent), ale działający z inspiracji podmiotu uprawnionego do wykonania inicjatywy, przygotowuje projekt<sup>69</sup>.

W toku przygotowywania projektów uchwał wszelką pomoc merytoryczną, prawną i organizacyjną świadczą uprawnionym podmiotom jednostki organizacyjne magistratu oraz miejskie jednostki organizacyjne wg zasad określonych np. przez prezydenta.<sup>70</sup>

W statutach określa się wymogi formalne, które powinien spełniać projekt. Standardowy katalog wymogów formalnych stawianych projektowi uchwały ogranicza się do:

- tytuł uchwały,
- podstawy prawnej,
- merytorycznej regulacji sprawy będącej przedmiotem uchwały,
- terminu wejścia w życie uchwały oraz ewentualnie czasu jej obowiązywania.<sup>71</sup>

Wśród dodatkowych wymogów wyróżnić można:

- rozstrzygnięcie dotyczące ogłoszenia uchwały, jeżeli nie wynika ono z przepisów prawa, a także formy jej rozpowszechnienia<sup>72</sup>,
- określenie organu odpowiedzialnego za wykonanie uchwały i złożenie sprawozdania po jej wykonaniu<sup>73</sup>,
- przepisy przejściowe i derogacyjne<sup>74</sup>.

<sup>66</sup> Analogiczny zapis znalazł się np. w § 29 ust. 3 Statutu Miasta Sejny.

<sup>67</sup> Zob. np. § 29 ust. 1 Statutu Miasta Krakowa, § 32 Statutu Miasta Opola, § 69 ust. 3 Statutu Miasta Olsztyn

<sup>68</sup> Np. § 22 pkt 1 Statutu Miasta Katowice.

<sup>69</sup> § 22 Statutu Miasta i Gminy Busko-Zdrój.

<sup>70</sup> § 30 ust. 3 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>71</sup> Zob. np. § 30 ust. 1 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>72</sup> § 30 ust. 1 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>73</sup> § 53 ust. 2 pkt 5 Statutu Miasta Mława.



W tych przypadkach, w których inicjatywę uchwałodawczą przyznano grupom mieszkańców, do projektu uchwały dołącza się z zasady listę inicjatorów zawierającą podpisy, nazwiska, imiona, adresy zamieszkania oraz numery ewidencyjne PESEL wszystkich członków grupy oraz wskazanie osób reprezentujących grupę.

Jako zasługujące na szersze rozpropagowanie należy uznać szczegółowe określenie wymogów formalnych stawianych projektowi uchwały, które określono w § 33 Statutu Miasta Opola. Zgodnie z nimi projekt powinien zawierać w szczególności:

- 1) tytuł (część nagłówkowa) zawierający nazwę aktu, datę wydania, nazwę organu, od którego pochodzi i przedmiot unormowania,
- 2) podstawę prawną (przepisy aktów normatywnych zawierających upoważnienie do podjęcia uchwały),
- 3) przepisy dotyczące przedmiotu uchwały ujęte w części, rozdziały, paragrafy, ustępy, punkty i podpunkty w następującej kolejności:
  - a) przepisy ogólne (wspólne dla pozostałych postanowień uchwały, wyjaśnienie pojęć użytych w uchwale)
  - b) przepisy szczegółowe (zawierające rozstrzygnięcia merytoryczne),
  - c) przepisy przejściowe i końcowe (wskazujące odpowiedzialnych za wykonanie uchwały, o wejściu w życie uchwały, o uchyleniu dotychczas obowiązujących przepisów, o sposobie ogłaszania uchwały, w tym o obowiązku ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa i inne),
- 4) w prawym górnym rogu nad tytułem oznaczenie „projekt z dnia ...” oraz numer druku nadany przez biuro rady miasta.<sup>75</sup>

Do projektu dołącza się uzasadnienie. W niektórych przypadkach treść uzasadnienia projektu określona jest bardzo szczegółowo. Dla przykładu w Statucie Miasta Opola (§ 33 ust. 2) wskazuje się, że do projektu uchwały dołącza się uzasadnienie podpisane przez wnioskodawcę, wyjaśniające potrzebę i cel podjęcia uchwały, które w uzasadnionych przypadkach powinno również:

- 1) przedstawiać rzeczywisty stan w dziedzinie, która ma być unormowana,
- 2) wykazywać różnice pomiędzy dotychczasowym a projektowanym stanem prawnym,
- 3) przedstawiać przewidywane skutki społeczne, gospodarcze, finansowe i prawne podjęcia uchwały,

---

<sup>74</sup> § 30 ust. 1 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>75</sup> Podobną treść zawiera § 15 ust. 1 Statutu Gminy Skarbimierz. Można z dużym prawdopodobieństwem stwierdzić, że jest to potwierdzeniem praktyki polegającej na powielaniu przez rady mniejszych gmin rozwiązań przyjmowanych w Statutach miast wojewódzkich.

- 4) wskazywać źródła finansowania, jeżeli projekt uchwały pociąga za sobą obciążenie budżetu gminy,
- 5) przedstawiać wyniki przeprowadzonych badań i konsultacji oraz informacji o opiniach, jeżeli obowiązek zasięgnięcia opinii wynika z obowiązujących przepisów.

Z zasady projekt obciążony wadami formalnymi nie może być przedmiotem dalszego procedowania. Szczegółowe rozwiązania w takim przypadku są różne, ale zwykle przewodniczący rady zwraca wnioskodawcy projekt uchwały w każdym przypadku naruszenia określonych w ustawie lub statucie zasad opracowywania projektów uchwał. W niektórych gminach przewodniczący rady informuje wnioskodawcę, że projekt uchwały nie spełnia warunków formalnych i wzywa do jego uzupełnienia lub zmiany w ciągu 7 dni, z pouczeniem, że brak sprostowania lub uzupełnienia projektu w terminie stanowi podstawę do skreślenia projektu z rejestru.<sup>76</sup> Niekiedy w przypadku, gdy projekt uzyskał negatywną opinię biura prawnego, projektodawca może wnieść o umieszczenie projektu uchwały w porządku dziennym pod warunkiem posiadania innej, pozytywnej opinii prawnej<sup>77</sup>

W niektórych przypadkach procedowanie nad projektami, które posiadają wady formalne uzależnione jest od woli przewodniczącego rady. W szczególności np. w § 83 ust. 1 Statutu Gminy Miasta Wejherowa wskazuje się, że przewodniczący lub jego zastępca w uzasadnionych wypadkach proponują podmiotom mającym inicjatywę uchwałodawczą dokonanie stosownych zmian w projekcie uchwały dostosowując do wymagań wynikających z przepisów.

W statutach zwraca się szczególną uwagę na uzasadnienia tych projektów uchwał, które wywołują skutki w sferze finansów. Podkreśla się więc często, że uzasadnienie takiego projektu uchwały powinno zawierać także przewidywane skutki finansowe dla budżetu miasta oraz w miarę potrzeby określenie źródeł finansowania realizacji uchwały.<sup>78</sup> Jeszcze dalej idą zapisy § 27 ust. 4 Statutu Miasta Białegostoku. Stanowi on, że w przypadku zgłoszenia wniosku o podjęcie uchwały, której realizacja wymaga wydatkowania środków finansowych nie uwzględnionych w budżecie, wnioskodawca zobowiązany jest do wskazania sposobu ich pozyskania.

Powszechne jest formułowanie wymogów związanych ze sposobem redagowania treści uchwały. W szczególności podkreśla się, że powinny być one zredagowane w sposób zwięzły, syntetyczny, przy użyciu wyrażeń w ich powszechnym znaczeniu. W projektach

---

<sup>76</sup> § 43 ust. 6 i 7 Statutu Gminy Pszczew.

<sup>77</sup> § 19 ust. 2 Statutu Miasta Łodzi.

<sup>78</sup> Zob. np. § 54 ust. 2 pkt 4 Statutu Gminy Bukowina Tatrzańska, § 53 ust. 2 pkt 4 Statutu Miasta Mława.

uchwał należy unikać posługiwania się wyrażeniami specjalistycznymi, zapożyczonymi z języków obcych i neologizmami.<sup>79</sup> Natomiast do wyjątkowych należy sytuacja, w której w statucie wskazuje się wprost, że projekt uchwały powinien odpowiadać wymogom określonym w przepisach regulujących zasady techniki prawodawczej.<sup>80</sup> Przypomnieć bowiem należy, iż w dziale VII „Zasad techniki prawodawczej”<sup>81</sup> zawarto zasady dotyczące konstruowania aktów prawa miejscowego. Przedmiotowe zasady, to zbiór reguł określających, jaką formę należy nadawać merytorycznym rozstrzygnięciom prawodawcy, tzn. jak formułować poszczególne przepisy prawne, jak je oznakowywać i systematyzować w akty normatywne oraz w jaki sposób wprowadzać je do systemu prawa i z tego systemu eliminować.<sup>82</sup> Brak odesłania w statutach do zasad techniki prawodawczej może prowadzić do dwóch wniosków, mianowicie: albo po prostu w gminach zasady te nie są znane, a zatem i niestosowane, albo też stosuje się je uznając jednocześnie, że odsyłanie do nich w statucie jest zbędne. Za tym pierwszym stanowiskiem przemawia analiza uchwał podatkowych rad gmin, które z reguły nie odpowiadają regulacjom powołanego aktu.<sup>83</sup> Z drugiej jednak strony z badań ankietowych wynika, że w gminach wymogi te są przestrzegane, albo przynajmniej istnieje świadomość ich istnienia. Na pytanie, „Czy przy przygotowywaniu projektów uchwał podatkowych przestrzegane są wymogi stawiane rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”?” ponad 82% odpowiedzi była twierdząca.

Na tle wyników badań ankietowych rysuje się wniosek, zgodnie z którym istnieje problem z prawidłowym przygotowaniem projektu uchwały podatkowej wynikający nie tyle z nieznaności materii podatkowej, co ogólnych zasad legislacji. Na pytanie „Czy osoby odpowiedzialne za przygotowanie projektów uchwał posiadają specjalistyczną wiedzę z zakresu tworzenia aktów prawnych”, ok. 58% odpowiedzi było negatywnych.

Za przygotowanie projektów uchwał podatkowych z zasady odpowiedzialny jest pracownik komórki organizacyjnej odpowiedzialnej za wymiar i pobór podatków (ponad 80% odpowiedzi). Spośród innych podmiotów wymieniono: skarbnika (13% odpowiedzi), sekretarza gminy i inspektora ds. obsługi rady gminy (po 1% odpowiedzi) oraz naczelnika wydziału finansowego lub innego odpowiedzialnego za wymiar (3%). Dodatkowo 45%

<sup>79</sup> Zob. np. identyczne w tym zakresie zapisy § 55 Statutu Gminy Bukowina Tatrzańska, § 42 Statutu Gminy Namysłów, § 54 Statutu Miasta Łeżajska.

<sup>80</sup> § 44 ust. 3 Statutu Gminy Pszczew.

<sup>81</sup> Załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz.U. Nr 100, poz. 908).

<sup>82</sup> J. Warylewski (red.), *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 16.

<sup>83</sup> Zob. R. Dowgier, *Konstruowania uchwał podatkowych rad gmin w świetle zasad techniki prawodawczej*, „PPLiFS” 2007, nr 7-8.

ankietowanych wskazało, że przygotowujący projekt uchwały podatkowej jest konsultowany z regionalną izbą obrachunkową.

Trzeba zauważyć, że w części ankiet podkreślono współdziałanie różnych podmiotów we wskazanym zakresie, np.:

- pracownika komórki organizacyjnej odpowiedzialnej za wymiar i pobór podatków oraz skarbnika,
- pracownika i radcy prawnego,
- pracownika, skarbnika i radcy prawnego.

Zauważyć jednak trzeba, że rola radcy prawnego zatrudnionego w urzędzie w procesie przygotowywania projektu nie jest duża, a ocena jego pomocy jest raczej negatywna. Na pytanie „Jak oceniasz pomoc radców prawnych w przygotowywaniu projektów uchwał podatkowych” odpowiedzi przedstawiały się następująco:

- a) bardzo dobrze – 2,5%
- b) dobrze – ok. 25%
- c) dostatecznie – ok. 33%
- d) źle – ok. 25%
- e) bardzo źle – ok. 12%
- f) brak odpowiedzi – 2,5%.

Ciekawe wnioski można wyprowadzić z udzielonych w badaniu ankietowym odpowiedzi na pytanie o podstawowe problemy przy tworzeniu projektów uchwał podatkowych. W wielu przypadkach wskazywano na kilka przyczyn, ale najczęściej pojawiającą się nie była wcale niska jakość przepisów podatkowych (druga w kolejności), lecz naciski zewnętrzne (np. grup lobbingowych, radnych). Na trzecim miejscu wskazano krótkie terminy na przygotowanie projektu, a na czwartym brak wiedzy z zakresu tworzenia aktów prawnych u osób odpowiedzialnych za przygotowanie projektu. Z kolei jako podstawowe źródło wiedzy z zakresu prawa podatkowego osób przygotowujących projekty uchwał podatkowych wskazano bezpośrednie kształcenie poprzez szkolenia, specjalistyczne czasopisma oraz Internet.

Biorąc pod uwagę konstrukcję ustaw regulujących podatki i opłaty lokalne nie powinna zaskakiwać odpowiedź na pytanie o uchwałę podatkową, która budzi największe problemy na etapie jej konstruowania. W prawie 70% przypadków wskazano na uchwałę w sprawie podatku od środków transportowych. Druga w kolejności uchwała w zakresie podatku od nieruchomości została wskazana przez ok. 28% respondentów.

Weryfikacja pod kątem wymogów formalnych projektów uchwał obejmuje w wielu przypadkach również spełnienie obowiązku dołączenia do nich wymaganych prawem opinii. Projekty opiniowane są co do ich zgodności z prawem przez radcę prawnego<sup>84</sup> lub adwokata wykonującego obsługę prawną urzędu.<sup>85</sup> Ciekawy tryb przewiduje w tym zakresie § 19 ust. 2 statutu Miasta Łodzi, który stanowi, że w przypadku, gdy projekt uchwały uzyskał negatywną opinię biura prawnego, projektodawca może wnosić o umieszczenie projektu w porządku dziennym pod warunkiem posiadania innej, pozytywnej opinii prawnej.

Rzadko zdarza się, że statut przewiduje także opinię skarbnika, co do konsekwencji projektu dla budżetu miasta.<sup>86</sup> Komisje rady z zasady opiniują już projekty jej przedłożone.

Należy również zwrócić uwagę, że na etapie przygotowania projektu niektórych uchwał podatkowych konieczne jest zasięgnięcie opinii izb rolniczych<sup>87</sup>. Izby rolnicze działają w oparciu o ustawę z dnia 14 grudnia 1995 r. o izbach rolniczych<sup>88</sup>. Zasadniczym celem ich funkcjonowania jest rozwiązywanie problemów rolnictwa i reprezentowanie zrzeszonych w nich podmiotów (art. 1 ust. 1 ustawy i izb rolniczych). Wpływają ona na kształtowanie polityki rolnej i uczestniczą w jej realizacji. Samorząd rolniczy jest niezależny w wykonywaniu swych zadań i podlega tylko ustawom. Samodzielność samorządu rolniczego podlega ochronie sądowej. Jednostkami samorządu rolniczego są izby rolnicze. Posiadają one osobowość prawną. Terenem ich działania jest obszar województwa<sup>89</sup>.

Podstawowym uprawnieniem izb rolniczych jest prawo opiniowania projektów aktów prawa miejscowego. Jest to przejawem realizacji zadań do których zostały powołane. Jest to jedna z form kontroli projektów uchwał podatkowych obok uzgodnień, czy konsultacji. Przepisy prawa nie definiują co należy rozumieć pod pojęciem opinii. Niemniej jednak **opinię należy traktować jako wyrażenie zgody przez podmiot opiniujący (izbę rolniczą) poglądu w kwestii zasadności i prawidłowości przewidzianego w projekcie rozstrzygnięcia. Opinia jest wydawana w sprawach leżących w zakresie działania podmiotu opiniującego, a więc sprawach, w których dysponuje on odpowiednim zasobem wiedzy i doświadczenia.** Formalnie opinia nie wiąże organu podejmującego

---

<sup>84</sup> Zob. np. § 54 ust. 4 Statutu Gminy Bukowina Tatrzańska.

<sup>85</sup> § 29 ust. 6 Statutu miasta stołecznego Warszawy.

<sup>86</sup> Np. § 29 ust. 6 Statutu miasta stołecznego Warszawy, § 46 ust. 3 Statutu Miasta Rzeszowa.

<sup>87</sup> Katalog podmiotów które mogą brać udział na etapie stanowienia lokalnego prawa podatkowego nie jest zamknięty – zob. szerzej R. Dowgier, M. Popławski, Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach, Warszawa 2009, s. 70.

<sup>88</sup> Dz. U. z 2002, Nr 101, poz. 927 z późn. zm.

<sup>89</sup> B. Pahl, Udział izb rolniczych w procesie stanowienia prawa podatkowego w gminach, PPLiFS 2010, nr 11, s. 15.

uchwałę, niemniej stanowisko podmiotu kompetentnego w danej dziedzinie może i powinno wpływać na rozstrzygnięcie, stwarza bowiem gwarancję jego prawidłowości<sup>90</sup>.

Warto zauważyć, że udział izb rolniczych w opiniowaniu projektów aktów prawa miejscowego można dopatrywać się nie tylko w reprezentowaniu interesów zrzeszonych w nim podmiotów, ale również interesów samej izby. Uchwały organów stanowiących opiniowane przez izby rolnicze wywierają określone skutki finansowe. Z reguły mają one charakter preferencji podatkowych. Zaliczenie gminy lub wsi do innego okręgu podatkowego skutkuje, choć nie wielkim, spadkiem wpływów z podatku rolnego. Obniżenie podatku rolnego, wskutek zmiany okręgu podatkowego, jest bez wątpienia korzystne dla niektórych członków izby. Z drugiej jednak strony izba rolnicza jako osoba prawna traci w ten sposób wpływy z podatku rolnego. W art. 35 ust. 1 pkt. 1 ustawy o izbach rolniczych stwierdza się, że dochody izby pochodzą z odpisu w wysokości 2% od uzyskanych wpływów z tytułu podatku rolnego pobieranego na obszarze działania izby. Dochody z tego tytułu odprowadzane są na rachunki bankowe właściwych izb w terminie 21 dni od dnia, w którym upłył termin płatności danej raty podatku rolnego. W omawianym przypadku występuje więc pewien konflikt interesów izby rolniczej (osoby prawnej) i jej członków. Wydaje się jednak, że izba wydając opinie powinna kierować się dobrem swoich członków, a nie ochroną własnych dochodów<sup>91</sup>.

**Na obowiązek opiniowania przez izby rolnicze projektów uchwał wskazuje bezpośrednio ustawodawca w art. 5 ust. 2 i 3 u.p.r. oraz w ustawie o izbach rolniczych, która w art. 5a stanowi, że organy samorządu terytorialnego zasięgają opinii właściwej miejscowo izby o projektach aktów prawa miejscowego dotyczących rolnictwa, rozwoju wsi i rynków rolnych, z wyjątkiem przepisów porządkowych<sup>92</sup>.**

Podkreślić przy tym trzeba, że konstrukcja prawna podatku rolnego uzależnia jego wysokość od powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego. Elementy te wpływają na ustalenie podstawy opodatkowania (powierzchni) w przypadku gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, a więc i wysokość podatku<sup>93</sup>. Zaliczenie każdej gminy, miasta oraz dzielnicy miasta do jednego z czterech okręgów podatkowych, następuje w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydanego w

---

<sup>90</sup> D. Dąbek, *Prawa miejscowe*, Warszawa 2007, s. 200.

<sup>91</sup> B. Pahl, *Udział izb rolniczych w...*, s. 16.

<sup>92</sup> Tamże, s. 16.

<sup>93</sup> R. Dowgier, M. Popławski, *Stanowienie miejscowego prawa...*, s. 74.

porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa i ministrem właściwym do spraw rozwoju wsi oraz po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Izb Rolniczych<sup>94</sup>.

**W przypadku procedury uchwałodawczej realizowanej na szczeblu samorządu terytorialnego prawo do korekt w zakresie zaliczania poszczególnych gmin oraz wsi przysługuje sejmikowi województwa oraz radzie gminy.** Pierwszy ze wskazanych organów może, na wniosek rady gminy, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, 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 1,5%. Natomiast rada gminy, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, może także w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach zaliczyć wsie do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy, na podstawie upoważnień zawartych powyżej, jednakże nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tej gminy o więcej niż 1,5%.<sup>95</sup>

W związku z powyższym można stwierdzić, że na etapie stanowienia miejscowego prawa podatkowego izby rolnicze wyrażają opinie w dwóch kategoriach spraw:

- zaliczenia gminy do innego okręgu podatkowego;
- zaliczenia niektórych wsi do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy<sup>96</sup>.

Warto przy tym zauważyć, że wyrażanie opinii ww. obszarach wynika bezpośrednio z u.p.r. W oparciu o ten akt prawny rada gminy może podjąć także uchwałę w sprawie obniżenia ceny skupu żyta ogłaszanej przez Prezesa GUS. Następstwem tego jest obniżenie stawki podatku rolnego. W tym zakresie przepisy u.p.r. już nie przewidują obowiązku zasięgnięcia opinii izby rolniczej. Niemniej jednak nie można zapominać, że obowiązek ten ma umocowanie w treści art. 5a ustawy o izbach rolniczych z którego wynika, że organy samorządu terytorialnego zasięgają opinii właściwej miejscowo izby o projektach aktów prawa miejscowego dotyczących rolnictwa, rozwoju wsi i rynków rolnych, z wyjątkiem przepisów porządkowych. Tak więc pomimo braku w u.p.r. odpowiednich regulacji w

<sup>94</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych.

<sup>95</sup> W wyniku przeprowadzonych badań w zakresie uprawnień organów stanowiących j.s.t. w zakresie zaliczania gmin i wsi do innego okręgu podatkowego stwierdzono, że rady gmin wnioskowały do sejmiku województwa o zaliczenie gminy do innego okręgu podatkowego tylko w 5 przypadkach, w 147 gminach nie występowało z takim wnioskiem. Zaś 8 gmin nie udzieliło w tym zakresie odpowiedzi. Jeśli chodzi natomiast o uchwały dotyczące zaliczenia niektórych wsi do innego okręgu podatkowego to rady gmin podejmowały uchwały tylko dwukrotnie. Spośród badanych gmin aż w 150 z nich przedmiotowych uchwał nie podejmowano, zaś 8 gmin nie udzieliło w tym zakresie odpowiedzi. Z przedstawionych wyników badań wynika zatem, że generalnie tylko w 7 przypadkach podejmowano stosowne uchwały, których projekty powinny być opiniowane przez izby rolnicze.

<sup>96</sup> B. Pahl, *Udział izb rolniczych w...*, s. 16.

zakresie zasięgania opinii izb rolniczych o projekcie uchwały dotyczącej obniżenia ceny skupu żyta, opinię taką należy zasięgnąć w oparciu o ustawę o izbach rolniczych.

Ustawa o podatku rolnym nie zawiera żadnych regulacji prawnych, które wskazywałyby termin jaki posiada izba rolnicza na wyrażenie swojej opinii. Niemniej jednak wynika on z przepisów ustawy o izbach rolniczych. **Zgodnie z art. 5a ust. 1 pkt. 2 tej ustawy termin do przedstawienia opinii o projektach aktów prawnych wynosi 14 dni od dnia doręczenia projektu przesłanego przez organ samorządu terytorialnego (sejmik województwa lub radę gminy).** Ustawodawca wskazuje jednocześnie na konsekwencje prawne braku opinii we wskazanym terminie. Następstwem nie przedstawienia przez izbę stanowiska w wyznaczonym terminie jest domniemanie akceptacji przedłożonego projektu. Tak więc „milczenie” izby rolniczej traktowane jest na równi z wyrażeniem pozytywnej opinii co do przedłożonego projektu<sup>97</sup>.

Poruszając kwestię opiniowania projektów prawa miejscowego przez izby rolnicze warto jeszcze zwrócić uwagę na tryb wydawania opinii. W tym zakresie powstaje bowiem zasadnicze pytanie: do jakiego organu izby rolniczej (osoby prawnej) sejmik województwa lub rada gminy mają zwrócić się o wydanie opinii?

Odpowiadając na tak postawione pytanie trzeba zauważyć, że izby działają na terenie województwa. Organami izby są:

- walne zgromadzenie,
- komisja rewizyjna,
- zarząd,
- rady powiatowe izby.

Spośród wymienionych powyżej organów izby właściwym do przedstawienia opinii jest rada powiatowa. Z art. 22a ustawy o izbach rolniczych wynika, że rada powiatowa izby działa na obszarze powiatu. Jej pracami kieruje przewodniczący. **Do zadań rady powiatowej izby rolniczej należy m. in. sporządzanie analiz i opinii, przedstawianie wniosków oraz dokonywanie ocen z zakresu rolnictwa, rozwoju wsi i rynków rolnych i przedstawianie ich zarządowi izby.** Mając na uwadze tą regulację można stwierdzić, że sejmik województwa powinien zwrócić się o wydanie opinii w sprawie zaliczenia gminy do innego okręgu podatkowego do rady powiatowej izby rolniczej właściwej dla gmin, które mają być zaliczone do innego okręgu podatkowego. Natomiast rada gminy z wnioskiem o wydanie opinii w zakresie zaliczenia wsi do innego okręgu podatkowego powinna zwrócić się także do

---

<sup>97</sup> Tamże, s. 16.



rady powiatowej obejmującej obszar jej właściwości. Zarówno w jednym i drugim przypadku opinie rady powiatowej izby rolniczej muszą być przedstawione zarządowi izby (art. 22a ust. 3 pkt. 1 ustawy o izbach rolniczych). Obowiązek ten obejmuje także projekt uchwały rady gminy w sprawie obniżenia średniej ceny skupu żyta. Szczegółowe kwestie związane z trybem postępowania z opinią w izbie rolniczej określa statut izby<sup>98</sup>.

Warto jeszcze zwrócić uwagę na konsekwencje prawne niewystąpienia do izby rolniczej z wnioskiem o opinię. Dokonanie, bądź nie tej czynności rodzi określone skutki prawne. Warunkiem ważności aktu prawa miejscowego jest jego zgodność z określonymi wymaganiami formalnymi. Akt taki musi bowiem posiadać nie tylko prawidłową treść, ale i formę, musi też zostać podjęty w odpowiedniej procedurze. Tym samym zachowanie w trakcie procesu podejmowania aktu określonych wymogów proceduralnych jest jednym z warunków formalnych jego ważności. Nie można bowiem zmieniać ustalonego ciągu czynności i zdarzeń regulujących postępowanie, począwszy od powzięcia zamiaru podjęcia aktu, aż do jego wejścia w życie, czy też pomijając niektórych z jego etapów<sup>99</sup>.

Opinia izby ma charakter obligatoryjny, co wynika bezsprzecznie z literalnego brzmienia zarówno przepisów u.p.r., jak i przepisów ustawy o izbach rolniczych. Udział tych podmiotów w procesie legislacyjnym regulowany jest ustawowo. Jeżeli zatem wypadek, w którym organ stanowiący j.s.t. świadomie i celowo pomija opinię izby rolniczej, nie może być potraktowany inaczej, jak tylko jako naruszenie prawa istotne, a więc dające podstawę do stwierdzenia nieważności uchwały i wyeliminowaniu jej z obrotu prawnego<sup>100</sup>.

#### **2.2.4. Przedłożenie projektu radzie**

Spełniający wymogi formalne projekt uchwały może stać się przedmiotem obrad rady. Z analizy statutów wynika, że:

- wnioskodawca przedkłada projekt podmiotowi odpowiedzialnemu za przygotowanie materiałów na sesję (najczęściej przewodniczącemu rady)<sup>101</sup>, albo
- wnioskodawca samodzielnie przedstawia projekt na sesji, albo robi to w jego imieniu upoważniony podmiot.<sup>102</sup> Ten drugi przypadek jest charakterystyczny dla podmiotów zbiorowych wyposażonych w inicjatywę uchwałodawczą, np. grup mieszkańców.

<sup>98</sup> B. Pahl, *Udział izb rolniczych w...*, s. 17.

<sup>99</sup> D. Dąbek, *op. cit.*, s. 199.

<sup>100</sup> Także w wyroku NSA z dnia 19 grudnia 1991 r. sygn. akt SA/Ka 1512/91, opublikowany w: *Wokanda* 1992, nr 5, s. 21 skład orzekający stwierdził, że pomimo, że opinia ma charakter niewiążący dla organu, który jej zasięgnie, to jednak niezasięgnięcie obligatoryjnej opinii skutkuje rażącym naruszeniem prawa powodującym nieważność uchwały rady gminy, aczkolwiek po jej zasięgnięciu rada nie byłaby nią związana.

<sup>101</sup> Zob. np. § 32 ust. 3 Statutu Gminy Lubin, § 30 ust. 7 Statutu Miasta Toruń.

Zwykle rada jest zobowiązana rozpatrzyć projekt na najbliższej lub kolejnej sesji<sup>103</sup>, z zastrzeżeniem, że musi on wpłynąć odpowiednio wcześniej. Okresy te są bardzo zróżnicowane, z zastrzeżeniem, że w dużych miastach są odpowiednio dłuższe i mogą wynosić:

- najpóźniej 3 dni przed sesją<sup>104</sup>,
- co najmniej na 7 dni przed terminem sesji, na której ma być rozpatrywany<sup>105</sup>,
- co najmniej na 10 dni przed datą sesji<sup>106</sup>,
- co najmniej na 14 dni przed dniem rozpoczęcia sesji<sup>107</sup>, jednak za zgodą przewodniczącego rady wniosek o podjęcie uchwały może być złożony w terminie krótszym<sup>108</sup>,
- co najmniej na 21 dni przed rozpoczęciem sesji<sup>109</sup>,
- w ciągu 3 miesięcy od złożenia<sup>110</sup>.

W sprawach nagłych, wymagających podjęcia przez radę natychmiastowego rozstrzygnięcia, inicjatywa podjęcia uchwały wraz z konkretnym projektem odpowiadającym wymogom formalnym może zostać zgłoszona w trakcie obrad sesji.<sup>111</sup>

Przedłożony projekt wymaga zwykle zaopiniowania, co wynika wprost z zapisów statutowych. W niektórych przypadkach to przewodniczący rady decyduje o skierowaniu projektu uchwały do zaopiniowania przez przedmiotowo właściwe komisje stałe, o czym informuje wnioskodawcę. Nie narusza to uprawnień innych komisji do zajęcia stanowiska wobec projektu uchwały.<sup>112</sup>

Z obowiązku opiniowania zwolnione są jedynie uchwały o charakterze proceduralnym (podjęte w następstwie zgłoszenia wniosku formalnego) i organizacyjnym. O charakterze projektu uchwały decyduje przewodniczący rady, a w razie zgłoszenia sprzeciwu rozstrzyga rada po wysłuchaniu opinii prawnej.<sup>113</sup> Ponadto w statutach wyłącza się z obowiązku opiniowania uchwały w niektórych sprawach osobowych (np. opinii komisji rady

---

<sup>102</sup> Zob. np. § 58 Statutu Miasta Zielona Góra.

<sup>103</sup> § 30 ust. 8 Statutu Miasta Toruń.

<sup>104</sup> § 15 ust. 3 Statutu Miasta Szczecinek.

<sup>105</sup> Zob. np. § 63 ust. 7 Statutu Gminy Miejskiej Ciechocinek, § 29 ust. 12 Statutu miasta stołecznego Warszawy.

<sup>106</sup> Zob. np. § 52 ust. 4 Statutu Gminy Łęczna, § 46 ust. 4 Statutu Miasta Rzeszowa.

<sup>107</sup> § 30 ust. 9 Statutu Miasta Krakowa, § 26 ust. 1 Statutu Miasta Białegostoku.

<sup>108</sup> § 26 ust. 2 Statutu Miasta Białegostoku.

<sup>109</sup> § 4 ust. 1 Statutu Miasta Gdańska.

<sup>110</sup> Zob. np. § 55 ust. 3 Statutu Miasta Zielona Góra, § 19 ust. 2 Statutu Miasta Poznania.

<sup>111</sup> § 32 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>112</sup> § 34 ust. 1 Statutu Miasta Opola.

<sup>113</sup> § 18 ust. 1 Statutu Miasta Łodzi.

nie wymagają projekty uchwał zgłaszane przez prezydenta w sprawach osobowych odnośnie skarbnika i sekretarza miasta<sup>114</sup>).

Podmiot opiniujący zależy przede wszystkim od przedmiotu projektu oraz podmiotu, który go składa. W przypadku projektów wniesionych przez wójta, burmistrza (prezydenta), opiniują je komisje rady. W przypadku projektów wnoszonych przez komisje stanowisko wyraża wójt, burmistrz (prezydent). Projekty innych podmiotów wymagają najczęściej opinii komisji oraz wójta, burmistrza (prezydenta).<sup>115</sup>

Analiza statutów pozwala na sformułowanie szerokiego katalogu podmiotów, które mogą opiniować projekty uchwał, przy czym w odniesieniu do jednego projektu może być ich kilka. Mogą to więc być, w zależności od gminy:

- biuro rady, czyli podmiot zapewniający obsługę administracyjną rady miasta<sup>116</sup>;
- radca prawny lub adwokat<sup>117</sup>;
- właściwe komisje rady, chyba że przewodniczący rady uzna, że projekt uchwały nie wymaga opinii<sup>118</sup>;
- właściwe merytorycznie komisje, prezydent, rady osiedli w sprawach ich dotyczących<sup>119</sup>;
- prezydent – w przypadku projektów przedłożonych radzie przez przewodniczącego, komisje lub radnego<sup>120</sup>;
- niezależni eksperci<sup>121</sup>.

Jeżeli projekt uchwały wymaga opinii więcej niż jednej komisji, przewodniczący rady kierując projekt do komisji, może określić komisję wiodącą.<sup>122</sup> Komisja wiodąca przedstawia radzie stanowisko wynikające z opinii wszystkich komisji uczestniczących w opiniowaniu projektu.<sup>123</sup>

W zakresie projektów uchwał związanych z problematyką budżetową oraz zobowiązaniami finansowymi, niektóre statuty wymagają dla projektu kontrasygnaty skarbnika.<sup>124</sup>

Z zasady statuty wyznaczają terminy na dostarczanie opinii oraz skutki niedochodowania tych terminów. Nie przedłożenie w terminie opinii nie wstrzymuje prac nad

<sup>114</sup> § 25 ust. 4 Statutu Miasta Białegostoku.

<sup>115</sup> Zob. np. § 63 ust. 4-6 Statutu Gminy Miejskiej Ciechocinek, § 36 Statutu Gminy Żary o statusie miejskim.

<sup>116</sup> § 10 ust. 1 Statutu Wrocławia.

<sup>117</sup> § 49 ust. 5 Statutu Miasta Bydgoszczy.

<sup>118</sup> § 32 ust. 5 Statutu Gminy Lubin.

<sup>119</sup> § 23 ust. 11 Statutu Miasta Bydgoszczy.

<sup>120</sup> § 49 ust. 6 Statutu Miasta Bydgoszczy.

<sup>121</sup> Zob. np. § 36 ust. 10 Statutu Gminy Żary o statusie miejskim, § 7 ust. 3 pkt 1 Statutu Miasta Gdańska.

<sup>122</sup> § 29 ust. 7 Statutu miasta stołecznego Warszawy.

<sup>123</sup> § 34 ust. 2 Statutu Miasta Opola.

<sup>124</sup> § 63 ust. 4 Statutu Gminy Miejskiej Ciechocinek.

projektem, chyba że rada zdecyduje inaczej.<sup>125</sup> W uzasadnionych przypadkach przewodniczący rady może skierować projekt uchwały na sesję bez opinii właściwej merytorycznie komisji i prezydenta.<sup>126</sup> Ponadto występują rozwiązania, w których przyjmuje się, że brak stanowiska komisji w ciągu 14 dni od daty wpłynięcia do niej projektu uchwały oznacza, iż komisja nie wnosi uwag, chyba że rada wyznaczy termin dłuższy.<sup>127</sup>

### **2.2.5. Postępowanie z projektem na sesji**

Statut gminy, zgodnie z art. 22 ust. 1 u.s.g. określać może tryb pracy jej organów, w tym rady. Znajduje to odzwierciedlenie w analizowanych statutach, które szczegółowo regulują takie kwestie jak: prowadzenie obrad, porządek sesji, sposób głosowania, podpisanie uchwały.

Ustawa ustrojowa wskazuje, że rada gminy obraduje na sesjach (art. 20 ust. 1). Sesja może odbywać się w ciągu jednego posiedzenia lub kilku posiedzeń. W tym ostatnim przypadku powodem przedłużenia sesji może być niewyczerpanie porządku obrad.<sup>128</sup> O terminie i miejscu sesji przewodniczący rady odpowiednio wcześniej powiadamia zainteresowanych. Terminy i sposób powiadamiania są zróżnicowane np.:

- na 3 dni przed sesją poprzez wywieszenie na tablicach ogłoszeń na terenie miasta oraz za pomocą środków przekazu elektronicznego<sup>129</sup>,
- na 5 dni przed terminem sesji za pomocą listów poleconych lub w inny skuteczny sposób<sup>130</sup>,
- najpóźniej na 7 dni przed terminem obrad<sup>131</sup>,
- najpóźniej na 10 dni przed jej terminem.<sup>132</sup>

Należy zwrócić uwagę, że podstawowe terminy zawiadomienia o sesji mogą być wydłużone w przypadkach, gdy przedmiotem obrad są sprawy dotyczące budżetu. Dla przykładu w Statucie Miasta Poznań (§ 48) o sesjach zawiadamia się najpóźniej na 7 dni przed ich terminem, z wyjątkiem sesji dotyczących budżetu – w tym przypadku zawiadamia się co najmniej na 14 dni wcześniej.

Sesja przebiega wg ustalonego porządku. Z zasady obejmuje on:

- przyjęcie protokołu z obrad poprzedniej sesji,

---

<sup>125</sup> § 31 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>126</sup> § 29 ust. 8 Statutu miasta stołecznego Warszawy.

<sup>127</sup> § 18 ust. 3 Statutu Miasta Łodzi.

<sup>128</sup> § 52 ust. 1 Statutu Gminy – Miasta Mszana Dolna.

<sup>129</sup> § 113 Statutu Gminy – Miasta Mszana Górna.

<sup>130</sup> § 26 ust. 2 Statutu Miasta Mława.

<sup>131</sup> § 48 Statutu Gminy – Miasta Mszana Górna.

<sup>132</sup> § 17 ust. 3 Statutu Miasta Poznania.

- sprawozdanie z działalności burmistrza w okresie międzysesyjnym, zwłaszcza z wykonania uchwał rady,
- rozpatrzenie projektów uchwał lub zajęcie stanowiska,
- interpelacje i zapytania radnych,
- odpowiedzi na interpelacje zgłoszone na poprzednich sesjach,
- wolne wnioski i informacje.<sup>133</sup>

W odpowiednim punkcie obrad radni przystępują do procedowania nad projektem uchwały. Do skuteczności działania rady w tym zakresie konieczne jest *quorum*, które zgodnie z art. 14 ust. 1 u.s.g. wynosi połowę składu rady. W przypadku braku *quorum* przewodniczący obrad przerywa sesję i wyznacza nowy termin<sup>134</sup>, z tym że uchwały podjęte do tego momentu zachowują moc.<sup>135</sup>

Rozpatrywanie projektu z zasady to jedno czytanie, które obejmuje: przedstawienie projektu i opinii, debatę nad projektem, zgłaszanie propozycji poprawek oraz debatę nad propozycjami poprawek. Czytanie kończy się przegłosowaniem zgłoszonych poprawek i całego projektu uchwały albo odesłaniem do ponownego rozpatrzenia przez właściwe komisje.<sup>136</sup>

W dużych miastach prace nad projektem przebiegają w dwóch czytaniach. Pierwsze czytanie projektu uchwały obejmuje uzasadnienie projektu przez wnioskodawcę, pytania radnych i odpowiedzi wnioskodawcy, dyskusje i zgłaszanie propozycji poprawek. Drugie czytanie obejmuje: przedstawienie radzie projektu przez wnioskodawcę, przedstawienie sprawozdania komisji wiodącej, przedstawienie poprawek wniesionych przez komisje, kluby, radnych, przeprowadzenie dyskusji, głosowanie.<sup>137</sup> Możliwe jest przy tym odstępnie od drugiego czytania na wniosek części składu rady. W tym zakresie w Statucie Miasta Krakowa (§ 34 ust. 2 pkt 4) godny uwagi jest zapis, wedle którego odstępnie od drugiego czytania nie dotyczy m.in. uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych. Jest to warte zauważenia podkreślenie konieczności przemyślanych, merytorycznych prac nad projektami uchwał podatkowych.

Z przyczyn praktycznych w statutach limituje się zwykle czasowo prawo głosu w dyskusji nad projektem. W tym zakresie przyjmowane są różne rozwiązania. W niektórych statutach poprzestaje się na ogólnym stwierdzeniu, że przewodniczący może określić

<sup>133</sup> § 37 Statutu Miasta Mława, § 24 Statutu Gminy Raczki.

<sup>134</sup> Zob. np. § 52 ust. 2 Statutu Gminy – Miasta Mszana Dolna, § 33 ust. 2 Statutu Miasta Mława.

<sup>135</sup> § 41 ust. 1 Statutu Miasta Gorzowa Wlkp.

<sup>136</sup> § 31 Statutu miasta stołecznego Warszawy.

<sup>137</sup> § 7 i 12 Statutu Miasta Gdańska.

dopuszczalny czas wystąpień osób zabierających głos w debacie, ale nie może to ograniczenie dotyczyć określonych kategorii wystąpień, np. przedstawicieli klubowych, radnych referujących w imieniu komisji, radnych referujących projekt grupy radnych<sup>138</sup>, czy wystąpień w debacie budżetowej.<sup>139</sup> Głos w dyskusji nie może trwać np. dłużej niż 5 minut<sup>140</sup>, do 10 minut, chyba że rada postanowi inaczej<sup>141</sup>, nie więcej niż 4 minuty, a w razie ponownego zabierania głosu – 2 minuty<sup>142</sup>. Przewodniczący z reguły może jednak zwiększyć te limity przy rozstrzyganiu problemów szczególnie istotnych.<sup>143</sup>

Zasadą jest głosowanie jawne, które może odbywać się:

- 1) przez podniesienie ręki,
- 2) przez głosowanie imienne

Głosowanie przez podniesienie ręki polega na tym, że prowadzący obrady zadaje kolejno pytanie: „kto jest za”, „kto jest przeciw”, „kto się wstrzymał”. Po każdym pytaniu liczy się oddane głosy, nakazując odnotowanie ich w protokóle sesji. Głosowanie imienne polega na tym, że prowadzący obrady odczytuje kolejno nazwiska radnych umieszczonych na liście głosowania imiennego i odnotowuje się na niej oddane głosy „za”, „przeciw” i „wstrzymuję się”.<sup>144</sup>

W głosowaniu tajnym radni głosują kartami opatrzonymi pieczęcią rady.<sup>145</sup>

Najpierw głosuje się poprawki najdalej idące, a w przypadku ich równorzędnego charakteru o kolejności głosowania decyduje kolejność ich zgłoszenia<sup>146</sup> lub decydujące zdanie ma przewodniczący obrad.<sup>147</sup>

Przykładowy porządek głosowania nad projektem uchwały jest następujący:

- 1) głosowanie wniosku o odrzucenie projektu uchwały,
- 2) głosowanie wniosku o odesłanie projektu uchwały do komisji,
- 3) głosowanie nad poprawkami:
  - a) w pierwszej kolejności należy głosować poprawki, których przyjęcie lub odrzucenie rozstrzyga o innych poprawkach, w przypadku przegłosowania poprawki wykluczającej inne poprawki, poprawek tych nie poddaje się pod głosowanie,

<sup>138</sup> § 35 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>139</sup> § 30 ust. 3 Statutu miasta stołecznego Warszawy.

<sup>140</sup> § 54 ust. 4 Statutu Gminy – Miasta Mszana Dolna.

<sup>141</sup> § 26 ust. 4 Statutu Miasta Bielawa.

<sup>142</sup> § 35 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>143</sup> § 35 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>144</sup> § 51 Statutu Miasta Helu.

<sup>145</sup> Zob. np. § 38 Statutu Miasta Krakowa, § 61 ust. 1 Statutu Gminy Bukowina Tatrzańska.

<sup>146</sup> § 37 ust. 3 i 4 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>147</sup> § 62 ust. 2 Statutu Gminy Bukowina Tatrzańska.

b) w przypadku zgłoszenia do tego samego przepisu kilku poprawek, jako pierwszą głosuje się poprawkę najdalej idącą,

4) głosowanie za przyjęciem uchwały wraz z przyjętymi poprawkami.<sup>148</sup>

Do podjęcia uchwały potrzebna jest zwykła większość głosów, przy obecności co najmniej połowy składu rady, chyba że ustawa stanowi inaczej – wtedy konieczna może być bezwzględna większość głosów, bezwzględna większość ustawowego składu rady, większość 3/5 ustawowego składu rady.<sup>149</sup> Kwalifikowana większość przypisywana jest np. dla uchwał organów gminy dotyczących zobowiązań finansowych. Uchwały te mogą zapadać bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu rady.<sup>150</sup>

Podjętą uchwałę numeruje się uwzględniając kolejny numer sesji (cyframi rzymskimi) numer uchwały (cyframi arabskimi) i rok podjęcia uchwały.<sup>151</sup> Te wymogi formalne są w poszczególnych uchwałach bardziej lub mniej modyfikowane, np. w § 16 ust. 1 Statutu Gminy Skarbmierz wskazuje się, że każda uchwała otrzymuje numer składający się z cyfr zawierających:

- numer sesji danej kadencji,
- kolejność podjęcia oraz dwie ostatnie cyfry roku, w którym została uchwalona.

Uchwały podpisuje przewodniczący lub w-ce przewodniczący rady, który przewodniczył obradom.<sup>152</sup> Jest to wykonanie regulacji art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Na oryginale uchwały, obok podpisu umieszcza się pieczęć urzędową. Oryginał aktu normatywnego lub odpis orzeczenia wraz z trzema kopiami jest przedstawiany z wnioskiem o ogłoszenie w dzienniku urzędowym organowi wydającemu dziennik (art. 15 ust. 3 wskazanej ustawy). Wraz z wnioskiem, o ogłoszenie dostarcza się akt normatywny również w formie dokumentu elektronicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Dokument elektroniczny zawiera w swojej treści poświadczenie zgodności z oryginałem oraz jest opatrzony bezpiecznym podpisem elektronicznym organu, który podpisał ten akt, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym<sup>153</sup>.

---

<sup>148</sup> § 27 ust. 1 Statutu Gminy Parzęczew.

<sup>149</sup> § 74 Statutu Gminy – Miasta Mszana Dolna.

<sup>150</sup> Zob. np. § 61 Statutu Gminy Tarłów, § 125 Statutu Miasta Zielona Góra.

<sup>151</sup> § 56 Statutu Miasta Mława.

<sup>152</sup> Zob. np. § 55 Statutu Miasta Mława, § 56 Statutu Miasta Leżajska.

<sup>153</sup> Dz.U. Nr 130, poz. 1450 ze zm.

## **2.2.6. Udział izb rolniczych w procedurze uchwałodawczej**

### **2.2.6.1. Uwagi ogólne**

„Wiodącą” rolę w procesie stanowienia prawa podatkowego w gminie posiada rada gminy (miasta). Nie jest to jednak jedyny podmiot biorący udział w procedurze uchwałodawczej. Jej uczestnikami mogą być także inne podmioty. Ich katalog nie jest zamknięty<sup>154</sup>. Może on wynikać z przepisów ustawowych (np. izby rolnicze, organy nadzorujące udzielanie pomocy publicznej) oraz statutów poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego (np. grupy obywateli, radcowie prawni). Podkreślić należy, że na kształt prawa podatkowego w gminach mają wpływ nie tylko organy gminy ale również organy samorządu województwa (sejmik województwa)<sup>155</sup>.

### **2.2.6.2. Podstawy prawne działania izb rolniczych**

Podstaw prawnych funkcjonowania izb rolniczych należy poszukiwać w pierwszej kolejności w przepisach konstytucyjnych<sup>156</sup>. Ustawa zasadnicza w art. 12 stanowi, że Rzeczpospolita Polska zapewnia wolność tworzenia i działania związków zawodowych, organizacji społeczno – zawodowych rolników, stowarzyszeń, ruchów obywatelskich, innych dobrowolnych zrzeszeń oraz fundacji. Konstytucja wprowadza zatem jedynie istnienie pluralizmu związkowego (społecznego) poprzez wskazanie kilku przykładowych kategorii zrzeszeń społeczeństwa. Zakłada również istnienie innych ruchów (związków, organizacji) społecznych.

Izby rolnicze działają w oparciu o ustawę z dnia 14 grudnia 1995 r. o izbach rolniczych<sup>157</sup>. Zasadniczym celem ich funkcjonowania jest rozwiązywanie problemów rolnictwa i reprezentowanie zrzeszonych w nich podmiotów (art. 1ust. 1 ustawy i izb rolniczych). Wpływają ona na kształtowanie polityki rolnej i uczestniczą w jej realizacji. Samorząd rolniczy jest niezależny w wykonywaniu swych zadań i podlega tylko ustawom. Samodzielność samorządu rolniczego podlega ochronie sądowej. Jednostkami samorządu rolniczego są izby rolnicze. Posiadają one osobowość prawną. Terenem ich działania jest obszar województwa.

---

<sup>154</sup> R. Dowgier, M. Popławski, Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach, Warszawa 2009, s. 70.

<sup>155</sup> L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 11.

<sup>156</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

<sup>157</sup> Dz. U. z 2002, Nr 101, poz. 927 z późn. zm.



### 2.2.6.3. Zakres uprawnień izb rolniczych w procedurze uchwałodawczej

W procesie stanowienia miejscowego prawa podatkowego izby rolnicze mają prawo opiniowania projektów aktów prawa miejscowego. Jest to przejawem realizacji zadań do których zostały powołane. Jest to jedna z form kontroli projektów uchwał podatkowych obok uzgodnień, czy konsultacji. Przepisy prawa nie definiują co należy rozumieć pod pojęciem opinii. Niemniej jednak **opinię należy traktować jako wyrażenie zgody przez podmiot opiniujący (izbę rolniczą) poglądu w kwestii zasadności i prawidłowości przewidzianego w projekcie rozstrzygnięcia. Opinia jest wydawana w sprawach leżących w zakresie działania podmiotu opiniującego, a więc sprawach, w których dysponuje on odpowiednim zasobem wiedzy i doświadczenia.** Formalnie opinia nie wiąże organu podejmującego uchwałę, niemniej stanowisko podmiotu kompetentnego w danej dziedzinie może i powinno wpływać na rozstrzygnięcie, stwarza bowiem gwarancję jego prawidłowości<sup>158</sup>.

Warto zauważyć, że udział izb rolniczych w opiniowaniu projektów aktów prawa miejscowego można dopatrywać się nie tylko w reprezentowaniu interesów zrzeszonych w nim podmiotów ale również interesów samej izby. Uchwały organów stanowiących opiniowane przez izby rolnicze wywierają określone skutki finansowe. Z reguły mają one charakter preferencji podatkowych. Zaliczenie gminy lub wsi do innego okręgu podatkowego skutkuje, choć nie wielkim, spadkiem wpływów z podatku rolnego. Obniżenie podatku rolnego, wskutek zmiany okręgu podatkowego, jest bez wątpienia korzystne dla niektórych członków izby. Z drugiej jednak strony izba rolnicza jako osoba prawna traci w ten sposób wpływy z podatku rolnego. W art. 35 ust. 1 pkt. 1 ustawy o izbach rolniczych stwierdza się, że dochody izby pochodzą z odpisu w wysokości 2% od uzyskanych wpływów z tytułu podatku rolnego pobieranego na obszarze działania izby. Dochody z tego tytułu odprowadzane są na rachunki bankowe właściwych izb w terminie 21 dni od dnia, w którym upływ termin płatności danej raty podatku rolnego. W omawianym przypadku występuje więc pewien konflikt interesów izby rolniczej (osoby prawnej) i jej członków. Wydaje się jednak, że izba wydając opinie powinna kierować się dobrem swoich członków, a nie ochroną własnych dochodów.

**Na obowiązek opiniowania przez izby rolnicze projektów uchwał wskazuje bezpośrednio ustawodawca w art. 5 ust. 2 i 3 ustawy o podatku rolnym<sup>159</sup> oraz w ustawie**

<sup>158</sup> D. Dąbek, Prawa miejscowe, Warszawa 2007, s. 200.

<sup>159</sup> Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity: Dz. U z 2006 r., Nr 136, poz. 969 z późn. zm.) – dalej powoływana jako u.p.r.

**o izbach rolniczych, która w art. 5a stanowi, że organy samorządu terytorialnego zasięgają opinii właściwej miejscowo izby o projektach aktów prawa miejscowego dotyczących rolnictwa, rozwoju wsi i rynków rolnych, z wyjątkiem przepisów porządkowych.**

Podkreślić przy tym trzeba, że konstrukcja prawna podatku rolnego uzależnia jego wysokość od powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego. Elementy te wpływają na ustalenie podstawy opodatkowania (powierzchni użytkowej) w przypadku gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, a więc i wysokość podatku<sup>160</sup>. Zaliczenie każdej gminy, miasta oraz dzielnicy miasta do jednego z czterech okręgów podatkowych, następuje w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydanego w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa i ministrem właściwym do spraw rozwoju wsi oraz po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Izb Rolniczych<sup>161</sup>.

**W przypadku procedury uchwałodawczej realizowanej na szczeblu samorządu terytorialnego prawo do korekt w zakresie zaliczania poszczególnych gmin oraz wsi przysługuje sejmikowi województwa oraz radzie gminy.** Pierwszy ze wskazanych organów może, na wniosek rady gminy, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, 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 1,5%. Natomiast rada gminy, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, może także w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach zaliczyć wsie do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy, na podstawie upoważnień zawartych powyżej, jednakże nie może to spowodować zmniejszenia liczby hektarów przeliczeniowych dla tej gminy o więcej niż 1,5%.

W związku z powyższym można stwierdzić, że na etapie stanowienia miejscowego prawa podatkowego izby rolnicze wyrażają opinie w dwóch kategoriach spraw:

- zaliczenia gminy do innego okręgu podatkowego;
- zaliczenia niektórych wsi do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy.

Ustawa o podatku rolnym nie zawiera żadnych regulacji prawnych, które wskazywałyby termin jaki posiada izba rolnicza na wyrażenie swojej opinii. Niemniej jednak

---

<sup>160</sup> R. Dowgier, M. Popławski, Stanowienie miejscowego prawa..., s. 74.

<sup>161</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych.

wynika on z przepisów ustawy o izbach rolniczych. **Zgodnie z art. 5a ust. 1 pkt. 2 tej ustawy termin do przedstawienia opinii o projektach aktów prawnych wynosi 14 dni od dnia doręczenia projektu przesłanego przez organ samorządu terytorialnego (sejmik województwa lub radę gminy).** Ustawodawca wskazuje jednocześnie na konsekwencje prawne braku opinii we wskazanym terminie. Następstwem nie przedstawienia przez izbę stanowiska w wyznaczonym terminie jest domniemanie akceptacji przedłożonego projektu. Tak więc „milczenie” izby rolniczej traktowane jest na równi z wyrażeniem pozytywnej opinii co do przedłożonego projektu.

Poruszając kwestię opiniowania projektów prawa miejscowego przez izby rolnicze warto jeszcze zwrócić uwagę na tryb wydawania opinii. W tym zakresie powstaje bowiem zasadnicze pytanie: do jakiego organu izby rolniczej (osoby prawnej) sejmik województwa lub rada gminy mają zwrócić się o wydanie opinii?

Odpowiadając na tak postawione pytanie trzeba zauważyć, że izby działają na terenie województwa. Organami izby są:

- walne zgromadzenie,
- komisja rewizyjna,
- zarząd,
- rady powiatowe izby.

Spośród wymienionych powyżej organów izby właściwym do przedstawienia opinii jest rada powiatowa. Z art. 22a ustawy o izbach rolniczych wynika, że rada powiatowa izby działa na obszarze powiatu. Jej pracami kieruje przewodniczący. **Do zadań rady powiatowej izby rolniczej należy m. in. sporządzanie analiz i opinii, przedstawianie wniosków oraz dokonywanie ocen z zakresu rolnictwa, rozwoju wsi i rynków rolnych i przedstawianie ich zarządowi izby.** Mając na uwadze tą regulację można stwierdzić, że sejmik województwa powinien zwrócić się o wydanie opinii w sprawie zaliczenia gminy do innego okręgu podatkowego do rady powiatowej izby rolniczej właściwej dla gmin, które mają być zaliczone do innego okręgu podatkowego. Natomiast rada gminy z wnioskiem o wydanie opinii w zakresie zaliczenia wsi do innego okręgu podatkowego powinna zwrócić się także do rady powiatowej obejmującej obszar jej właściwości. Zarówno w jednym i drugim przypadku opinie rady powiatowej izby rolniczej muszą być przedstawione zarządowi izby (art. 22a ust. 3 pkt. 1 ustawy o izbach rolniczych). Szczegółowe kwestie związane z trybem postępowania z opinią w izbie rolniczej określa statut izby.

#### **2.2.6.4. Konsekwencje prawne nie wystąpienia organu stanowiącego j.s.t do izby rolniczej w przedmiocie wyrażenia opinii**

W nauce prawa podkreśla się, że warunkiem ważności aktu prawa miejscowego jest jego zgodność z określonymi wymaganiami formalnymi. Akt taki musi bowiem posiadać nie tylko prawidłową treść, ale i formę, musi też zostać podjęty w odpowiedniej procedurze. Tym samym zachowanie w trakcie procesu podejmowania aktu określonych wymogów proceduralnych jest jednym z warunków formalnych jego ważności. Nie można bowiem zmieniać ustalonego ciągu czynności i zdarzeń regulujących postępowanie, począwszy od powzięcia zamiaru podjęcia aktu, aż do jego wejścia w życie, czy też pomijać niektórych z jego etapów<sup>162</sup>.

Jednym z etapów tworzenia miejscowego prawa podatkowego jest również zasięgnięcie opinii izb rolniczych. Opinia izby ma charakter obligatoryjny, co wynika bezsprzecznie z literalnego brzmienia zarówno przepisów u.p.r., jak i przepisów ustawy o izbach rolniczych. Udział tych podmiotów w procesie legislacyjnym regulowany jest ustawowo. Jeżeli zatem wypadek, w którym organ stanowiący j.s.t. świadomie i celowo pomija opinię izby rolniczej, nie może być potraktowany inaczej, jak tylko jako naruszenie prawa istotne, a więc dające podstawę do stwierdzenia nieważności uchwały i wyeliminowaniu jej z obrotu prawnego<sup>163</sup>.

#### **2.2.6.5. Wyniki badań**

Badania realizowane w ramach grantu – Reforma lokalnego prawa podatkowego dotyczące m. in. uprawnień organów stanowiących j.s.t. w zakresie zaliczania gmin i wsi do innego okręgu podatkowego realizowane były w oparciu o metodę ankietową. Ankiety skierowano do gmin w dwóch trybach. Przede wszystkim w trakcie prowadzonych przez pracowników Katedry Prawa Podatkowego szkoleń rozdawano ankiety. W ten sposób rozproszono ok. 500 ankiet. Część ankiet uczestnicy spotkań wypełniali na miejscu i od razu zwracali. Ponadto po zweryfikowaniu terytorialnego zasięgu otrzymanych ankiet, za pośrednictwem poczty przesłano ankiety do gmin na terenie województw, na terenie których nie rozprawdzano ankiet w ramach spotkań z pracownikami gmin. Ankiety kierowano do

---

<sup>162</sup> D. Dąbek, op. cit., s. 199.

<sup>163</sup> Także w wyroku NSA z dnia 19 grudnia 1991 r. sygn. akt SA/Ka 1512/91, opublikowany w: Wokanda 1992, nr 5, s. 21 skład orzekający stwierdził, że pomimo, że opinia ma charakter niewiążący dla organu, który jej zasięgnie, to jednak niezasięgnięcie obligatoryjnej opinii skutkuje rażącym naruszeniem prawa powodującym nieważność uchwały rady gminy, aczkolwiek po jej zasięgnięciu rada nie byłaby nią związana.

wszystkich miast na prawach powiatu z terenów, które nie zostały objęte pierwszą ze wskazanych metod.

W rezultacie zebrano ankiety z terenu wszystkich województw, oprócz opolskiego, z tym że w początkowym okresie badań prowadzonych na terenie województw śląskiego i małopolskiego, ankiety nie zawierały rubryki dotyczącej nazwy województwa, co uniemożliwia ostatecznie przypisanie ich do określonego regionu. W pozostałych przypadkach taka identyfikacja jest możliwa. Liczba ankiet z poszczególnych województw przedstawia się następująco: lubelskie – 2; pomorskie – 16; mazowieckie – 19; kujawsko-pomorskie – 13; podkarpackie – 6; świętokrzyskie – 10; dolnośląskie – 9; zachodniopomorskie – 19; wielkopolskie – 8; warmińsko-mazurskie – 6; lubuskie – 7; podlaskie – 21; łódzkie – 3; śląskie i małopolskie – 21. Łącznie więc zebrano 160 ankiet.

W wyniku przeprowadzonych badań w zakresie uprawnień organów stanowiących j.s.t. w zakresie zaliczania gmin i wsi do innego okręgu podatkowego stwierdzono, że rady gmin wnioskowały do sejmiku województwa o zaliczenie gminy do innego okręgu podatkowego tylko w 5 przypadkach, w 147 gminach nie występowało z takim wnioskiem. Zaś 8 gmin nie udzieliło w tym zakresie odpowiedzi.

Jeśli chodzi natomiast o uchwały dotyczące zaliczenia niektórych wsi do innego okręgu podatkowego to rady gmin podejmowały uchwały tylko dwukrotnie. Spośród badanych gmin aż w 150 z nich przedmiotowych uchwał nie podejmowano, zaś 8 gmin nie udzieliło w tym zakresie odpowiedzi.

Z przedstawionych wyników badań wynika zatem, że generalnie tylko w 7 przypadkach podejmowano stosowne uchwały, których projekty powinny być opiniowane przez izby rolnicze. Potwierdza to tylko tezę, że **uprawnienia sejmiku województwa (wcześniej 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 zawartymi w art. 5 ust. 2 i 3 u.p.r. Tym samym rola izb rolniczych na etapie stanowienia prawa podatkowego w gminach jest marginalna.** Słusznie podkreśla się w literaturze przedmiotu, że wskazane ograniczenia powodują, że w skali województwa możliwe jest przeniesienie jedynie kilku gmin do okręgu o niższych przelicznikach, bez konieczności jednoczesnego zaliczenia innych gmin do okręgu o wyższych przelicznikach. Powyższa kompetencja powinna być szerzej stosowana, co wymaga

zmniejszenia nadmiernych ograniczeń, przewidzianych w powołanym przepisie (art. 5 ust. 2 i 3 u.p.r.)<sup>164</sup>.

#### **2.2.6.6. Wnioski**

Konkludując stwierdzić należy, że ustawodawca tylko w dwóch przypadkach przyznał izbom rolniczym udział w procesie stanowienia miejscowego prawa podatkowego w drodze zaopiniowania projektu aktu prawnego. Uprawnienie to zawarte jest w ustawie o podatku rolnym w wypadku zaliczenia gminy do innego okręgu podatkowego oraz zaliczenia niektórych wsi do innego okręgu podatkowego niż określony dla danej gminy. Opinia nie wiąże organu stanowiącego j.s.t. Niemniej jednak brak wystąpienia tego organu do izby rolniczej w celu zaopiniowania projektu uchwały skutkuje wadliwością procedury legislacyjnej, a tym samym jest przesłanką do stwierdzenia jej (uchwały) nieważności.

Przeprowadzone badania obejmujące m. in. uprawnienia organów stanowiących j.s.t. w zakresie zaliczania gmin i wsi do innego okręgu podatkowego potwierdzają tylko tezę, że podmioty te korzystają z nich bardzo rzadko, co wynika z rygorystycznych ograniczeń w tym zakresie, tj. skutek podjęcia uchwały liczba hektarów przeliczeniowych nie może być zmniejszona dla województwa (odpowiednio gminy) o więcej niż 1,5%. Skutkuje to tym, że rola izb rolniczych w procesie uchwałodawczym jest znikoma.

#### **2.2.7. Ogłoszenie uchwały**

Statuty odnoszą się w swej treści również do problematyki ogłaszania aktów prawa miejscowego. Zasady i tryb ogłaszania aktów prawa miejscowego określa ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, co w niektórych statutach jest wprost wyartykułowane.<sup>165</sup> Nie jest to jednak konieczne wobec identycznego brzmienia art. 42 u.s.g.

Uchwały ogłasza się w dzienniku urzędowym województwa, który jest prowadzony przez wojewodę. Z badań ankietowych wynika, że w większości przypadków (50%) okres pomiędzy przesłaniem uchwały do wojewody a jej ogłoszeniem w dzienniku urzędowym województwa wynosi do 1 miesiąca (najczęściej wskazywano na okres do 14 dni).

Uchwały są również zwyczajowo podawane do publicznej wiadomości, przez co rozumie się z zasady wywieszenie ich na tablicy ogłoszeń urzędu gminy.<sup>166</sup> Akty prawa miejscowego mogą być ponadto:

---

<sup>164</sup> L. Etel, Podatki od nieruchomości, Warszawa 2009, s. 352.

<sup>165</sup> Zob. np. § 39 Statutu Gminy Raczki, § 84 Statutu Miasta Gdańska, § 107 Statutu Gminy Miasta Wejherowa.

<sup>166</sup> § 40 i 41 Statutu Gminy Raczki.

- rozplakowane w miejscach publicznych<sup>167</sup>;
- publikowane w prasie lokalnej<sup>168</sup>;
- publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej.<sup>169</sup>

Powszechnie w statutach gmin potwierdza się wynikający z art. 28 ust. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych obowiązek prowadzenia przez urząd gminy zbioru przepisów gminnych dostępnych do powszechnego wglądu w jego siedzibie.<sup>170</sup> Obowiązek ten obejmuje również prowadzenie zbiorów przepisów gminnych w formie elektronicznej (art. 20a wskazanej uchwały).

### 2.2.8. Wnioski

Poczynione rozważania pozwalają przed wszystkim potwierdzić tezę, zgodnie z którą w nie istnieje żaden szczególny model tworzenia uchwał podatkowych. Procedowanie w tym zakresie odbywa się na zasadach właściwych dla stanowienia prawa miejscowego w ogóle, a specyficzne regulacje przewidywane w statutach gmin są jedynie marginesem. Tym niemniej należy zwrócić uwagę na te postanowienia statutów, które:

- w zakresie uchwał dotyczących kwestii finansowych wymagają opinii skarbnika,
- wprowadzają kwalifikowaną większość głosów w zakresie uchwał dotyczących zobowiązań finansowych, co można wiązać również z uchwałami podatkowymi,
- zapewniają pełny proces uchwałodawczy (dwa czytania) dla uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych.

Gdyby uwzględnić bezpośrednie powiązanie uchwał podatkowych z problematyką budżetową, należałoby stosować do tych aktów podobny rygor jak w przypadku budżetu. Podkreślić bowiem należy, iż w większości analizowanych statutów w sposób szczególnie regulowano zagadnienia związane z tworzeniem budżetu gminy.

O ile specyfika związana z tworzeniem uchwał podatkowych nie ma swojego odzwierciedlenia w analizowanych statutach gmin, o tyle widoczna jest w danych uzyskanych w przeprowadzonych badaniach ankietowych. Pozwalają one sformułować następujące wnioski.

Za przygotowanie pod względem merytorycznym projektów uchwał podatkowych odpowiadają najczęściej osoby, które bezpośrednio w ramach obowiązków służbowych mają

<sup>167</sup> § 81 Statutu Miasta Krakowa.

<sup>168</sup> Zob. np. § 81 Statutu Miasta Krakowa, § 16 ust. 3 Statutu Gminy Skarbimierz.

<sup>169</sup> Zob. § 28 ust. 1 Statutu Miasta i Gminy Busko-Zdrój, § 30 Statutu Miasta Toruń.

<sup>170</sup> Zob. § 41 Statutu Gminy Raczki, § 108 Statutu Gminy Miasta Wejherowa, § 51 Statutu Miasta Sejny.

przypisany wymiar i pobór podatków. Wyjątkowo korzystają przy tym z pomocy innych osób zatrudnionych w urzędzie, w tym radcy prawnego. Takie rozwiązanie zapewnia względnie wysoki poziom przygotowywanych rozwiązań, ale ma również zasadnicze wady.

W pierwszej kolejności podkreślić należy, iż wskazane osoby cechuje znajomość regulacji z zakresu podatków i opłat lokalnych, ale brakuje im wiedzy z zakresu legislacji. Zatem pojawia się oczywisty problem związany z przeniesieniem rozwiązań merytorycznych na grunt aktu prawnego, w szczególności prawidłowe skonstruowanie norm, które będą następnie stosowane.

Po drugie tworzenie uchwał podatkowych z zasady przez pracowników niższego szczebla skutkuje tym, iż są oni poddawani presji zewnętrznej wytwarzanej przez przełożonych i inne osoby, w tym radnych. Nie przypadkowo jako podstawowy problem przy tworzeniu uchwał podatkowych wskazano właśnie ten element. Ma to szczególne znaczenie, gdy uwzględnić fakt, że niewielu radnych posiada merytoryczne przygotowanie w zakresie miejscowego prawa podatkowego. Ponadto jako reprezentanci interesów wyborców są oni szczególnie mocno ukierunkowani na forsowanie rozwiązań korzystnych dla określonych grup interesów, w szczególności w formie preferencji podatkowych.

Obraz praktycznych problemów związanych z tworzeniem miejscowego prawa podatkowego dopełniony być musi przez jakość regulacji ustawowych, które stanowią regulują konstrukcję podatków i opłat lokalnych. Trzeba mieć tu na uwadze zarówno przepisy prawa materialnego – w wielu przypadkach niejasne i często nowelizowane oraz regulacje kompetencyjne. Z tym drugim zagadnieniem wiąże się np. podniesiony w ankietach problem terminów na podejmowanie uchwał podatkowych, które w przypadku stawek są uzależnione od uprzedniego ogłoszenia określonych wskaźników.

Z ankiet wynika, że nie jest dużym problemem obowiązujący model publikacji uchwał podatkowych przez wojewodów. Wojewodowie w stosunkowo krótkim okresie publikują przesyłane im uchwały, chociaż zapewne dobrym rozwiązaniem byłoby ustawowe wskazanie konkretnego terminu, w którym przekazane uchwały muszą być opublikowane.

## **2.3. Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych**

### **2.3.1. Uwagi ogólne**

Działania podejmowane przez regionalne izby obrachunkowe<sup>171</sup> w zakresie nadzoru nad działalnością prawodawczą rad gmin stanowią niewątpliwie istotny element wpływający

---

<sup>171</sup> Dalej powoływanej jako RIO lub izby



na jakość miejscowego prawa podatkowego. W dużej mierze właśnie od aktywności tych podmiotów, czy stosowanych przez nie standardów zależy to czy poziom tego prawa będzie ewoluował w dobrym kierunku. Z tego też względu działalność nadzorcza izb jest ważnym polem badawczym. Twierdzenie to jest tym bardziej uzasadnione, że w literaturze przedmiotu wskazuje się na pewne mankamenty tego systemu<sup>172</sup>. W tym miejscu można zwrócić choćby uwagę na problem różnic w zakresie rozstrzygnięć podejmowanych przez poszczególne RIO w ramach sprawowanego przez te podmioty nadzoru. Działania nadzorcze tych podmiotów w istotny sposób różnią się od siebie, przy czym brak jest uzasadnienia istnienia tych rozbieżności. W doktrynie podnosi się, że problem ten dotyczy zarówno działań nadzorczych w odniesieniu do uchwał podatkowych,<sup>173</sup> ale też i uchwał budżetowych<sup>174</sup>. Przyczyn tego stanu rzeczy upatruje się m.in. w różnym interpretowaniu określonych regulacji prawnych, przez same izby jak i sądy administracyjne, których orzeczenia oddziałują na rozstrzygnięcia RIO, braku pogłębionej analizy doktrynalnej regulacji dotyczącej samorządowej gospodarki finansowej<sup>175</sup>. Podnosi się jednocześnie, że zjawisko to może być niebezpieczne jeśli dotyka fundamentów ustrojowych<sup>176</sup>.

Celem tej części raportu jest próba oceny jakości działań podejmowanych przez regionalne izby obrachunkowe w ramach nadzoru nad uchwałami podatkowymi rad gmin. Będzie to dokonane przez pryzmat oceny zastrzeżeń zgłaszanych przez same izby, jak i przez niezależną analizę jakości uchwał podatkowych, które zostały objętych nadzorem RIO. W tym kontekście podstawowymi problemami badawczymi będzie odniesienie się do dwóch kwestii ogólnych: czy zgłaszane przez poszczególne RIO zastrzeżenia dotyczące uchwał

---

<sup>172</sup> Zob. L. Etel, System kontroli tworzenia miejscowego prawa podatkowego – wnioski wynikające z badań, w: E. Ruśkowski, red. Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 174 i n.

<sup>173</sup> Zob. L. Etel, System kontroli tworzenia miejscowego prawa podatkowego – wnioski wynikające z badań, w: E. Ruśkowski, red. Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 181, gdzie wskazuje się, że różnice dotyczą tego, iż pewne wady są kwestionowane jedynie przez niektóre izby, różnego pojmowania tego co należy rozumieć jako nieistotne naruszenia prawa. Na rozbieżności RIO w sprawach uchwał wprowadzających zwolnienia zwraca uwagę M. Łyczek, Ostatnie rozstrzygnięcia nadzorcze RIO względem gminnych uchwał pomocowych, Prawo pomocy publicznej 2009, Nr 5, s. 29 i n.

<sup>174</sup> Zwraca na to uwagę T. Dębowska-Romanowska, Regionalne izby obrachunkowe – nadzór zewnętrzny nad zarządzaniem finansowym w samorządzie i nad tworzeniem lokalnego prawa finansowego, w: M. Stec red., Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy, Warszawa 2010, s. 33 i n., wskazując, że sytuacja taka dotyczy np. tego, czy mogą być finansowane z budżetu zadania niewymienione wprost w jakiegokolwiek ustawie z zakresu materialnego prawa administracyjnego, zob. również J. M. Salachna, Orzecznictwo regionalnych izb obrachunkowych – główne problemy interpretacyjne, w: T. Bąkowski, K. Grajewski, J. Warylewski, red. Orzecznictwo w systemie prawa, Warszawa 2008, s. 155

<sup>175</sup> Zob. J. M. Salachna, Orzecznictwo regionalnych izb obrachunkowych – główne problemy interpretacyjne, w: T. Bąkowski, K. Grajewski, J. Warylewski, red. Orzecznictwo w systemie prawa, Warszawa 2008, s. 155

<sup>176</sup> T. Dębowska-Romanowska, Regionalne izby obrachunkowe – nadzór zewnętrzny nad zarządzaniem finansowym w samorządzie i nad tworzeniem lokalnego prawa finansowego, w: M. Stec red., Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy, Warszawa 2010, s. 34

podatkowych są właściwe, a także czy podejmowane przez poszczególne RIO działania są wystarczające.

Ustosunkowanie się do wyżej przedstawionych kwestii wymaga udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

- jaka jest skala badanych i kwestionowanych przez RIO uchwał podatkowych,
- które izby oceniają uchwały zdecydowanie bardziej rygorystycznie, czyli przyjmują węższy margines dopuszczalnych zapisów,
- jakie uchybienia są stwierdzane przez poszczególne izby,
- czy stwierdzane przez poszczególne izby zastrzeżenia są właściwe,
- czy istnieją widoczne i nieuzasadnione rozbieżności między zastrzeżeniami stwierdzanymi przez poszczególne izby,
- czy poszczególne RIO wychwytyją wszystkie wady, które w założeniu uznają za wadliwe,
- czy poszczególne izby nie powinny rozszerzyć katalogu uchybień, na które powinny zwracać uwagę w ramach nadzoru?

W celu odniesienia się do ww. zagadnień ta część raportu została podzielona na dwie części. W pierwszej analizie poddano zastrzeżenia podnoszone przez regionalne izby obrachunkowe. W pierwszym podrozdziale tej części zawarto dane zbiorcze dotyczące działalności izb. Dzięki informacjom tam zawartym będzie można poznać skalę badanych i kwestionowanych uchwał podatkowych zarówno z perspektywy wszystkich izb łącznie, jak i w ujęciu każdej izby z osobna. W dwóch kolejnych podrozdziałach podjęto próbę ustalenia i opisanie mankamentów stwierdzanych przez izby w nadzorowanych przez nie uchwałach podatkowych. Dokonano tego najpierw ujęciu ogólnym a następnie szczegółowym. Oznacza to, że znajdziemy tu zarówno informacje o tym, jakie wady są zgłaszane przez większą liczbę izb, a jakie wyłącznie przez niektóre z nich. W kolejnym podrozdziale zawarto także próbę oceny zasadności poszczególnych zarzutów kierowanych przez RIO.

Badania przedstawione w tej części oparte są o dane przygotowane przez poszczególne regionalne izby obrachunkowe na potrzeby corocznie opracowanych sprawozdań z działalności regionalnych izb obrachunkowych. W oparciu o te dokumenty sporządzone zostały sprawozdania przez Krajową Radę Regionalnych Izb Obrachunkowych m.in. za lata 2008 i 2009. Dokumenty te na podstawie art. 25a ust. 1 pkt 7 ustawy o RIO przedkładane są Sejmowi i Senatowi Rzeczypospolitej Polskiej. Na podstawie tego przepisu Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych przekazuje ww. podmiotom w terminie do 30 czerwca sprawozdanie z działalności izb i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego.

Dokumenty te zawierają dane liczbowe dotyczące m.in. uchwał podatkowych badanych przez izby, uchwał zakwestionowanych przez izby, przypadków, w których stwierdzono nieważność uchwał organów stanowiących gmin, skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych na uchwały organów j.s.t.<sup>177</sup>, a także na rozstrzygnięcia nadzorcze RIO. Oddaje to skalę zbadanych i zakwestionowanych uchwał podatkowych przez wszystkie izby, a także przedstawia liczbę uchwał podjętych przez RIO, które były zaskarżane do WSA<sup>178</sup>. Ten materiał źródłowy został poszerzony o dane szczegółowe sporządzone przez poszczególne izby. Z uzyskanych w ten sposób informacji wynika m.in. to jakie nieprawidłowości stwierdzały izby w uchwałach podatkowych, a także ile było takich sytuacji. Informacji takich za rok 2008 udało się uzyskać z 14. RIO, za 2009 r. zaś od wszystkich 16. izb.

W drugiej części (2.3.3. Nieprawidłowości uchwał podatkowych nie zakwestionowane przez regionalne izby obrachunkowe w ramach nadzoru) zwrócono uwagę na ocenę działalności nadzorczej RIO przez pryzmat jakości nadzorowanych przez te podmioty uchwał podatkowych. W tym celu dokonano oceny prawidłowości uchwał podatkowych, które objęte były nadzorem poszczególnych izb. W ten sposób będzie możliwe ustalenie, czy w uchwałach zbadanych przez izby znajdują się wady, które jednak nie zostały zakwestionowane przez RIO. W tej części podjęta będzie też próba uzasadnienia przyczyn, z powodu których poszczególne zapisy powinny być zostać uznane za wadliwe w ramach nadzoru sprawowanego przez RIO.

Przedstawiając wyniki badań dotyczących poszczególnych RIO, przyjęto formułę uproszczonego wskazywania izb, których opisywana materia dotyczy. Następuje to poprzez wskazanie miasta, w których funkcjonuje dany organ nadzorczy. Jeżeli więc pojawi się informacja, że pewna kwestia została zakwestionowana np. w Poznaniu, będzie to oznaczało, iż odnosi się ona do RIO w Poznaniu.

Wyodrębnienie tej części umożliwi dodatkową, bardziej wnikliwą, ocenę działalności nadzorczej RIO. W drugiej części przedmiotem analizy są bowiem rzeczywiste efekty prac izb, czyli obowiązujące i objęte nadzorem uchwały podatkowe. Zestawienie ze sobą danych wynikających z pierwszej i drugiej części pracy umożliwi weryfikację tego, czy zgłaszane przez izby wady są podnoszone we wszystkich uchwałach objętych ich nadzorem, a także czy uchwały te zawierają inne mankamenty, które nie powinny być przez izby akceptowane.

---

<sup>177</sup> dalej powoływane jako j.s.t.

<sup>178</sup> Kwestia kontroli uchwał przez sądownictwo administracyjne została również objęta badaniami i znalazła wyraz w opracowaniu autora niniejszej pozycji pt. Sądowa kontrola działalność prawodawczej rad gmin w zakresie uchwał podatkowych, artykuł przesłany do publikacji.

W części drugiej przyjęto następujące kryteria gromadzenia materiału badawczego. Po pierwsze badaniami zostały objęte te rodzaje uchwał, których odgrywają, jak się wydaje, szczególną rolę, z uwagi, iż dotyczą świadczeń stanowiących istotne źródło podatkowych dochodów gmin. W tym kontekście zdecydowano się objąć badaniami uchwały dotyczące stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych. Po drugie analizą będą objęte takie rodzaje uchwał, które są często kwestionowane przez poszczególne izby. Rodzaj tych aktów zostanie ustalony na podstawie analizy wyników z części pierwszej. Po trzecie na podstawie przeprowadzonych badań w części pierwszej zostanie ustalona kategoria uchwał lub uchwał, do których izby nie zgłaszały zbyt wielu zastrzeżeń. Będą one objęte badaniami w kolejnej części aby ustalić, czy rzeczywiście w takich uchwałach żadne zastrzeżenia nie powinny się pojawić. Po czwarte przyjęto założeniu aby w ramach każdej izby zbadać około 40 uchwał. Łącznie będzie to więc około 640 aktów, które zostaną objęte badaniami.

Wybór poszczególnych uchwał do badań przeprowadzonych i opisanych w raporcie opiera się na założeniu, aby w ramach ww. liczby uchwał znaleźć jak najwięcej uchwał z wadami, z poszczególnych regionów. Wyszukując wadliwych uchwał wykorzystano przy tym akty znajdujące się w systemie informacji prawnej LEX.

Analiza uchwał podatkowych zaprezentowana w drugiej części oparta będzie na następujących założeniach.

Po pierwsze ustalenie tego jakie zapisy są dopuszczalne, a jakie powinny być kwestionowana podlegać może różnym ocenom. Nie można, jak się wydaje, przyjąć bezwzględnego założenia o słuszności wyłącznie określonych stanowisk i pozbawienia słuszności innych poglądów. Nie oznacza to jednak, że nie dopuszczalne jest popieranie określonych poglądów i krytykowanie innych. Działanie takie, jak się wydaje jest uzasadnione, jeśli przedstawieniu określonego punktu widzenia towarzyszy konkretna argumentacja popierająca dane stanowisko.

Należy także uwzględnić, że poszczególne rozstrzygnięcia podejmowane przez izby zależą od co najmniej kilku czynników, wśród których istotne znaczenie ma możliwość różnego interpretowania poszczególnych przepisów zarówno ustawowych, stanowiących podstawę podjęcia działań prawodawczych, jak i analizowanych uchwał podatkowych. Odmienności te mogą ujawniać się nie tylko pomiędzy poszczególnymi RIO, ale też wśród członków tych samych kolegiów RIO. Na różne sposoby postrzegania określonych zagadnień niemały wpływ mogą mieć także poglądy prezentowane w orzecznictwie sądów

administracyjnych, szczególnie tych które sprawują sądową kontrolę rozstrzygnięć poszczególnych RIO.

Po drugie należy przyjąć założenie, że objęte badaniami uchwały były wysłane do RIO w celu ich nadzoru zgodnie z ustawą o RIO. Nie można jednak wykluczyć sytuacji, że badaniami zostały objęte m.in. akty, które nie zostały skontrolowane przez RIO a mimo tego zostały opublikowane w dzienniku urzędowym województwa i znalazły się w systemie LEX.

Po trzecie w ramach tej części pracy mogą zaistnieć sytuacje, w których podnoszone będą zarzuty dotyczące braku zakwestionowania przez poszczególne RIO określonych zapisów zawartych w uchwałach, w sytuacji w której określone działanie dezaprobuje określone zapisy w takich uchwałach, izba mogła jednak podjąć. Analizą być może bowiem objęto uchwały, w których RIO stwierdziło naruszenie prawa, bez jednoczesnego stwierdzenia nieważności takiej uchwały w całości lub w części. Problem ten bierze się, z faktu, iż w systemie LEX, który był wykorzystany, do gromadzenia materiału badawczego, podawano jedynie informacje, o sytuacjach, w których RIO podjęło rozstrzygnięcia, w których stwierdzono nieważności określonych uchwał. Nie było jednak żadnych informacji podawanych w tym systemie, o tym czy w odniesieniu do poszczególnych uchwał, dane RIO orzekła naruszenie prawa, bez jednoczesnego stwierdzenia nieważności.

W celu zaobserwowania ewentualnych tendencji w zakresie przedmiotu badawczego przyjęto, że badaniami będą objęte dwa lata - badania oparte na uchwałach podjętych w latach 2008 i 2009. Może się jednak zdarzyć, że dane zawierają uchwały, które mogły być podjęte jeszcze w 2007 r. Związane jest to z faktem, że RIO może, co do zasady, kwestionować uchwały w ciągu 30 dni od dnia ich przesłania tym podmiotom. Oznacza to, że uchwała podjęta pod koniec 2007 r. mogła być zakwestionowana przez te podmioty już w roku 2008. Wydaje się jednak, że możliwość zaistnienia takiej sytuacji nie będzie miała żadnego negatywnego wpływu na wypływające z badań wnioski.

W celu uniknięcia powtarzania określonych argumentów zastosowano w pracy instytucję odesłań.

### **2.3.2. Nieprawidłowości uchwał podatkowych stwierdzane w ramach nadzoru przez regionalne izby obrachunkowe**

#### **2.3.2.1. Zbiorcze informacje o działalności nadzorczej wszystkich regionalnych izb obrachunkowych nad uchwałami podatkowymi**

##### **2.3.2.1.1. Podstawy prawne działalności nadzorczej RIO nad prawotwórczą działalnością organów stanowiących gmin dotyczących podatków i opłat lokalnych**

Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością gmin w zakresie tworzenia miejscowego prawa podatkowego sprawowany jest, zgodnie z art. 171 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego<sup>179</sup>, u.s.g. oraz ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych<sup>180</sup>, na podstawie kryterium legalności<sup>181</sup>. Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 5 ostatniej z powoływanych ustaw nadzór regionalnych izb obrachunkowych obejmuje m.in. uchwały dotyczące podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy Ordynacji podatkowej<sup>182</sup>. Podkreśla się jednocześnie, że katalog spraw wskazanych w art. 11 ustawy o RIO objętych nadzorem RIO nie jest zamknięty<sup>183</sup>. Istotą nadzoru odróżniająca go od kontroli jest, iż podmiot sprawujący nadzór ma prawo bezpośrednio interweniować, a więc kierować do podmiotu nadzorowanego, wiążące decyzje<sup>184</sup>. W nadzorze występuje, poza elementami istniejącymi w procesie kontroli, czynna ingerencja w działalność nadzorowanego podmiotu<sup>185</sup>. Wskazuje się, że instrument ten ma charakter weryfikacyjny oraz, że jest on ograniczony do ustawowo określonego przedmiotu a także, że wykonywany jest za pomocą wymaganych przez prawo i ograniczonych środków<sup>186</sup>.

W ramach czynności nadzorczych RIO analizuje m.in. oparcie danej regulacji zawartej w uchwale w konkretnych normach kompetencyjnych, a także przestrzegania w toku podejmowania uchwały ustanowionych reguł postępowania<sup>187</sup>. Wskazuje się, że badając legalność uchwał podatkowych z obowiązującym prawem należałoby posiłkować się kryteriami wskazanymi w art. 42 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, a więc analizować je w płaszczyźnie treści aktu, kompetencji organu, który akt wydał oraz dochowania

---

<sup>179</sup> Europejska Karta Samorządu Terytorialnego z dnia 15 października 1985 r. (Dz.U.z 1994 r. Nr 124, poz. 608)

<sup>180</sup> Dz.U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 ze zm. – dalej określanej ustawą o RIO

<sup>181</sup> Szerzej na temat ram prawnych nadzoru nad gospodarką finansową gmin w Polsce sprawowanego przez RIO zob. M. Dylewski, *Samodzielność gminy w zakresie stanowienia podatków i opłat lokalnych w kontekście działalności nadzorczej i kontrolnej regionalnych izb obrachunkowych*, w: *Podatki samorządowe- wybrane zagadnienia*, Szczecin 2007, s. 100 i n.; J. Czerw w: J. Czerw, I. Krześciński, *Działalność uchwałodawcza rady gminy*, Warszawa 2005, s. 227, D. Dąbek, *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Kraków 2003, s. 328,

<sup>182</sup> O ewolucji tego przepisu zob. S. Srocki, *Ewolucja kompetencji nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych*, w: M. Stec red., *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Warszawa 2010, s. 112 i n.

<sup>183</sup> J. Dytko, *Kompetencje wojewody a kompetencje regionalnej izby obrachunkowej w nadzorze nad działalnością samorządu terytorialnego*, *Finanse Komunalne* 2007, Nr 7-8, s. 7

<sup>184</sup> Zob. A. Sylwestrzak, *Kontrola administracji publicznej w III Rzeczypospolitej Polskiej*, Gdańsk 2004, s. 282

<sup>185</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Nadzór*, w: E. Ruśkowski, red. *System Prawa Finansowego. Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, tom II, Warszawa 2010, s. 425 i n.

<sup>186</sup> K. Sawicka, *Rola regionalnych izb obrachunkowych w procesie sanacji finansów lokalnych*. (wybrane zagadnienia), w: K. Świech, A. Zalcewicz, *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005, s. 497

<sup>187</sup> Zob. J. Storczyński, *Nadzór regionalnej izby obrachunkowej nad samorządem terytorialnym*, Bydgoszcz 2005, s. 77 i n.

wymaganego trybu do wydania określonego aktu<sup>188</sup>. W doktrynie wskazuje się przy tym, że nadzór sprawowany przez RIO ma być przy uwzględnieniu zasady powściągliwości i proporcjonalności w stosowaniu środków nadzoru, co odznacza się jednocześnie drugoplanową rolą środków represyjnych<sup>189</sup>. Z niewspółmiernością zastosowanych środków nadzoru będziemy mieli do czynienia gdy organ nadzoru, decyduje o funkcjonowaniu samorządu w odbiorze opinii publicznej<sup>190</sup>. Dodać należy, że postępowanie nadzorcze powinno być realizowane przy spełnieniu określonych wymogów proceduralnych<sup>191</sup>.

W ramach kompetencji nadzorczych izby orzekają o nieważności uchwał podatkowych sprzecznych z prawem bądź wskazują, że uchwała została podjęta z naruszeniem prawa, gdy naruszenie prawa jest nieistotne<sup>192</sup>. Podział ten wynika to z art. 91 ust. 1 u.s.g., w którym wskazuje się, że uchwały organu gminy sprzeczne z prawem są nieważne. O nieważności uchwały lub zarządzenia w całości lub w części orzeka organ nadzoru w terminie nie dłuższym niż 30 dni od dnia doręczenia uchwały lub zarządzenia. W literaturze zwraca się uwagę, iż nie są objęte niestety nadzorem w trybie ww. przepisu ustawy o RIO uchwały, które nie zostały doręczone RIO, choć sytuacja taka powoduje ogólną odpowiedzialność wójta, burmistrza (prezydenta miasta) z tytułu niewykonania określonych w ustawie obowiązków<sup>193</sup>.

Zgodnie z art. 91 ust. 4 ustawy o RIO w przypadku nieistotnego naruszenia prawa organ nadzoru nie stwierdza nieważności uchwały ograniczając się do wskazania, iż uchwałę lub zarządzenie wydano z naruszeniem prawa. W literaturze wskazuje się, że z takimi sytuacjami będziemy mieli do czynienia w przypadku omyłek rachunkowych, błędów

---

<sup>188</sup> L. Etel, Nadzór i kontrola regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością samorządu terytorialnego w sferze podatkowej, w: M. Stec red., Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy, Warszawa 2010, s. 140 i n.

<sup>189</sup> T. Dębowska-Romanowska, Regionalne izby obrachunkowe – nadzór zewnętrzny nad zarządzaniem finansowym w samorządzie i nad tworzeniem lokalnego prawa finansowego, w: M. Stec red., Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy, Warszawa 2010, s. 21

<sup>190</sup> T. Dębowska-Romanowska, Regionalne izby obrachunkowe – nadzór zewnętrzny nad zarządzaniem finansowym w samorządzie i nad tworzeniem lokalnego prawa finansowego, w: M. Stec red., Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy, Warszawa 2010, s. 38

<sup>191</sup> Szerzej zob. M. Karpiuk, Samorząd terytorialny a państwo. Prawne instrumenty nadzoru nad samorządem gminnym, Lublin 2008, s. 189 i n., M. Czuryk, Nadzór nad działalnością prawodawczą organów samorządu terytorialnego w zakresie stanowienia aktów prawa miejscowego, w: M. Karpiuk, red., Akty normatywne i administracyjne, Warszawa 2009, s. 140 i n., J. Glumiński-Pawlic, Wszczęcie i przebieg postępowania nadzorczego, w: E. Ruśkowski, red. System Prawa Finansowego. Prawo finansowe sektora finansów publicznych, tom II, Warszawa 2010, s. 425 i n.

<sup>192</sup> W doktrynie wskazuje się jednak na znacznie więcej środków nadzoru stosując różne ich kryteria podziału. J. Zob. J. Storzynski, Nadzór regionalnej izby obrachunkowej nad samorządem terytorialnym, Bydgoszcz 2005, s. 148 i n., który je pogrupował i wymienił.

<sup>193</sup> D. Dąbek, Prawo miejscowe samorządu terytorialnego, Kraków 2003, s. 326

pisarskich, czy wadliwie wskazanej podstawie prawnej<sup>194</sup>, a także gdy stwierdzone zostanie niezgodności z obowiązującymi przepisami, które nie miały jednak wpływu na podjęcie i ukształtowanie treści ocenianej uchwały<sup>195</sup>. Koncepcja wadliwości aktu prawa miejscowego została szeroko przedstawiona w doktrynie<sup>196</sup>. W literaturze podjęto także próbę wskazania konkretnych sytuacji, w których mamy do czynienia z istotnym i nieistotnym naruszeniem prawa<sup>197</sup>.

Podjęcie rozstrzygnięcia o stwierdzeniu nieważności wywołuje dwa skutki. Pierwszy następuje w dniu doręczenia rozstrzygnięcia radzie gminie i polega na wstrzymaniu wykonania uchwały z mocy prawa w zakresie objętym stwierdzenia nieważności. Drugim skutkiem jest wyeliminowania uchwały z mocą wsteczną, co następuje po uprawomocnieniu się uchwały podjętej przez organ nadzoru<sup>198</sup>. Konsekwencją takiego orzeczenia jest także możliwość wnoszenia ewentualnych roszczeń odszkodowawczych przez podmioty, które poniosły szkodę w związku z funkcjonowaniem uchwały, w zakresie której orzeczono nieważność. W literaturze podkreśla się, że istotnym momentem jest ten, w którym rozstrzygnięcie nadzorcze staje się prawomocne, gdyż do tego momentu kwestionowana uchwała obowiązuje<sup>199</sup>.

W przypadku podjęcia przez regionalną izbę obrachunkową uchwały stwierdzającej nieistotne naruszenie prawa nie mamy do czynienia z rozstrzygnięciem, które eliminuje akt prawa miejscowego z porządku prawnego.

Podkreślić należy, iż regionalne izby obrachunkowe, badając w ramach nadzoru uchwały podatkowe rad gmin, nie mogą w odniesieniu do tych aktów prawa miejscowego wskazać organom stanowiącym na stwierdzone nieprawidłowości określając sposób i termin ich usunięcia. Kompetencja ta dotyczy bowiem wyłącznie uchwał budżetowych.

Zwrócić należy jednocześnie uwagę, że uchwała podatkowa może być i w praktyce jest przesyłana do publikacji do wojewody, zanim ten akt zostanie zbadany przez RIO. W konsekwencji zdarzają się sytuacje, że publikowany jest akt, który następnie jest kwestionowany w całości lub w części przez RIO. Z drugiej strony rozwiązany został

---

<sup>194</sup> Zob. R. P. Krawczyk, Kontrola i nadzór jednostek samorządu terytorialnego ze strony regionalnych izb obrachunkowych, w: C. Kosikowski red., *Finanse samorządowe 2006*.

<sup>195</sup> D.R. Kijowski, System nadzoru nad samorządem terytorialnym, w: *Reforma administracji publicznej*, Warszawa 1998, s. 11

<sup>196</sup> Zob. M. Bogusz, *Wadliwość aktu prawa miejscowego. Studium z zakresu nauki prawa administracyjnego*, Gdańsk 2008, s.83 i n.

<sup>197</sup> Zob. J. Czerw, w: J. Czerw, I. Krzesiński, *Działalność uchwałodawcza rady gminy*, Warszawa 2005, s.236 i n.

<sup>198</sup> D. Dąbek, *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Kraków 2003, s. 329

<sup>199</sup> D. Dąbek, *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego*, Kraków 2003, s. 330



problem, istniejący do 1. kwietnia 2009 r. a polegający na tym że uchwały Kolegium RIO, stwierdzające nieważność, nie były publikowane w dzienniku urzędowym województwa. Obecnie zgodnie z art. 13 pkt 8a) ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych w tych promulgatorach ogłasza się m.in. rozstrzygnięcia nadzorcze<sup>200</sup>.

#### **2.3.2.1.2. Zbiorcze informacje dotyczące działalności wszystkich RIO w zakresie nadzoru nad uchwałami podatkowymi za 2008**

W 2008 r. RIO w Polsce przeanalizowały 11 258 uchwał dotyczących podatków i opłat lokalnych. Biorąc pod uwagę liczbę 144 676 t.j. wszystkich aktów analizowanych przez izby w tym okresie, daje to udział aktów podatkowych we wszystkich zbadanych aktach na poziomie prawie 8%. W porównaniu do roku poprzedniego udział ten spada, gdyż w 2007 wynosił on ponad 10%.

Liczba zbadanych uchwał podatkowych w zestawieniu z innymi sprawami objętymi nadzorem RIO plasuje tę kategorię spraw na trzecim miejscu, po rozstrzygnięciach dotyczących zmian w budżetach (86 335), a także dotyczących układu wykonawczego budżetu (15444). W 2007 r. uchwał podatkowych zbadano 14 446 co plasowało je na 2. miejscu za zmianami w budżecie, których było 80 660, a przed układem wykonawczym budżetu, których sprawdzono 13 326. Świadczyć to może o spadku wagi uchwał podatkowych w perspektywie czasowej.

Spośród 11 258 uchwał zbadanych w 2008 r. 10 700 było bez naruszenia prawa. Naruszenie prawa stwierdzono w 558 przypadkach, z tym w 124 sytuacjach miały one charakter nieistotny. W 79 sytuacjach umorzono natomiast wszczęte postępowanie dotyczące zbadania zgodności z prawem uchwał podatkowych. Nieważność uchwał RIO orzekły w 348 przypadkach, z tego 261 była to nieważność części uchwały, zaś w 87 przypadkach orzeczono nieważność całej uchwały. Inne rozstrzygnięcie zapadło natomiast w 7 sytuacjach.

**Oznacza to, że w 2008 r. w 95% uchwał podjętych przez gminy nie stwierdzono żadnych nieprawidłowości. Podkreślić też należy, że kwestionowane przez RIO uchwały w ponad 60% przypadkach obarczone były poważnym naruszeniem prawa skutkującym koniecznością stwierdzenia nieważności aktu w części lub w całości.**

---

<sup>200</sup> Przepis ten został dodany przez art. 70 ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o województwie i administracji rządowej w województwie (Dz.U.09.31.206) i obowiązuje od 1.kwietnia 2009 r.

### **2.3.2.1.3. Zbiorcze informacje dotyczące działalności wszystkich RIO w zakresie nadzoru nad uchwałami podatkowymi za 2009 r.**

W 2009 r. RIO w Polsce przeanalizowało 9 407 uchwał dotyczących podatków i opłat lokalnych, co biorąc pod uwagę liczbę wszystkich aktów analizowanych przez izby w tym okresie, których zbadano 153 138, daje udział aktów podatkowych we wszystkich zbadanych aktach na poziomie około 6%. W porównaniu do lat poprzednich ten udział systematycznie spada, gdyż w 2008 r. wynosił 8%, a w 2007 ponad 10%.

Liczba zbadanych uchwał podatkowych w zestawieniu z innymi sprawami objętymi nadzorem RIO plasuje tę kategorię spraw na trzecim miejscu, po rozstrzygnięciach dotyczących zmian w budżetach, których zbadano 86 570, a także dotyczących układu wykonawczego budżetu (19 034). Również 3. miejsce w tym aspekcie odnotowano w 2008 r. podczas gdy w 2007 roku i w latach poprzednich było to miejsce drugie<sup>201</sup>.

Z 9407 uchwał podatkowych zbadanych w 2009 r. 8796 było bez naruszenia prawa. Naruszenia prawa stwierdzono w 611 przypadkach, z tym że w 53 z nich miało ono charakter nieistotny. W 84 sytuacjach umorzono wszczęte postępowanie. Nieważność uchwał RIO orzekły w 466 sytuacjach, z tego 364 była to nieważność części uchwały. W 102 przypadkach zaś orzeczono nieważność całego aktu. Inne rozstrzygnięcie zapadło natomiast w 6 sytuacjach.

**Oznacza to, że w 2009 r. w 93,5% zbadanych uchwałach podjętych przez gminy RIO nie stwierdziło żadnych nieprawidłowości. Podkreślić też należy, że kwestionowane przez RIO uchwały w ponad 76 % przypadkach obarczone były poważnym naruszeniem prawa skutkującym koniecznością stwierdzenia nieważności aktu w części lub w całości.**

### **2.3.2.1.4. Dane ogólne dotyczące działalności poszczególnych RIO w zakresie nadzoru nad uchwałami podatkowymi za 2008 i 2009**

W 2008 r. poszczególne regionalne izby obrachunkowe badały zróżnicowaną liczbę uchwał podatkowych. Najwięcej w Warszawie (1359) i Poznaniu (1114), najmniej w Opolu (300) i Białymstoku (384). W 2009 r. także najwięcej badanych uchwał było w Warszawie (1070) i Poznaniu (894), najmniej, podobnie, jak w roku poprzednim, w Opolu (289) i

---

<sup>201</sup> Zob. B. Filipiak, Nadzór i kontrola gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego przez regionalne izby obrachunkowe. Analiza kierunków, *Finanse Komunalne* 2007, Nr 12, s. 6 i n., gdzie wskazuje się, że w latach 1999 – 2006, biorąc pod uwagę, udział uchwał dotyczących podatków i opłat lokalnych badanych przez RIO w zestawieniu uchwałami dotyczącymi innych zagadnień mieliśmy do czynienia z drugim miejscem po uchwałach i zarządzeniach dotyczących zmian w budżecie.

Białymstoku (355). Występujące tu różnice wynikają przede wszystkim z odmienną liczbą gmin objętych nadzorem poszczególnych izb.

Analizując dane liczbowe dotyczące wyników działalności nadzorczej poszczególnych izb zwrócić należy uwagę na proporcje uchwał, w których stwierdzono nieważność tych aktów, do ogólnej liczby badanych przez daną RIO uchwał. Porównanie tych danych, pozwoli na wskazanie, które izby bardziej, a które mniej rygorystycznie analizują uchwały. W załączniku nr 1 przedstawiono informacje szczegółowe dotyczące poszczególnych izb w zakresie badanych i kwestionowanych uchwał dotyczących podatków w 2008 r., w załączniku nr 2 natomiast za 2009 rok.

Z analizy tych danych wynika, że w 2008 r. najbardziej restrykcyjnie analizowały uchwały następujące izby: Białystok, Gdańsk, Opole, Olsztyn, gdzie odsetek uchwał, w których stwierdzono nieważność wynosił ponad 6%. Z drugiej strony znajdują się izby w: Katowicach, Lublinie Bydgoszczy, gdzie odsetek ten wynosił poniżej 1%, a także izby w Warszawie i Kielcach gdzie odsetek ten wynosi poniżej 2%. W 2009 r. procentowy udział kwestionowanych uchwał był najwyższy w: Olsztynie, Warszawie, Opolu, Białymstoku, Poznaniu, gdzie odsetek ten wynosił od 11,11% do 7,04% w dwu ostatnich miastach. Najmniejszy odsetek uchwał kwestionowanych był w: Katowicach (0,25%), Kielcach (0,4%) oraz Lublinie (1,2%).

**Rozbieżności, które występują między poszczególnymi izbami w proporcji kwestionowanych do zbadanych uchwał mogą niepokoić. Zjawisko to wskazują, jak się wydaje, na istnienie istotnych różnic występujących w poszczególnych izbach w zakresie interpretacji przepisów prawa, które są podstawą do oceny poprawności tych aktów. Niektóre RIO określone zapisy zapewne kwestionują, inne zaś uznają je za właściwe. Zwraca także uwagę diametralna różnica związana ze znacznym zwiększeniem odsetka uchwał kwestionowanych w RIO w Warszawie. W 2008 r. wynosił on 1,39% a 2009 r. już 10,93% w odniesieniu do uchwał zbadanych w ramach nadzoru przez ten podmiot.**

#### **2.3.2.1.5. Wnioski**

Na podstawie danych ogólnych dotyczących nadzoru uchwał podatkach prowadzonych przez RIO w latach 2008 i 2009 można wskazać dwa wnioski.

Po pierwsze da się zaobserwować tendencję spadkową dotyczącą liczby badanych uchwał podatkowych, przede wszystkim w odniesieniu do globalnej liczby wszystkich uchwał objętych nadzorem przez RIO. W 2008 r. udział ten wynosił 8%, w 2009 r. już tylko 6%, podczas gdy w 2007 r. wynosił on aż 10%. Tendencja ta wydaje się mieć charakter

trwały, o czym świadczą badania przeprowadzone za lata wcześniejsze<sup>202</sup>. Wynika to najwyraźniej ze spadku liczby podejmowanych uchwał podatkowych przez organy stanowiące gmin. Mniejsza aktywność w zakresie podatków gmin wynika, jak się wydaje, z niezbyt dużej liczby zmian wprowadzanych w ustawach podatkowych. W konsekwencji rady gmin nie muszą podejmować zmian w uchwałach podjętych wcześniej. Wyżej wskazana tendencja wynikać może także z faktu, że organy stanowiące j.s.t. podejmują uchwały nie tylko na dany rok, ale na dłuższy okres czasu<sup>203</sup>, choć z udzielonych przez pracowników gmin odpowiedzi w ankietach to twierdzenie nie znajduje potwierdzenia<sup>204</sup>. Działanie to należałoby jednak uznać za właściwe, z uwagi na stabilność prawa miejscowego. Jest to szczególnie istotne z punktu widzenia podatników. Inną przyczyną zarysowania się ww. tendencji jest wykorzystywanie formuły znajdującej odzwierciedlenie w art. 20a u.o.p.l.<sup>205</sup>

Po drugie RIO zaczynają stosować bardziej rygorystyczne kryteria dotyczące oceny badanych uchwał podatkowych. Świadczy o tym wzrost z 60% do 76% uchwał, w których stwierdzono wady prowadzące do stwierdzenia nieważności tych aktów w części lub w całości, przy prawie identycznym odsetku uchwał kwestionowanych (w 2008 r. wynosił on 5% w 2009 r. natomiast 6,5%).

### **2.3.2.2. Stwierdzone nieprawidłowości przez regionalne izby obrachunkowe w ujęciu ogólnym**

#### **2.3.2.2.1. Stwierdzone nieprawidłowości przez RIO w ujęciu ogólnym za rok 2008**

W 2008 r. najwięcej nieprawidłowości dotyczyło podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych. Stosunkowo dużo zarzutów dotyczyło także opłaty targowej, zasad wprowadzenia inkaso i określania inkasentów, stosowania przepisów dotyczących pomocy publicznej przy podejmowaniu uchwał podatkowych, zwłaszcza

---

<sup>202</sup> B. Filipiak, Nadzór i kontrola gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego przez regionalne izby obrachunkowe. Analiza kierunków, *Finanse Komunalne* 2007, Nr 12, s. 6 i n, gdzie badaniami objęto okres 1999-2006, zob. również J. Marczevska, Wady prawne uchwał w sprawach finansowych – wyniki działalności nadzorczej regionalnych izb obrachunkowych w 2006 r., *Finanse Komunalne* 2007, Nr 12, s. 48, w których tendencja spadkowa w liczbie podejmowanych uchwał podatkowych została zaobserwowana także w latach 2005 i 2006.

<sup>203</sup> Jak się wydaje na liczbę podejmowanych przez gmin uchwał wpływ ma także przyjęta przez regionalne izby obrachunkowe strategia przedstawiane na szkoleniach prowadzonych przez te podmioty. Można bowiem gminom sugerować konieczność podejmowania uchwał co roku. Można też wskazywać na racjonalność działań, w których uchwały, dotyczące zwłaszcza stawek podatkowych i zwolnień, są podejmowane na czas nieokreślony

<sup>204</sup> Kwestia ta była przedmiotem badań prowadzonych przez autora niniejszego grantu badawczego i jest przedmiotem artykułu pt. Praktyczne problemy stanowienia prawa na szczeblu gminnym w zakresie prawa podatkowego, w publikacji. Z przeprowadzonej w ramach tych badań 160 ankiet wynika, że w zdecydowanej większości przypadków uchwały podatkowe podejmowane są na czas oznaczony (110 przypadków). Podejmowanie uchwał na czas nieoznaczony zadeklarowało 47 jednostek.

<sup>205</sup> Zwraca na o uwagę J. Marczevska, Wady prawne uchwał w sprawach finansowych – wyniki działalności nadzorczej regionalnych izb obrachunkowych w 2006 r., *Finanse Komunalne* 2007, Nr 12, s. 48

pomocy de minimis, a także niewłaściwego określania daty wejścia w życie uchwał podatkowych. Najmniej kwestionowano uchwał dotyczących podatku rolnego, opłat: miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psów, a także uchwał dotyczących wzorów deklaracji i informacji podatkowej.

W **podatku od nieruchomości** stwierdzane nieprawidłowości dotyczyły prawie wyłącznie wprowadzanych zwolnień podatkowych oraz stawek podatkowych. Stwierdzono jednak nieprawidłowość polegającą także na wprowadzaniu ulg podatkowych (Poznań). W kwestii zwolnień zarzuty dotyczyły następujących wad:

- wprowadzenie zwolnień podmiotowych (Łódź, Szczecin, Białystok, Gdańsk, Kraków, Olsztyn, Wrocław),
- wprowadzenie zwolnień przedmiotowo-podmiotowych (Olsztyn, Kraków),
- zwolnienie przedmiotu nie podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (Opole, Gdańsk),
- zwolnienia wprowadzane na określony czas (Poznań),
- wprowadzenie dodatkowych warunków przy zwolnieniach (Lublin),
- wprowadzenie zwolnienia przed powstaniem obowiązku podatkowego (Białystok, Lublin),
- nieprecyzyjne określenie warunków zwolnienia oraz wprowadzenie w uchwale zapisów wzajemnie sprzecznych (Białystok),
- wprowadzenie zwolnienia ograniczonego kwotą (Kielce).

W zakresie stawek podatkowych w podatku od nieruchomości wskazano na następujące wady uchwał:

- nie określenie niektórych stawek podatkowych (Szczecin, Olsztyn, Białystok),
- wadliwe określenie stawek podatkowych, z innym brzmieniem uchwał niż wynika to z art. 5 u.o.p.l. (Wrocław, Olsztyn, Białystok),
- podmiotowe różnicowanie stawek podatkowych (Rzeszów)

W **podatku od środków transportowych** większość kwestionowanych uchwał dotyczyło stawek podatkowych. Wyjątkiem były sytuacje, w których stwierdzano nieważność uchwał dotyczących: zwolnień pojazdów, które nie mogą być objęte taką preferencją (Opole, Wrocław), zwolnień przedmiotowo-podmiotowych (Łódź), a także wprowadzanych w tym świadczeniu ulg podatkowych oraz zwyżek podatkowych (Poznań, Bydgoszcz). Kwestionowane uchwały w sprawie stawek podatkowych dotyczyły:

- przekroczenia stawek maksymalnych (Poznań, Katowice, Rzeszów, Bydgoszcz, Lublin, Gdańsk, Kielce, Olsztyn, Białystok),
- określenia stawki niższych niż minimalne (Lublin, Opole, Gdańsk, Olsztyn, Białystok)

- wprowadzenia stawki dla pojazdu nie podlegającego opodatkowaniem (Poznań, Łódź, Rzeszów, Białystok),
- wprowadzenia dwóch różnych stawek podatkowych dla danej kategorii pojazdów (Poznań, Kielce, Olsztyn),
- braku stawki dla pojazdu podlegającego opodatkowaniu (Bydgoszcz, Gdańsk, Białystok)

W **opłacie targowej** większość błędów dotyczyła przekroczenia kompetencji i modyfikacji zakresu przedmiotowego opłaty targowej, wadliwego określania stawek podatkowych, a także kreowanie zwolnień podatkowych. Zdarzały się incydentalnie wady dotyczące takich kwestii jak: wprowadzenie regulacji sprzecznych z prawem (Kielce), a także braku terminu płatności opłaty targowej (Kraków).

Modyfikując zakres przedmiotowy dochodziło do rozszerzenia zakresu opłaty targowej poprzez nakładania tego świadczenia na czynności nie objęte tą opłatą (Łódź, Lublin, Kraków, Wrocław, Kielce) jak i niedozwolonego ograniczenia obszaru, na którym powinno się pobierać opłatę targową (Poznań, Lublin).

W zakresie stawek w opłacie targowej kwestionowało uchwały, w których wprowadzono płatność z góry tego świadczenia (Olsztyn), określono stawki w sposób mogący doprowadzić do przekroczenia stawki maksymalnej (Kraków), wprowadzono stawki dyskryminacyjne (Szczecin), nieprecyzyjnie określone stawki opłaty targowej (Łódź). Następowało też przekazanie prawa do określenia stawek przez inkasenta (Łódź).

W zakresie zwolnień dotyczących opłaty targowej izby stwierdziły powielanie zwolnień ustawowych (Poznań), wprowadzanie zwolnień dotyczących czynności niepodlegających opłacie targowej (Łódź), zwalnianiu podmiotowym (Łódź, Poznań), czy też kształtowaniu zwolnień dyskryminacyjnych (Rzeszów).

W uchwałach dotyczących **inkasa** zdecydowana większość wad dotyczyła przekazywania kompetencji dla organu wykonawczego do określenia inkasentów (Bydgoszcz, Gdańsk, Szczecin, Kielce, Olsztyn, Lublin, Białystok). Inne kwestionowane zapisy dotyczyły:

- nałożenia obowiązków na inkasenta sprzecznych z ustawą (Opole, Kraków, Białystok),
- wyznaczenie inkasentów przez określenie funkcji (Opole, Kraków),
- nieprecyzyjnego określenie inkasenta (Poznań, Wrocław),
- powołanie inkasentów w opłacie targowej bez zarządzenia poboru tego świadczenia w drodze inkaso (Poznań),
- powielenie zapisów ustawowych dotyczących inkaso (m.in. obowiązków (Bydgoszcz),

- wprowadzenie krótszych terminów płatności dla inkasentów w porównaniu do terminów ustawowych (Lublin),
- wprowadzania wynagrodzenie za czynności nie objęte obowiązkiem inkasenta (Lublin),
- podejmowanie uchwały w sprawie inkasa przez podmiot niewłaściwy (Kielce),
- nie określenie inkasentów przy opłatach lokalnych (Olsztyn),
- uzależnienie wypłaty wynagrodzenie od terminowego przekazania pobranych należności (Kraków),
- określenie inkasentów bez zarządzenia poboru danego świadczenia w drodze inkaso (Poznań).

Spośród **uchwał wprowadzających pomoc publiczną** najczęściej kwestionowano akty, wprowadzających preferencje mające charakter pomocy de minimis z powodu braku zgłoszenia projektu takiej uchwały do UOKiK-u (Poznań, Katowice, Łódź, Bydgoszcz, Lublin, Opole, Białystok). Kwestionowano także akty w sytuacji gdy podjęto je przed 14. dniowym terminem od wysłania projektu takiej uchwały do UOKiK-u (Kielce). Stwierdzono także wadę dotyczącą uchwały regulującą regionalną pomoc inwestycyjną publiczną wskazując na jej sprzeczność z rozporządzeniem Rady Ministrów dotyczącym tego rodzaju pomocy (Kielce).

Kilka izb zakwestionowało **uchwały z uwagi na nadanie im mocy wstecznej** (Poznań, Katowice, Łódź, Rzeszów, Gdańsk, Wrocław) lub wprowadzeniem zapisu, że **wchodzą one w życie z dniem podjęcia** (Bydgoszcz, Opole, Białystok).

Mniej liczne wątpliwości były zgłaszane w związku z **opłatą miejscową**. Wskazywano za niedopuszczalne: rozszerzenie zakresu tego świadczenia (Poznań, Rzeszów, Białystok), wprowadzenia zwolnień podmiotowych (Gdańsk, Kraków), nie podjęcie uchwały w sprawie możliwości wprowadzenia na danym terenie opłaty miejscowej (Lublin, Kraków), a także przekroczenie stawki maksymalnej a czy zarządzenie poboru opłaty z góry (Białystok).

W **podatku rolnym** stwierdzono wadliwe obniżenie ceny skupu żyta (Opole, Wrocław) oraz wprowadzenie wadliwego zwolnienia (Poznań). W **opłacie od posiadania psów** kwestionowano brak w uchwale niezbędnych regulacji dotyczących tego świadczenia (Poznań), a także wprowadzenie regulacji bez podstawy prawnej (Opole). Kwestionowano także uchwały dotyczące **opłaty uzdrowskiej** (Wrocław), **wzorów deklaracji i informacji podatkowych** (Białystok), a także inkasa w **opłacie skarbowej** (Kielce), **wadliwego wskazania w uchwałach podstawy prawnej** (Rzeszów, Kielce).

#### **2.3.2.2.2. Stwierdzone nieprawidłowości przez RIO w ujęciu ogólnym za rok 2009 wraz z odniesieniem ich do stwierdzanych nieprawidłowości za 2008 r.**

W 2009 r. podobnie jak w 2008 r. najczęściej nieprawidłowości dotyczyło podatku od nieruchomości a także podatku od środków transportowych. Sporo zarzutów dotyczyło także opłaty targowej, zasad wprowadzenia inkaso i określania inkasentów, stosowania przepisów dotyczących pomocy publicznej de minimis, a także niewłaściwego określania daty wejścia uchwał w życie. Rzadziej kwestionowano natomiast uchwały dotyczące podatku rolnego, opłaty: miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psów, a także wzorów deklaracji i informacji podatkowej. Pojawiły się też zarzuty w odniesieniu do uchwały odnoszącej się do podatku leśnego, opłaty adiacenckiej, a także uchwał naruszających Ordynację podatkową.

W **podatku od nieruchomości** stwierdzane nieprawidłowości dotyczyły podobnie jak w 2008 r. prawie wyłącznie wprowadzanych zwolnień podatkowych. W zakresie stawek podatkowych w 2009 r. stwierdzono, co nie występowało w 2008 r., wprowadzenie dwóch różnych stawek dla tego samego przedmiotu opodatkowania. W 2009 r. pojawił się podobnie jak w 2008 r. zarzut dotyczący wprowadzanych ulg podatkowych (Zielona Góra, Łódź).

W kwestii wprowadzanych zwolnień podatkowych zarzuty dotyczyły kilku problemów. Wśród nich można wskazać takie, które występowały również 2008 r., a dotyczyły:

- zwolnień podmiotowych (Poznań, Rzeszów, Szczecin, Gdańsk, Kraków, Łódź, Olsztyn, Wrocław, Warszawa, Białystok, Bydgoszcz),
- zwolnień odnoszących się do przedmiotu nie podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (Poznań, Zielona Góra, Gdańsk, Warszawa),
- zwolnień przedmiotowo-podmiotowych (Poznań, Opole, Zielona Góra, Kraków, Olsztyn),
- wprowadzaniu dodatkowych warunków niezbędnych do skorzystania ze zwolnienia (Kraków, Poznań, Łódź),
- wprowadzenie zwolnień ograniczonych kwotą (Poznań).

W 2009 r. w zakresie uchwał dotyczących zwolnień podatkowych stwierdzono też wadę, której w roku 2008 nie zaobserwowano. Dotyczyło to nieprawidłowego określenia przedmiotu opodatkowania (Kraków, Warszawa, Łódź).

Uchwały dotyczących stawek podatkowych w podatku od nieruchomości kwestionowano incydentalnie. Zarzuty dotyczyły kwestii występujących także w 2008 r. tj. nieokreślenia niektórych stawek podatkowych (Białystok), podmiotowego różnicowania stawek podatkowych (Poznań). Nowym elementem nie występującym w 2008 r. było różnicowanie stawek w zależności od powierzchni budynków (Zielona Góra).



W podatku od **środków transportowych** zdecydowana większość zarzutów podnoszonych w 2009 r. dotyczyła wadliwego określenia stawek podatkowych. Incydentalnie kwestionowano uchwały dotyczące zwolnień podatkowych. Jako wadliwe uznano zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe (Zielona Góra, Łódź) oraz zwolnienia podmiotowe (Poznań).

W zakresie stawek większość podnoszonych w 2009 r. zarzutów występowała także w 2008 r. Dotyczyły one:

- przekroczenia stawek maksymalnych (Bydgoszcz, Szczecin, Opole, Kraków, Lublin, Olsztyn, Warszawa, Białystok),
- wprowadzenia stawki niższych niż minimalne (Poznań, Szczecin, Opole, Gdańsk, Kraków, Olsztyn, Warszawa, Białystok, Bydgoszcz),
- wprowadzenia stawek dla pojazdów nie podlegających opodatkowaniu (Zielona Góra, Olsztyn),
- wprowadzenia dwóch różnych stawek podatkowych dla tej samej kategorii pojazdów (Poznań, Olsztyn),
- nie określenie stawki dla pojazdu podlegającego opodatkowaniu (Gdańsk, Poznań, Olsztyn, Białystok).

W zakresie **opłaty targowej** w 2009 r. podobnie jak w roku poprzednim, kwestionowano uchwały, w którym ograniczano zakres terytorialny opłaty targowej (Poznań, Kraków, Warszawa, Białystok), rozszerzano zakresu tego świadczenia (Poznań, Lublin). Inne wady, które występowały również w 2008 r. dotyczyły:

- poboru opłaty targowej z góry (Poznań, Olsztyn)
- określenie stawki w sposób mogący doprowadzić do przekroczenie stawki maksymalnej (Kraków),
- nieprecyzyjnego określenia stawek opłaty targowej (Łódź),

Z wad nie występujących w roku 2008 należy wskazać:

- wprowadzenie dodatkowych warunków niezbędnych do zastosowania danej stawki podatkowej (Warszawa),
- podmiotowe różnicowanie stawek opłaty targowej (Zielona Góra, Wrocław),
- wprowadzenie stawek opłaty w trakcie roku (Zielona Góra),
- inne wady dotyczące stawek podatkowych (Poznań),
- ograniczenie form zapłaty opłaty dla podatników (Poznań).

W zakresie zwolnień wprowadzanych w opłacie targowej w 2009 r. kwestionowano: zwolnienia dotyczące czynności niepodlegających opłacie targowej (Poznań), zwolnienia podmiotowe (Wrocław), zwolnienia dyskryminacyjne (Szczecin). Wady te występowały

także w 2008 r. Z nowych, niewystępujących w roku 2008, poddawano w wątpliwość uchwał, w których nastąpiło przekroczenie zakresu upoważnienia do wprowadzenia zwolnień podatkowych przez organ stanowiący (Warszawa).

Z wad dotyczących innych kwestii niż stawki, czy zwolnienia w 2009 r. RIO wskazywały na brak zasad ustalenia i poboru opłaty (Warszawa), przy czym żadne z tych uchybień nie występowało w 2008 r.

**Uchwały w zakresie inkasa** były najczęściej kwestionowane w 2009 r. w zakresie przekazywania kompetencji dla organu wykonawczego do określenia inkasentów (Lublin, Gdańsk, Kraków, Olsztyn) a także nieprecyzyjnego określenie tych podmiotów (Poznań, Szczecin, Gdańsk, Wrocław). Incydentalnie kwestionowano także uchybienia występujące w 2008 r. takie jak: nałożenie obowiązków na inkasenta sprzecznych z ustawą (Białystok), wyznaczenie inkasentów przez określenie funkcji (Kraków), wprowadzanie terminu płatności dla inkasentów krótszego niż ustawowy (Kraków).

Z uchybień nie występujących w 2008 r. należy zwrócić uwagę na następujące wady, które pojawiły się w 2009 r.: brak wyznaczenia inkasentów (Olsztyn), wyznaczenie wynagrodzenia dla inkasenta będącego urzędem miasta, gminy (Poznań), wadliwe zróżnicowanie wynagrodzenia dla inkasenta (Poznań), brak określenia miejsca poboru oraz terminów poboru dla inkasentów (Rzeszów), upoważnienie wójta do zawierania umów cywilnoprawnych z inkasentami (Zielona Góra).

W zakresie **uchwał wprowadzających pomoc publiczną** w 2009 r. najczęściej występowało uchybienie polegające na podjęciu uchwały zawierającej pomoc de minimis bez niezbędnego zgłoszenia tej uchwały do UOKiK (Zielona Góra, Szczecin), a także na nie zgłoszeniu takiej uchwały Ministrowi Rolnictwa (Bydgoszcz). Kwestionowano także uchwałę wprowadzającą regionalną pomoc inwestycyjną z uwagi na sprzeczność tego aktu z rozporządzeniem Rady Ministrów (Łódź).

Kwestia wprowadzania uchwał **z mocą wsteczną** zostało podniesione w 2009 r. przez kilka izb (Szczecin, Gdańsk, Warszawa). Jedna izba kwestionowała uchwały z uwagi, iż wprowadzały one regulacje wskazującą, że jej wejście w życie następowało z dniem podjęcia (Białystok). Nowymi nie występującymi w 2008 r. uchybieniami było: wejście uchwały z dniem ogłoszenia (Lublin), wprowadzenia stawek w trakcie roku (Poznań), nieprawidłowe ogłoszenia uchwały (Bydgoszcz), nie wskazanie, że ogłoszenie uchwały następuje poprzez opublikowanie w dzienniku urzędowym województwa (Łódź).

W zakresie **opłaty miejscowej** jedyną wadą, stwierdzoną w 2009 r., która pojawiła się także w 2008 r. dotyczyła zwolnień podmiotowych (Poznań). Z nowych niewystępujących w

2008 r. uchybień należy wskazać różnicowanie podmiotowe (Bydgoszcz), nieprawidłowe pobieranie opłaty miejscowej (Gdańsk).

Uchwały dotyczące **podatku rolnego**, które kwestionowano w 2009 r. dotyczyły wadliwego obniżenie ceny skupu żyta (Poznań, Łódź), wadliwego zwolnienia w podatku rolnym (Poznań). Uchybieniami, które nie występowały w 2008 r. dotyczyły nieprecyzyjnego zwolnienia (Kraków), a także przekroczenie upoważnienia ustawowego (Poznań).

W **opłacie od posiadania psów** zakwestionowano w 2009 r. uchwałę z uwagi na wprowadzanie zwolnień przedmiotowo – podmiotowych (Zielona Góra). Podkreślić należy, że kwestia ta nie wystąpiła w 2008 r.

W zakresie **wzorów deklaracji i informacji podatkowej** w 2009 r. zgłoszono więcej zastrzeżeń niż w roku 2008. Wady te dotyczyły pojawiającej się także w 2008 r. kwestii, czyli nieprawidłowego sposobu zaokrąglania podstawy opodatkowania (Białystok). Nowymi stwierdzanymi w 2009 r. uchybieniami były: niezgodność uchwały z uchwałą w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Poznań), zobowiązanie każdego podmiotu zwolnionego z podatku od nieruchomości do złożenia deklaracji podatkowej (Kraków), braku wyszczególnienia we wzorze informacji w sprawie podatku leśnego zwolnień wynikających ustawy o podatku leśnym ( Łódź).

Wady **dotyczące podstawy prawnej uchwały** zostały stwierdzone przez izbę w Zielonej Górze oraz Łodzi. Niekwestionowane w 2008 r. uchwały dotyczyły **podatku leśnego**, gdzie wskazywano na wadliwe obniżenie ceny drewna (Łódź), opłaty adiacenckiej, gdzie wskazano na przekroczenie przez radę uprawnień do zwolnień z tego świadczenia (Gdańsk), ustalenie stawki zerowej opłaty adiacenckiej, co zdaniem izby w Kielcach naruszało art. 146 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami. W 2009 r. zakwestionowano także **uchwałę dotyczącą wprowadzenia dodatkowego podatku** (Kielce). Kilka izb kwestionowało **uchwały, w związku z naruszeniem przepisów Ordynacji podatkowej**:

- w zakresie przejęcia majątku w zamian za zaległości podatkowe ( Kielce)
- w zakresie kontroli podatkowej (Kraków)
- w zakresie składania wyjaśnień (Kraków)

W 2009 r. nie zakwestionowano natomiast uchwał dotyczących **opłaty uzdrowskiej** oraz **skarbowej**, które zostały zakwestionowane w 2008 r.

#### **2.3.2.2.3. Wnioski**

Na gruncie ww. rozważań wskazać należy, że niektóre błędy uchwał występują w rozstrzygnięciach nadzorczych większości izb, podczas gdy inne występują sporadycznie,

tylko w rozstrzygnięciach jednej lub dwóch izb. Z jednej strony świadczy to o tym, że co do części błędów jest zgodność izb, w zakresie negatywnej oceny pewnych zapisów zawartych w uchwałach podatkowych. Były one kwestionowane przez RIO zarówno w 2008 jak i 2009 roku. Dotyczy to:

- **w podatku od nieruchomości:** zwolnień podatkowych podmiotowych i przedmiotowo-podmiotowych, zwolnień dotyczących przedmiotów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości,
- **w podatku od środków transportowych:** przekroczenia stawek maksymalnych, określenia stawek na poziomie niższym od stawek minimalnych, wprowadzenia stawki dla pojazdu nie podlegającego opodatkowaniem, wprowadzenia dwóch różnych stawek podatkowych dla tej samej kategorii pojazdów, nie określenie stawki dla pojazdu podlegającego opodatkowaniu, wprowadzenie zwolnień przedmiotowo-podmiotowych,
- **w opłacie targowej:** rozszerzenia zakresu opłaty targowej, niedozwolonego ograniczenia obszaru, na którym pobierano opłatę targową,
  - **w uchwale dotyczącej inkasa:** przekazywania kompetencji dla organu wykonawczego do określenia inkasentów, nałożenia obowiązków na inkasenta sprzecznych z ustawą, wyznaczenia inkasentów przez określenie funkcji,
- **w uchwałach wprowadzających pomoc publiczną:** braku zgłoszenia projektu uchwały do UOKIK lub Ministra Rolnictwa, istnienia sprzeczności w uchwałach zawierających regionalną pomoc inwestycyjną z rozporządzeniem Rady Ministrów dotyczącego regionalnej pomocy inwestycyjnej lub rozporządzeniem Komisji,
- w przepisach dotyczących wejścia w życie i obowiązywania uchwał dotyczyło to nadania mocy wstecznej tym aktom, a także wskazanie, że wchodzi ona w życie z dniem podjęcia,
- **w opłacie miejscowej:** zwolnień podmiotowych,
- **w podatku rolnym:** potwierdzenia określonej ceny skupu żyta.

Z drugiej strony istniały sytuacje, w których jedynie pojedyncze izby kwestionują określone zapisy uchwał. Świadczyć to może o braku występowania podobnego problemu w obszarze działania pozostałych izby lub też, co wydaje się bardziej prawdopodobne, istnieniem w tej izbie odmiennego, szczególnego, niepodzielanego przez inne izby, stanowiska co do traktowania określonych zapisów jako wadliwych. To ostatnie spostrzeżenie jest niepokojące i świadczyć może o wadliwym interpretowaniu prawa przez te izby. Stawia to w niekorzystnej sytuacji gminy, objęte nadzorem tych właśnie jednostek.

### **2.3.2.3. Stwierdzone nieprawidłowości przez regionalne izby obrachunkowe w ujęciu szczegółowym**

#### **2.3.2.3.1. Uwagi ogólne**

W tym rozdziale zostaną przedstawione wady stwierdzone przez RIO w uchwałach podatkowych w ujęciu szczegółowym. Będzie to polegało przede wszystkim na wskazaniu, regulacji prawnych, które zostały naruszone wprowadzeniem określonego rozwiązania do uchwały. Nie w każdym przypadku będzie to jednak możliwe. Nie wszystkie izby podają informacje o stwierdzonych przez nie uchybieniach, wskazywały jednocześnie naruszane przepisy ustaw. Będzie temu towarzyszyła także próba oceny danego rozstrzygnięcia RIO. W pierwszej kolejności zostaną przedstawione uchybienia występujące zarówno w 2008 i 2009 r. Następnie zostaną poddane analizie wady, które wystąpiły jedynie w roku 2008, a w dalszej części w 2009 r.

#### **2.3.2.3.2. Stwierdzone nieprawidłowości w ujęciu szczegółowym występujące zarówno w 2008 jak i 2009 r.**

##### **2.3.2.3.3. Uchwały dotyczące podatku od nieruchomości**

Istotnym naruszeniem prawa stwierdzanym w 2008 r. przez sześć izby było **wprowadzanie zwolnień podmiotowych**. W dwóch izbach (Olsztyn i Kraków) zakwestionowano także zwolnienia mieszane przedmiotowo-podmiotowe. W Krakowie uchylono uchwałę wprowadzającą zwolnienie dotyczące mienia komunalnego jednostek samorządu terytorialnego nie oddanego w posiadanie zależne, zwolnienie budynków, budowli, a także zwolnienie gruntów zajętych pod cmentarze komunalne oraz budynków i gruntów zajętych na potrzeby instytucji kultury. Izba uzasadniając swoje rozstrzygnięcie podkreśliła, że określenie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków powinna nastąpić wyłączone w drodze ustawy.

W 2009 r. dziesięć izb zakwestionowało uchwały zawierające zwolnienia podmiotowe. Izby w Krakowie, Olsztynie, Poznaniu, Opolu, Zielonej Górze, Warszawie kwestionowały także zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe. RIO w Krakowie zakwestionowało m.in. zwolnienia od podatku od nieruchomości dotyczące: budowli stanowiących własność komunalną administrowaną bezpośrednio przez urząd gminy, zwolnienie gruntów oraz budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności w zakresie obsługi administracyjnej, finansowej i organizacyjnej szkół publicznych lub placówek publicznych, zwolnienie budynków lub ich części, budowli stanowiących własność komunalną, przeznaczonych do odprowadzania i oczyszczania ścieków- administrowane

bezpośrednio przez urząd gminy, a także zwolnienie gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części zajętych na wykonywanie zadań gminy w zakresie ochrony przeciwpożarowej i bezpieczeństwa publicznego. Izba w Zielonej Górze kwestionując zwolnienia przedmiotowo-podmiotowych od podatku od nieruchomości, wskazała nie tylko na naruszenie art. 7 ust. 3 u.o.p.l, ale także art. 7 i art. 217 Konstytucji RP w związku z art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g.

Odnosząc się do tego zagadnienia należy zwrócić uwagę na art. 217 Konstytucji oraz art. 7 ust. 3 u.o.p.l. Z ich analizy wynika, że rada gminy nie może wprowadzać zwolnień dotyczących określonych podmiotów.<sup>206</sup> W konsekwencji nie można zwolnić np. od podatku kościołów, związków wyznaniowych, jednostek służby zdrowia lub rencistów i emerytów, czy przedsiębiorców. Rada gminy może natomiast wprowadzać zwolnienia określonych fizycznie przedmiotów opodatkowania takich jak np. budynek, grunt, czy budowla. Ma ono wtedy charakter przedmiotowy.

Rada gminy może, jak się wydaje, wprowadzić zwolnienia mieszane, ale wyłącznie przedmiotowo-podmiotowe<sup>207</sup>. Dotyczą one określonego przedmiotu, ale jednocześnie następuje w takim przypadku dalsze uszczegółowienie cech identyfikujących ten przedmiot poprzez wskazanie na określone podmioty. Jeżeli zwolnienie dotyczy tak określonego przedmiotu, to dalsze jego sprecyzowanie np. poprzez wskazanie, przez kogo jest on wykorzystywany lub jakim celom służy, nie zmienia jego zasadniczego charakteru. Jest to w gruncie rzeczy zwolnienie przedmiotowe. Każde zwolnienie przedmiotu odnosi się do konkretnych podatników, którzy z niego korzystają. To nie osoba podatnika decyduje jednak o możliwości zastosowania zwolnienia, ale przede wszystkim rodzaj przedmiotu opodatkowania. Decydujące znaczenie przy klasyfikowaniu zwolnienia jako przedmiotowego ma ustalenie czy zwalniane jest „coś” czy też „ktoś”. Jeżeli zwolnienie dotyczy przedmiotu opodatkowania (budynku, grunty, budowli) to bez względu na dalsze postanowienia uszczegóławiające zwolnienie należy je traktować jako przedmiotowe. I na odwrót. Jeżeli jest zwalniany podatnik (ktoś), to jest to zwolnienie podmiotowe, które nie może być kreowane w uchwałach rad gmin (zob. 2.3.3.2.2.12.).

Należy jednak zwrócić uwagę na orzecznictwo niektórych sądów administracyjnych, które podobnie jak ww. izby także kwestionują prawo do wprowadzenia zwolnień

---

<sup>206</sup> Por. wyrok NSA z dnia 6 lutego 2001 r. (sygn. akt SA/Rz 1070/00) – opublikowany w: Przegląd Orzecznictwa 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 u.o.p.l., należy interpretować w ten sposób, aby nie naruszać treści przepisów Konstytucji (art. 217). Zob. także głosę do tego wyroku autorstwa K. Tesznera – opublikowana w: Przegląd Podatkowy 2002, nr 8, s. 48-50.

<sup>207</sup> L. Etel, Uchwały..., s. 155 i n. dopuszcza wprowadzanie tego rodzaju preferencji.

przedmiotowo-podmiotowych<sup>208</sup>. Wojewódzkie Sady Administracyjne zakwestionowały następujące preferencje: zwolnienie z podatku od nieruchomości budynków gospodarczych emerytów i rencistów, którzy ukończyli 55 lat,<sup>209</sup> zwolnienie budynków mieszkalnych lub ich części będących własnością lub współwłasnością mieszkańców gminy zameldowanych na pobyt stały w Gminie (...) łącznie przez okres powyżej 10 lat<sup>210</sup>, zwolnienie budynków lub ich części przydzielonych do bezpłatnego użytkowania osobie, która przekazała w zamian za emeryturę lub rentę gospodarstwo rolne państwu<sup>211</sup>, a także zwolnienie budynków gospodarczych emerytów i rencistów, którzy przekazali gospodarstwo rolne w zamian za rentę, emeryturę<sup>212</sup>.

Biorąc pod uwagę, wskazane wyżej zwolnienie dotyczące budynków gospodarczych będących we władaniu rencistów i emerytów, którzy przekazali gospodarstwa rolne za rentę lub emeryturę zwrócić należy uwagę, że zwolnienie to dotyczy określonego wyraźnie przedmiotu – budynków gospodarczych, o określonych cechach – znajdujących się we władaniu rencistów i emerytów. Jest to zatem zwolnienie przede wszystkim o charakterze przedmiotowym. 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? Trudno wskazać na taki zapis uchwały, który zwalniałby budynki tej grupy podatników, bez wskazania, że chodzi właśnie o rencistów i emerytów. Zwolnienia tego typu są powszechnie stosowane z uwagi na niewielkie dochody uzyskiwane przez tę grupę osób. Podmioty te przekazując gospodarstwo rolne pozostawiają sobie z reguły działki siedliskowe z budynkami gospodarczymi o niekiedy znacznej powierzchni, od których co do zasady powinny płacić podatek od nieruchomości wg stawek pozostałych<sup>213</sup>. Podatek ten przekracza zdolności płatnicze byłych rolników, utrzymujących się z niewielkiej renty lub emerytury. Przyjęcie poglądu, że zwolnienie budynków gospodarczych rencistów i emerytów ma charakter inny niż przedmiotowy, a więc jest niedopuszczalne, powodowałoby konieczność ich opodatkowania stosunkowo wysokim podatkiem od nieruchomości i to w okresie, kiedy osoby te nie są czynne zawodowo i osiągają mniejsze dochody.

---

<sup>208</sup> Zob. wyrok NSA w wyroku z dnia 6 lutego 2001 r. (sygn. akt SA/Rz 1070/00). Wyrok ten spotkał się z krytyką K. Tesznera w głosie opublikowanej w: *Przegląd Podatkowy* 2002, nr 8.

<sup>209</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 czerwca 2009 r. (I SA/Go 268/09), LEX nr 528047

<sup>210</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 października 2009 r. (I SA/Bd 592/09), LEX nr 576404

<sup>211</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 grudnia 2009 r. (I SA/Go 574/09), LEX nr 549787

<sup>212</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 stycznia 2010 r. (I SA/Go 599/09), LEX nr 54018

<sup>213</sup> Budynki te do momentu przekazania gospodarstwa, o ile służą wyłącznie działalności rolniczej, korzystają ze zwolnienia od podatku od nieruchomości – zob. art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wprowadzane uchwałą rady gminy **zwolnienie musi dotyczyć tych przedmiotów, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości** (grunty, budynki, budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej) - (zob. 2.3.3.2.2.2.6.). Nie można wprowadzić tej preferencji w odniesieniu np. do budowli, które nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (Opole w 2008 r.). Działanie takie słusznie uznano za sprzeczne z art. 7 ust. 3 u.o.p.l. Podobne zastrzeżenie do zgłoszonego w 2008 r. przez izbę w Opolu, zgłosiło w 2009 r. RIO w Zielonej Górze,. Wskazano, że wprowadzenie przez radę zwolnienia budowli, które nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznać należy za bezprzedmiotowe i nie znajdujące podstaw prawnych w art. 7 ust. 3 u.o.p.l, w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.o.p.l.

**Nie należy też wprowadzać zwolnień dotyczących tych przedmiotów, które zostały wyłączone z opodatkowania** m.in. na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 u.o.p.l. Zgodnie z tym przepisem nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle, z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych. Uchwały zawierające zwolnienia dotyczące przedmiotów wyłączonych na podstawie ww. przepisu miało miejsce w Gdańsku w latach 2008 i 2009. Należy jednak zwrócić uwagę, iż zakwestionowanie uchwały powinno mieć miejsce jeśli zakres wprowadzanego w tym akcie zwolnienia pokrywa się z zakresem ustawowego wyłączenia. Jeśli zwolnienie jest szersze od wyłączenia ustawowego uchylenie uchwały, nie koniecznie jest, wskazane. Można bowiem tym przypadku, jak się wydaje, przyjąć interpretację, że zwolnienie odnosi się jedynie do tych przedmiotów opodatkowania, które nie są wyłączone ustawowo.

W 2009 r. cztery izby zwracały uwagę na wadliwość zwolnień dotyczących przedmiotu nie podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Budzić może jednak wątpliwości rozstrzygnięcie izby w Poznaniu. RIO to uznało, że wadliwe jest wprowadzanie zwolnienia w odniesienia do obiektów związanych z prowadzeniem działalności kulturalnej i pomocy społecznej, stanowiących własność gminy z tego powodu, iż korzystają one z wyłączenia lub zwolnienia na mocy ustawy. Twierdzenie zaprezentowane przez izbę wydaje się wadliwe. Na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 3 u.o.p.l. nie podlegają opodatkowaniu jedynie nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych i urzędów marszałkowskich. Nie są preferencją tą objęte budynki, czy grunty, które zajęte na działalność



kulturalną, czy pomocy społecznej, chyba że chodzi o pomieszczenia zajęte przez „referaty” w urzędach gmin, zajmujące się ww. działalnością.

Podobnej materii, z tym że dotyczącej wprowadzenia stawki dla przedmiotu, który nie podlega opodatkowaniu, podniósł WSA w Gdańsku w wyroku z 17 marca 2009 r.<sup>214</sup>. Uznał za zasadne działanie RIO, które zakwestionowało uchwałę rady gminy, określającej stawkę podatku od nieruchomości od gruntów pod drogami w wysokości 0,20 złotych za 1 m<sup>2</sup>, za wyjątkiem gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zdaniem Sądu rację ma Kolegium RIO twierdząc, iż naruszono prawo określając stawkę podatku od nieruchomości pod drogami na 2009 r., bez wskazania, że chodzi wyłącznie o drogi wewnętrzne. Jak podkreślił sąd istotne jest bowiem, aby treść uchwały była zrozumiała nie tylko dla jej twórców lecz przede wszystkim dla jej odbiorców, w tym dla podmiotów, na które nakłada obowiązek podatkowy. Zatem przy konstruowaniu obowiązków podatkowych konieczne jest określenie stawki w sposób precyzyjny, tak aby było wiadomo jaka nieruchomość podlega opodatkowaniu, a jaka jest objęta zwolnieniem od podatku. Kwestionowana uchwała nie spełnia tego wymogu, gdyż nie określa precyzyjnie jakie drogi podlegają opodatkowaniu, a jakie są zwolnione.

Można mieć wątpliwości co do poprawności tego stanowiska. Dopuszczalna jest bowiem interpretacja, zgodnie z którą określone w uchwale stawki mogą mieć zastosowanie jedynie do tych przedmiotów (m.in. gruntów pod drogami), które nie korzystają z ustawowego wyłączenia. Stosowanie rozwiązania wskazanego przez sąd w ww. rozstrzygnięciu może nie potrzebnie komplikować konstrukcje uchwał podatkowych, które będą musiały powielać ustawowe przepisy wprowadzające wyłączenia czy zwolnienia. Wydaje się to zbędne. Uchwała, w której określono stawki nie może w żaden sposób wpłynąć na funkcjonowanie tych elementów konstrukcyjnych, wynikających z ustawy. Stawki mogą mieć zastosowanie jedynie w odniesieniu do gruntów, które nie są objęte ww. zwolnieniami, czy wyłączeniami.

W Lublinie w 2008 r. kwestionowano zapisy dotyczące **ustalenia dodatkowych warunków formalnych, których niespełnienie powoduje utratę prawa do zwolnienia**. RIO wskazało w tym przypadku na przekroczenie delegacji ustawowej określonej w art. 7 ust. 3 u. o. p. l.

W 2009 r. trzy izby (Poznań, Łódź, Kraków) zakwestionowały zwolnienie wskazując, że niedopuszczalne jest wprowadzanie preferencji pod warunkiem spełnienia określonych

---

<sup>214</sup> I SA/Gd 29/09.

przesłanek. RIO w Poznaniu zakwestionowało wprowadzanie zwolnień dotyczących budynków, w których zakończono remont. Wydaje się, że warunek, o którym mowa w ostatnim przykładzie należy traktować jako cechę dotyczącą przedmiotu opodatkowania, której wystąpienie prowadzi po prostu do objęcia tego przedmiotu zwolnieniem. Inna sytuacja wystąpi, w przypadku gdyby konstrukcja uchwały, wymagałaby dla zastosowania preferencji, złożenia wniosku i ubieganie się o zwolnienie przez podatnika czy wydania decyzji o przyznaniu tej preferencji przez organ podatkowy (zob. 2.3.3.2.2.2.9.). Takie warunki należałoby uznać za wadliwe. Naruszają one, zasadę, iż zwolnienia wprowadzane przez radę gminy powinny mieć charakter pomocy automatycznej, stosowanej z mocy prawa.

W Krakowie wskazano, że wadliwa jest uchwała, w której uzależnia się prawo do zwolnienia z podatku od wystąpienia do organu wykonawczego z wnioskiem wyrażającym chęć skorzystania z preferencji. Uznano to za działanie sprzeczne z art. 7 ust. 3 u.o.p.l. W tej samej izbie zakwestionowano uzależnienie przyznania zwolnienia podatkowego od udokumentowania poniesionych kosztów, co uznano za sprzeczne z art. 2 Konstytucji RP.

Biorąc powyższe pod uwagę jako wadliwą, należałoby uznać uchwały, w których przyznanie preferencji uzależniono by od kilku następujących warunków (zob. także 2.3.3.2.2.2.9.).

Po pierwsze należy uznać za nieprawidłowe zapisy zawarte w uchwałach, na podstawie których zwolnienie przyznawano podatnikom wyłącznie na ich wniosek. Jest to sprzeczne z art. 7 ust. 3 u.o.p.l.. Zgodnie z tym przepisem rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1. W ostatnim z powołanych przepisów ustawodawca przewidział wyłącznie zwolnienia stosowane z mocy prawa. Stosowane są one więc po spełnieniu przesłanek określonych w ustawie bez konieczności składania jakiegokolwiek wniosku przez podatnika lub wydawania decyzji przez wójta burmistrza (prezydenta).

Po drugie jako wadliwą w tym kontekście należałoby także uchwałę, w której uzależniono by przyznanie prawa do zwolnienia np. od przedstawienia w określonym czasie dokumentów o przyznanie tej preferencji.

Po trzecie wadliwe są wszelkie zapisy w uchwale na podstawie których pozbawia się podatnika prawa do zwolnienia w związku z tym, że podatnik nie dostarczył w określonym czasie dokumentów np. potwierdzających poniesienie wydatków.

Izba w Kielcach w 2008 r. zakwestionowała **uchwałę, z której wynikało, że wielkość środków publicznych przeznaczonych na udzielenie pomocy w ramach Programu nie powinna wynieść więcej niż 1.600.000 zł rocznie w latach 2008-2013.** Jednostka ta wskazała, że brak jest w obecnym stanie prawnym uregulowań, które dawałyby radzie gminy

kompetencje do wprowadzania maksymalnej kwoty zwolnień od podatku od nieruchomości, które mają być udzielone w ciągu roku podatkowego. Izba w Poznaniu w 2009 roku także zakwestionowała zwolnienie przedmiotowe ograniczone do wysokości należnego podatku.

Wydaje się, że przedstawione przez RIO stanowisko zasługuje na akceptację. Potwierdzenie jego słuszności odnaleźć można w orzecznictwie sądowym na gruncie zwolnień w podatku od nieruchomości, który co prawda nie odnosi się do pomocy inwestycyjnej, ale i tu jak się wydaje ma także zastosowanie. Zgodnie z wyrokiem WSA w Poznaniu z dnia 12 grudnia 2008 r.<sup>215</sup> zwolnienie z podatku od nieruchomości w stopniu uzależnionym od utworzenia nowego miejsca (nowych miejsc) pracy, przy czym kwota zwolnienia uzależniona jest od ilości stanowisk pracy i stanowi iloczyn kwoty 600 złotych i liczby nowozatrudnionych osób, nie jest rodzajem zwolnienia podatkowego i to zwolnienia przedmiotowego. Można raczej w tym przypadku mówić o ulgach podatkowych, które przez rady gmin w podatku od nieruchomości nie mogą być wprowadzane (zob. 2.3.3.2.2.1.7.).

Uznanie za zasadne ww. stanowiska izby nie zmienia fakt, że Rada Ministrów w rozporządzeniach dotyczących regionalnej pomocy inwestycyjnej określiła maksymalny zakres pomocy, który można uzyskać dzięki temu zwolnieniu<sup>216</sup>. W akcie tym ustalono, że okres zwolnienia zależy od trzech następujących czynników: wielkości poniesionych wydatków w związku z nową inwestycją, intensywności pomocy przypisanej dla danego regionu<sup>217</sup> oraz wysokości korzyści uzyskiwanej przez przedsiębiorcę związanej z przysługującego w danym roku zwolnienia w związku z daną inwestycją.<sup>218</sup>

Podkreślić jednak należy, że rada gminy kształtujące uchwały dotyczące regionalnej pomocy inwestycyjnej, może wprowadzić maksymalny okres korzystania ze zwolnienia. Można tego dokonać poprzez wskazanie maksymalnej liczby lat, przez które przedsiębiorca będzie z tej preferencji mógł korzystać np. nie dłużej niż 3, 4 lub 5 lat od rozpoczęcia biegu okresu zwolnienia. W konsekwencji zwolnienie nie będzie przysługiwać po upływie określonego okresu mimo, że maksymalna intensywność pomocy nie zostanie w pełni wyczerpana. Rada gminy może wpłynąć na okres zwolnienia także poprzez ograniczenie

---

<sup>215</sup> I SA/Po 965/08, Dz.Urz.Wielk 2009/49/716

<sup>216</sup> Pierwotnie było rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną Dz.U. Nr 138, poz. 969, które zostało zastąpione rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną Dz.U. Nr 146, poz. 927

<sup>217</sup> Kwestia ta jest uregulowana w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalania mapy pomocy regionalnej (Dz.U. Nr 190, poz. 1402).

<sup>218</sup> Zob. M. Popławski, R. Dowgier, Uchwała w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2007, nr 11.

kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą. Nie może jednak ograniczenie to polegać na wskazaniu maksymalnej kwoty, którą w ramach tej preferencji można uzyskać.

Kolejnym uchybieniem stwierdzanym przez izby w 2008 r. w Olsztynie i Białymstoku, (w Białymstoku także w 2009 r.) w uchwałach dotyczących stawek podatku od nieruchomości był **brak stawki dla wszystkich rodzajów przedmiotów określonych w art. 5 u.o.p.l.** Na podstawie tego przepisu rady gmin są zobowiązane do określenia stawek dla gruntów, budynków i budowli w sposób uwzględniający ich podział wynikający z tego przepisu.<sup>219</sup> Nie stosownie się do tej zasady może skutkować niewłaściwym określeniem stawek lub jej nie określenie dla przedmiotu podlegającego opodatkowaniu (zob. 2.3.3.2.2.1.7.). Wadliwe jest w konsekwencji także działanie rad gmin, które wprowadzają zmiany do uchwały w sprawie stawek podatkowych, skutkujące odstępniem od określenia stawek, dla pewnej kategorii przedmiotu opodatkowania. Zwróciła na to uwagę izba w Szczecinie.

Izba w Rzeszowie w 2008 r. zakwestionowała **podmiotowe różnicowanie stawek podatku** od nieruchomości wskazując na naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b, ust. 3 i ust. 4 u.o.p.l. W tym bowiem przypadku preferencyjne traktowanie dotyczyło określonych kategorii przedsiębiorców. Stawka, o której mowa w ww. przepisach dotyczy budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W 2009 r. zostało zakwestionowane przez RIO w Poznaniu zróżnicowanie stawek podatku od nieruchomości z uwagi na cechy podmiotu opodatkowania.

U.o.p.l. zawiera przepisy wyraźnie dopuszczające możliwość różnicowania stawek podatku od nieruchomości<sup>220</sup>. Nie można jednak stosować zróżnicowanych stawek w ujęciu podmiotowym<sup>221</sup>. Ustalenie „specjalnych” stawek dla określonych imiennie podatników byłoby złamaniem zasady równości wobec prawa (zob. 2.3.3.2.2.1.6.). Grupa, która musiałaby płacić podatek według wyższych stawek mogłaby taką sytuację odebrać jako mający charakter dyskryminacji. Stąd też stawka podatku powinna być ustalana w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania, a nie podmiotu opodatkowania<sup>222</sup>. Analizowane błędy są związane z trudnościami w poprawnej analizie art. 5 ust. 2-4 u.o.p.l., którego nie można interpretować w oderwaniu od konstytucyjnej zasady równości podatników wobec prawa.

<sup>219</sup> Zob. M. Popławski (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach, Białystok 2007, s. 45.

<sup>220</sup> Zob. art. 5 ust. 2, 3 i 4 u.o.p.l.

<sup>221</sup> L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 95 i n.

<sup>222</sup> Zbliżony pogląd został sformułowany m. in. w wyroku NSA z dnia 28 czerwca 1994 r. (sygn. akt SA/Wr 812/94). Zgodnie z nim rada gminy na podstawie art. 5 ust. 1 w związku z art. 2 u.o.p.l 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.

Izba w Poznaniu w 2008 r. zakwestionowała **zapisy wprowadzające ulgi w podatku od nieruchomości**. W 2009 r. podobna sytuacja pojawiła się w RIO w Zielonej Górze, a także w Łodzi. Pierwszy z tych podmiotów podniósł, że wprowadzenie przez radę zwolnienia w formie ulgi dotyczących budynków mieszkalnych, narusza art. 7 ust. 3 u.o.p.l. oraz art. 217 Konstytucji RP. RIO w Łodzi natomiast zakwestionowało uchwałę, w której rada gminy nie wprowadziła zwolnienia od podatku, ale faktycznie obniżyła zobowiązanie podatkowe.

Zgodnie z art. 7 ust. 3 u.o.p.l., rada gminy może wprowadzać inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ustawie. W przepisie tym mowa jest wyraźnie o uprawnieniu do uchwalania **wyłącznie zwolnień** innych niż zawarte w art. 7 ust. 1 u.o.p.l., nie zaś ulg podatkowych. Różnica między zwolnieniami, a ulgami jest wyraźna. Zwolnienie podatkowe to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub wyłączenie z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe).<sup>223</sup> Instytucja zwolnienia nie może wystąpić w innych elementach konstrukcji podatku niż podmiot lub też przedmiot podatku. Inaczej jest z ulgami podatkowymi. Sprowadzają 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. odliczenia 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<sup>224</sup>. Biorąc pod uwagę istotną różnicę między zwolnieniami a ulgami podatkowymi wprowadzanie tych ostatnich w podatku od nieruchomości przez radę gminy stanowi naruszenie art. 7 ust. 3 u.o.p.l. (zob. 2.3.3.2.2.1.5. i 2.3.3.2.2.2.3.).

---

<sup>223</sup> Zob. B. Brzeziński, Prawo podatkowe. Zarys wykładu, Toruń 1996, s. 31; L. Etel, System podatkowy (w:) Finanse publiczne i prawo finansowe, pod. red. E. Ruśkowskiego, Warszawa 2000, t.2, s. 20; A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Poznań 1998; C. Kosikowski, R. Tomaka, Dochody budżetowe w socjaliźmie, Łódź, 1982, s. 50; R. Mastalski, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995, s. 55-56.

<sup>224</sup> Stąd też spotykane w języku potocznym takie określenia jak niżka lub obniżka podatkowa albo odliczenie podatkowe są nazwami, pod którymi występuje ulga podatkowa.

#### 2.3.2.3.4. Uchwały dotyczące podatku od środków transportowych

Uchwały dotyczące podatku od środków transportowych najczęściej kwestionowane były w związku z tym, że **wprowadzane stawki podatkowe przekraczały stawki maksymalne**. Aż dziewięć izb w 2008 r. stwierdziło wadliwość uchwał w tym zakresie (Poznań, Katowice, Rzeszów, Bydgoszcz, Lublin, Gdańsk, Kielce, Olsztyn, Białystok). W ramach przeprowadzonych badań ustalono, że podejmowane w 2008 r. uchwały określające stawki podatkowe na 2009 r. naruszały stawki maksymalne, które wynikały z obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 29 lipca 2008 r. w sprawie wysokości górnych granic stawek kwotowych w podatkach i opłatach lokalnych<sup>225</sup>. W 2009 r. osiem izb stwierdziło wprowadzenie w uchwałach stawek wyższych od stawek maksymalnych. Działanie to naruszało stawki bezpośrednio określone w obwieszczeniu Ministra Finansów z dnia 3 sierpnia 2009 r. w sprawie górnych stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2010 r.<sup>226</sup>

Pięć izb zakwestionowało w 2008 r. uchwały, w których **określono stawki na poziomie niższym od stawek minimalnych** (Lublin, Opole, Gdańsk, Olsztyn, Białystok). Stawki minimalne obowiązujące w tym roku wynikały z obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 13 października 2008 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych w 2009 r.<sup>227</sup> W 2009 r. stwierdziło to uchybienie aż dziewięć izb, wskazując na określenie stawek na poziomie niższym niż został one ustalone w obwieszczeniu Ministra Finansów z dnia 6 października 2009 roku w sprawie stawek podatku od środków transportowych obowiązujących w 2010 roku<sup>228</sup>.

Uwzględniając zasady wynikające z u.o.p.l. w zakresie kształtowania stawek w podatku od środków transportowych rada gminy może określając je uczynić to w dwojaki sposób.

Po pierwsze istnieje możliwość skonstruowania stawek z uwzględnieniem systematyki załączników nr 1, 2 i 3 do ustawy. W ten sposób zostaną ustalone oddzielne stawki dla każdego rodzaju środka transportowego występującego w tych załącznikach<sup>229</sup>. Wysokość stawki uzależniona będzie nie tylko od DMC pojazdu, ale także od liczby osi oraz rodzaju zawieszenia tych pojazdów. Rada gminy powinna pamiętać, aby stawki dla poszczególnych

---

<sup>225</sup> M.P. Nr 59, poz. 531

<sup>226</sup> M.P. Nr 52, poz. 742

<sup>227</sup> M.P. Nr 78, poz. 692

<sup>228</sup> M.P. Nr 67 poz. 872

<sup>229</sup> 60 Zob. L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 122 i n.

kategorii środków transportowych oscylowały w granicach stawek minimalnych i maksymalnych. Przy takiej konstrukcji uchwały nie dochodziło z reguły do naruszania prawa.

Drugą możliwością konstruowania uchwał w sprawie stawek w podatku od środków transportowych jest ustalenie jednej lub kilku stawek dla pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6 ustawy, gdzie ich wysokość może być zależna wyłącznie od DMC pojazdu. Powinny one mieścić się w przedziale wyznaczonym przez stawki minimalne i maksymalne. Rada gminy określając stawki dla tych kategorii pojazdów, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 2, 4 i 6 ustawy musi pamiętać, aby te stawki nie były niższe od stawek określonych w załączniku nr 1-3 ustawy. Przy takiej konstrukcji, jak się wydaje, istnieje większe ryzyko popełnienia błędu i przyjęcia wadliwej stawki podatkowej

W 2008 r. w czterech izbach zakwestionowano uchwały, w których określano **stawki dla pojazdów nie podlegających opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych**. W 2009 r. problem ten został stwierdzony już tylko w dwóch izbach. Dotyczył on samochodów ciężarowych, o dopuszczalnej masie całkowitej wynoszącej równie 3,5 tony. Pojazdy takie od 1 stycznia 2008 r. przestały podlegać opodatkowaniu zgodnie z zmianą art. 8 u.o.p.l.<sup>230</sup> Od 2008 r. opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton. W konsekwencji uchwały mające obowiązywać od 2008 r., w których pojawiały się zapisy wprowadzające stawkę dla samochodu ciężarowego o DMC od 3,5 musiały być kwestionowane przez izby. Takim zapisem wprowadzano bowiem stawkę także dla pojazdu nie podlegającego opodatkowaniu (o DMC równym 3,5 tony). Błąd ten wynikał z faktu, że projektując uchwały na 2008 czy 2009 r. prawdopodobnie bazowano na uchwałach z lat poprzednich.

Trzy izby w 2008 r. zakwestionowały uchwały, w których **wprowadzono różne stawki w podatku od środków transportowych dla tych samych kategorii pojazdów**. Kielecka izba podkreśla, iż taka sytuacja powoduje, że nie wiadomo jak powinien się zachować podatnik posiadający dany rodzaj środka transportu tj. według jakiej stawki powinien zapłacić podatek. W 2009 r. dwie izby zakwestionowały uchwały z ww. powodu.

Jak się wydaje najczęstszą przyczyną powstawania tego błędu jest to, że rady gmin określając stawki w podatku od środków transportowych nie uwzględniały podziału pojazdów określonego w art. 10 u.o.p.l. Dojdzie do takiej sytuacji, gdy określone zostaną stawki dla

---

<sup>230</sup> Zob. ustawę z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy podatkach i opłatach lokalnych oraz niektóre innych ustawy (Dz.U. Nr 249, poz. 1828)

samochodów ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 9 ton w wysokości 950 zł., a także dla samochodów ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej równej i wyższej niż 12 ton w wysokości 2200 zł. W tym przypadku określone zostaną dwie różne stawki dla pojazdów o DMC równej i wyższej od 12 ton.

Błąd ten ma charakter istotnego naruszenia prawa. Budzi jednak wątpliwość konsekwencja, które powinny być w tym przypadku zastosowana. Czy uchyleniu powinny podlegać obie czy tylko jedna stawka, jeśli wyłącznie jedna to która? Wydaje się, że RIO nie są właściwe do wybierania stawki, która powinna być uchylona. W związku z powyższym właściwym rozwiązaniem wydaje się, stwierdzenie nieważności obu takich stawek (zob. 2.3.3.2.3.4. ).

Kolejną wadą było nie określanie stawek dla pojazdów podlegających opodatkowaniu. Sytuacje takie pojawiły się w 2008 r. w RIO w Bydgoszczy, Gdańsku oraz w Białymstoku. Izba w Bydgoszczy stwierdziła, że organ stanowiący ustalając stawki podatku dla środków transportowych **niewłaściwie wypełnił dyspozycję przepisu art. 10 ust. 1 pkt 6 u.o.p.l.**, gdyż nie ustalił stawek podatku dla środków transportu o liczbie osi jedna, z dopuszczalną masą całkowitą zespołu pojazdów powyżej 28 ton. Druga z tych izby stwierdziła nie ustalenie stawki podatku dla ciągników siodłowych i balastowych o masie całkowitej równej 36 ton. W innej sytuacji stwierdziła brak stawek izba w Białymstoku. Dotyczyło to ciągników siodłowych i balastowych, o których mowa w art. 8 pkt 4 u.o.p.l., o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej i wyższej niż 12 ton, z czterema i większą liczbą osi.

W 2009 r. uchybienie to było stwierdzane w czterech RIO, m.in. w Gdańsku, gdzie nie określono stawki dla ciągników siodłowych i balastowych o masie całkowitej równej lub wyższej niż 36 ton, a także w Poznaniu, Olszynie oraz Białymstoku.

Zgodnie z art. 10 u.o.p.l. rada gminy jest zobowiązana do określenia stawek podatkowych dla wszystkich kategorii pojazdów podlegających opodatkowaniu. Kształtując ich wysokość rady gmin muszą uwzględnić istnienie zarówno stawek minimalnych i maksymalnych, o czym była już mowa wcześniej. Czyniąc ten obowiązek organy stanowiące j.s.t. wprowadzają różne kryteria, dzięki którym różnicuje się wysokość stawek podatkowych, m.in. przy uwzględnianiu takich kryteriów jak: dopuszczalna masa całkowita, rodzaj zawieszenia oraz liczba osi pojazdu. W związku z tym tworzy się istny gąszcz różnych kategorii pojazdów i przypisanych im stawek podatkowych (zob. 2.3.3.2.3.1.). Może być to przyczyną pominięcia określonej kategorii pojazdów, dla których stawka powinna być ustalona.



W 2008 r. izba w Łodzi zakwestionowała **zwolnienia o charakterze przedmiotowo-podmiotowym w podatku od środków transportowych**. W 2009 natomiast uchwały takie były kwestionowane w RIO w Zielonej Górze oraz Łodzi. W pierwszej z tych jednostek stwierdzono, że wprowadzenie przez radę zwolnień przedmiotowo-podmiotowych od podatku od środków transportowych, narusza art. 12 ust. 4 u.o.p.l. oraz art. 7 i art. 217 Konstytucji RP w związku z art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. W drugiej izbie ograniczono się jednak do wskazania naruszenia art. 12 ust. 4 u.o.p.l. podnosząc wadliwość zwolnienie dotyczącego środka transportu będącego własnością jednostki samorządu terytorialnego.

Jak się wydaje rada gminy może wprowadzić zwolnienia mieszane, ale wyłącznie przedmiotowo-podmiotowe. Takie zwolnienie dotyczy określonego przedmiotu, ale gdzie jednocześnie następuje dalsze sprecyzowanie cech identyfikujących ten przedmiot np. poprzez wskazanie na określone podmioty (zob. 2.3.2.3.3, a także 2.3.3.2.3.10.).

#### **2.3.2.3.5. Uchwały dotyczące opłaty targowej**

W 2008 r. pięć izb zakwestionowało uchwały, w których rady gmin przekroczyły przysługujące im kompetencje określając **stawki opłaty targowej za czynności nie objęte tym świadczeniem**. Izba w Łodzi zakwestionowała uchwałę, w której ustalono stawkę opłaty targowej z tytułu świadczonych usług gastronomicznych. W Krakowie zakwestionowano uchwałę ustanawiającą opłatę targową za samo zajęcie urządzonego stanowiska handlowego pod zadaszeniem oraz zajęcie oznaczonego stanowiska handlowego przy sprzedaży z samochodu dostawczego, straganu, lady lub stołu. Wrocławska izba zakwestionowała określenie stawki za zajęcie placu. W Kielcach stwierdzono nieważność uchwały, w której ustalono stawkę opłaty targowej od pustego samochodu osobowego wjeżdżającego po towar a także za korzystanie z placu targowego jako parkingu. W Lublinie uznano natomiast za wadliwą uchwałę, w której ustalono pobór opłaty targowej z tytułów innych czynności niż sprzedaż.

W 2009 r. jedynie w dwóch RIO zaistniał ten problem. W Poznaniu zakwestionowano uchwałę ustalającą stawkę opłaty targowej za wynajęcie placu targowego. W Lublinie stwierdzono natomiast ustalenie dziennych stawek opłaty targowej m.in. za dokonanie rezerwacji stanowiska do handlu.

Przedstawione wyżej działania rad gmin naruszają zakres uprawnień określony w art. 19 pkt 1 lit. a w związku z art. 15 u.o.p.l. Z analizy tych przepisów wynika, że stawki opłaty targowej można określać wyłącznie od czynności jej podlegających tj. za dokonywanie sprzedaży towarów.

W 2008 r. w dwóch izbach zakwestionowano **uchwały, w których ograniczono zakres opłaty targowej**. W jednym przypadku dotyczyło to aktu, w którym wskazywano, że świadczenie to może być pobierane wyłącznie w strefach tj. na określonym obszarze gminy, gdzie odbywa się sprzedaż (Poznań). W innym przypadku uznano za wadliwe wprowadzenie opłaty od sprzedaży w ściśle określonych miejscach (Lublin). W 2009 r. problem ten pojawił się w czterech RIO. Izba w Poznaniu wskazała na brak regulacji w zakresie zasad pobierania opłaty targowej dla wszystkich miejscowości. W Białymstoku natomiast zakwestionowano zapis zgodnie, z którym handel może być prowadzony wyłącznie na terenie targowiska zlokalizowanego przy określonej ulicy.

Wydaje się jednak, że ww. zapisy można traktować jako zwolnienia, do wprowadzania których rady gmin zgodnie z art.19 pkt 3 u.o.p.l. są upoważnione. Zgodnie z tym przepisem organy stanowiące j.s.t. może wprowadzać inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych.

Inaczej jednak należałoby traktować sytuacje, w których następowałaby określenie stawki tylko dla niektórych targowisk znajdujących się na terenie gminy. Działanie takie byłoby sprzeczne z art. 15 ust. 1 i 2 u.o.p.l.. Zgodnie tymi przepisami opłatę targową pobiera się od określonych podmiotów dokonujących sprzedaży na targowiskach. Targowiskami są natomiast wszelkie miejsca, w których prowadzony jest handel, z zastrzeżeniem ust. 2. Oznacza to, że targowiskiem, z pewnymi wyjątkami, wynikającymi z ust. 2 powołanego wyżej przepisu, jest teren całej gminy. Określenie stawki opłaty targowej tylko dla określonego obszaru gminy stoi w sprzeczności z powołanymi wyżej przepisami. Nie byłoby jednak przeszkód, aby po określeniu stawki opłaty targowej dla terenu całej gminy, następnie wprowadzić zwolnienie z tego świadczenia na podstawie kryterium miejsca np. na określonej ulicy, w których dana sprzedaż byłaby dokonywana.

W 2008 r. w izbie olsztyńskiej zakwestionowano **pobór opłaty lokalnej „z góry”**. W 2009 r. kwestia ta była przedmiotem rozstrzygnięć w trzech izbach, przy czym RIO w Poznaniu uznało za wadliwe ustalenie stałej opłaty miesięcznej i jednocześnie zróżnicowanie stawki dziennej opłaty targowej w zależności od uiszczenia opłaty miesięcznej, a także zarządzenie ustalenia i poboru opłaty targowej w formie ryczałtu miesięcznego.

Stawka opłaty targowej ma charakter dzienny, a obowiązek jej zapłaty powstaje w dniu dokonywania sprzedaży. W związku z tym pobór opłaty przed okresem, w których dokonano sprzedaży należy traktować jako nadpłatę. Wadą abonamentowego poboru opłaty targowej jest również fakt, że w dniach za które świadczenie to zostało pobrane, sprzedaż faktycznie może być nie dokonywana (zob. 2.3.3.2.4.6.).

W 2008 r. Izba w Łodzi wskazała na naruszenie art. 15 ust. 1 u.o.p.l. **poprzez nieprecyzyjne określenie stawek opłaty targowej**. W 2009 to samo RIO wskazało na naruszenie art. 19 u.o.p.l. poprzez ustalenie stawek opłaty targowej w sposób uniemożliwiający ich prawidłowe i jednoznaczne stosowanie. Trudno jest zaakceptować uchwały, w których zapisy są niejasne i mogą powodować istotne problemy na etapie ich praktycznego zastosowania (zob. 2.3.3.2.4.10.).

W 2008 r. izba w Krakowie zakwestionowała uchwałę, w której **nie wskazano górnej granicy stawki opłaty targowej**, w sytuacji gdy jej wysokość była uzależniona od wielkości stoiska handlowego. Izba ta w 2009 r. wskazała w jednym przypadku na ten problem uznając je za naruszenie art. 19 pkt 1 lit a u.o.p.l. W innym przypadku RIO w Krakowie uznało za wadliwe ustalenie stawki opłaty targowej od metra bieżącego stanowiska, od metra bieżącego zajętej powierzchni i od m<sup>2</sup> zajętej powierzchni naruszające art. 19 pkt 1 lit. a u.o.p.l.

Rada gminy ma prawo różnicować stawkę w oparciu o art. 19 pkt 1 lit.a) u.o.p.l. Działanie to dokonywać można poprzez m.in. ustalenie właściwej stawki opłaty od metra powierzchni targowiska, stołu czy też placu zajętego na sprzedaż. Stawka uzależniona „od jednego metra” na etapie jej praktycznego określania (mnożenie liczby metrów zajętych na sprzedaż oraz stawki za jeden metr) nie może jednak doprowadzić do przekroczenia stawki maksymalnej przewidzianej w u.o.p.l. Będzie tak wówczas, gdy powierzchnia zajęta pod sprzedaż jest stosunkowo duża. Brak w uchwale rady gminy ograniczenia w tym zakresie może więc doprowadzić do przekroczenia stawki maksymalnej wynikającej z ustawy.. Z tego też względu w uchwałach rad powinien znaleźć się zapis, iż stawka opłaty targowej nie może przekroczyć stawki maksymalnej wynikającej z u.o.p.l. (zob. 2.3.3.2.4.2.).

W 2008 r. w łódzkiej izbie stwierdzono nieważność uchwały, na podstawie której wprowadzono **zwolnienie podmiotowe** (zob. 2.3.3.2.2.1.6.). Izba w Rzeszowie zakwestionowała natomiast zwolnienie z opłaty targowej dotyczące sprzedaży produktów pochodzących z własnego gospodarstwa rolnego w związku z wprowadzeniem ograniczenia, że ma ona zastosowanie jedynie do gospodarstw rolnych z terenu Gminy X. W rozstrzygnięciu nadzorczym wskazano, że działanie takie narusza art. 2, art. 7 i art. 32 Konstytucji RP, art. 19 pkt 3 u.o.p.l.

W 2009 r. RIO we Wrocławiu wskazało na naruszenie art. 19 u.o.p.l. w związku z wprowadzaniem zwolnienia z zastosowaniem kryterium podmiotowego. Izba w Szczecinie natomiast podniosła naruszenie art. 217 Konstytucji RP i art. 19 pkt 3 u.o.p.l. w związku z wprowadzeniem zwolnień podmiotowych, w których kryterium zastosowania tej preferencji odnosiło się do źródła pochodzenia produktów rolnych.

Rada gminy nie może zwolnić określonych podmiotów. Nie może w konsekwencji zwolnić od opłaty rencistów, emerytów, czy osoby zameldowane na pobyt stały na terenie gminy sprzedające wytwory swojej produkcji rolnej. Podmiot ten może natomiast wprowadzać zwolnienia określonych fizycznie przedmiotów opodatkowania tj. dokonywanie sprzedaży np. przy określonej ulicy. Zaznaczyć należy, że rada gminy może wprowadzić zwolnienia mieszane, ale wyłącznie przedmiotowo-podmiotowe. Zwolnienie, które zakwestionowała izba w Rzeszowie ma co prawda charakter przedmiotowy, ale jego zastosowanie dyskryminuje podmioty posiadające gospodarstwa rolne poza gminą, w której dokonują sprzedaży (zob. 2.3.3.2.4.7.).

#### **2.3.2.3.6. Uchwały dotyczące inkaso**

W 2008 r. w siedmiu izbach zakwestionowano zapisy, w których **rady gmin przekazywały kompetencje do określenia inkasentów wójtom, burmistrzom (prezydentom miast)**. Szczególnie ciekawy zapis został wprowadzony w obrębie nadzoru RIO w Bydgoszczy. Izba ta zakwestionowała zapis, w którym organ stanowiący wyznaczając sołtysów jako inkasentów podatków od nieruchomości, rolnego i leśnego, postanowił jednocześnie upoważniając organ wykonawczy do powierzenia obowiązków inkasenta na czas choroby innej osobie. Regulację tą uznano jako naruszającą art. 6 ust. 12 u.o.p.l. art. 6b ustawy o podatku rolnym oraz przepisu art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym. Przekazanie kompetencji dla organu wykonawczego gminy jest wadliwe także w zakresie opłaty targowej i miejscowej, na co zwróciła uwagę w swoim rozstrzygnięciu izba w Gdańsku.

W 2009 r. przedmiotowe uchybienie zostało zasygnalizowane w czterech RIO. Izba w Lublinie zakwestionowała przekazanie przez organ stanowiący kompetencji do wyznaczenia inkasentów organowi wykonawczemu. W Gdańsku odniesiono się negatywnie do możliwości sędowania kompetencji rady na burmistrza w zakresie uprawnień do określenia inkasentów przy poborze opłaty targowej i miejscowej.

Powołanie inkasentów może nastąpić wyłącznie w uchwale rady gminy, w której określona może zostać 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 także określania wynagrodzenia za inkaso. Wyznaczenie inkasenta i określenie wysokości jego wynagrodzenia należy do wyłącznej kompetencji rady gminy i nie może być przekazywane innym organom<sup>231</sup> (zob. 2.3.3.2.5.1.).

---

<sup>231</sup> Zob.L. Etel, Uchwały... s. 174 i n.

W 2008 r. w trzech izbach zakwestionowano **uchwały, w których nałożono na inkasenta obowiązki nie znajdujące odzwierciedlenia w ustawie**. Izba w Opolu uchyliła przepis, zgodnie z którym inkasenci są uprawnieni i zobowiązani do pobierania kwot podatków wraz z odsetkami. Wskazano przy tym naruszenie art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. oraz art. 6 ust. 12 u.o.p.l., art. 6b ustawy o podatku rolnym, art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym. Izba w Białymstoku również stwierdziła nieważność zapisu zgodnie, z którym inkasenci byli również zobowiązani do poboru m.in. odsetek za zwłokę. Krakowska izba zakwestionowała nałożenie na inkasentów dodatkowych obowiązków polegających na doręczaniu decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego podatnikom zamieszkałym na terenie sołectw.

W 2009 r. kwestię tę podniosła wyłącznie izba w Białymstoku. Uznała ona, że wadliwe jest zobowiązanie inkasentów do pobierania odsetek za zwłokę. Za wadliwe uznano także uchwały, w których wskazano, że wynagrodzenia inkasentowi nie przysługują w następujących przypadkach: nie doręczenia lub zwłoki w doręczeniu nakazów płatniczych, nieterminowego poboru i rozliczenia się z kwitariuszy, nie dopełnienia obowiązków przechowywania dokumentów związanych z inkasem, nie udzielenie informacji o występowaniu na danym terenie podatków w myśl ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Analiza ww. regulacji prowadziła do wniosku, że rada miejska de facto nałożyła obowiązki, którymi inkasenci nie mogą być obciążani. W związku z tym ten zapis uchwały uznano za sprzeczny z art. 6 ust. 12 u.o.p.l.

Na inkasentów w uchwale nie mogą być nałożone obowiązki, które przekraczają obowiązki wynikające z art. 9 o.p. Zgodnie z tym przepisem inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. W konsekwencji za wadliwe należy uznać działanie, w którym osoby te obciążane są innymi obowiązkami niż pobór od podatników podatku i przekazanie go do organu podatkowego w odpowiednim terminie (zob. 2.3.3.2.5.2.).

W 2008 r. w dwóch izbach zakwestionowano uchwały, w których **wyznaczono inkasenta przez wskazanie określonych funkcji**. Izba w Opolu uznała za wadliwy zapis, w którym wskazano, że inkasentami podatku są sołtysi poszczególnych miejscowości. Działanie to uznano za sprzeczne z art. 6 ust. 12 u.o.p.l., art. 6b ustawy o podatku rolnym i art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym. W Krakowie wyznaczenie na inkasentów osób jedynie poprzez określenie funkcji uznano za sprzeczne z art. 19 pkt 2 u.o.p.l. W 2009 r. RIO w Krakowie

stwierdzono, że wyznaczenie na inkasentów osób jedynie poprzez określenie funkcji narusza art. 19 pkt 2 u.o.p.l. Wydaje się, że wyznaczenie inkasenta, o którym mowa w ww. przepisach może równie dobrze nastąpić poprzez określenie ich z imienia i nazwiska bądź nazwy, jak i przez wskazanie funkcji, które określone osoby pełnią (zob. 2.3.3.2.5.1.).

**Brak precyzji w wyznaczeniu inkasenta** zarzuciły w 2008 r. dwie izby. W Poznaniu wskazano np., że wadliwe jest nie określenie w sposób jednoznaczny inkasenta. W 2009 r. wadę tę podkreślono w czterech RIO. W Poznaniu wskazano na brak jednoznacznego wskazania inkasenta do poboru opłaty targowej. Izba w Szczecinie wskazała na naruszenie art. 19 pkt 2 u.o.p.l. w związku z wyznaczeniem inkasentem opłaty targowej bliżej nieokreślonej osoby. We Wrocławiu natomiast wskazano na naruszenie prawa wobec nieściśłego określenia inkasenta (zob. 2.3.3.2.5.1.).

W 2008 r. izba w Lublinie zakwestionowała uchwałę, w której miało miejsce **wyznaczenie przez radę gminy terminu płatności dla inkasentów krótszego niż wynikający z art. 47 § 4a o.p.** Zarzut nieprawidłowego określenia terminu wpłacania przez inkasentów pobranej opłaty targowej naruszający art. 47 § 4a o.p. postawiło natomiast w 2009 r. RIO w Krakowie. Zgodnie z tym przepisem terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy (zob. 2.3.3.2.5.3.).

#### **2.3.2.3.7. Uchwały wprowadzające pomoc publiczną**

W 2008 r. w siedmiu izbach zakwestionowano **uchwały, które wprowadzały pomoc publiczną de minimis, w sytuacji gdy projekt takiej uchwały nie został zgłoszony Prezesowi UOKiK.** Zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy o pomocy publicznej projekt programu pomocowego przewidujący udzielanie pomocy de minimis podlega wyłącznie zgłoszeniu Prezesowi Urzędu, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy. W związku z tym, jak się wydaje, rady gmin, przysyłając takie uchwały do RIO powinny dołączać informacje, o tym czy projekt tej uchwały został zgłoszony, zgodnie z zaprezentowanym wyżej trybem (zob. 2.3.3.2.2.2.1.).

Z trochę inną sytuacją mieliśmy do czynienia w izbie w Bydgoszczy, gdzie wskazano, że organ stanowiący podejmując uchwałę w sprawie określenia rocznych stawek podatku od nieruchomości zmniejszył stawki podatku od elektrowni wiatrowych i wodnych, co może stanowić pomoc publiczną. Kwestionując tą uchwałę wskazano, że zgodnie z przepisem art. 12 ust. 1 ustawy o pomocy publicznej projekt uchwały, której przedmiotem może być pomoc

publiczna wymaga opinii Prezesa UOKiK. RIO w Bydgoszczy zwróciło uwagę w analizowanej sprawie, że jednostka o niniejszą opinię nie wystąpiła. Należy podnieść jednak, iż w przedmiotowym przypadku wskazać należałoby raczej naruszenie art. 7 ust. 3, nie zaś art. 12 ust.1 ww. ustawy. Wynika to z faktu, że w art. 20c u.o.p.l. wskazuje się, że w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, w art. 10 ust. 2 oraz w art. 19 pkt 1 i 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, pomoc ta jest udzielana jako pomoc de minimis. Oznacza to, że rada gminy wprowadzając stawkę preferencyjną dla określonych przedmiotów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej może przyznać pomoc wyłącznie jako pomoc de minimis. Innego rodzaju preferencje w zakresie różnicowania stawek na gruncie u.o.p.l. nie mogą być stosowane (zob. 2.3.3.2.2.1.2.). W konsekwencji RIO powinna w ww. przypadku stwierdzić naruszenia art. 7 ust. 3, nie zaś art. 12 ust.1 ustawy o pomocy publicznej. Pierwsza z tych regulacji odnosi się bowiem do pomocy de minimis.

W 2009 r. brak zgłoszenia projektu uchwały do UOKiK stwierdzono w trzech izbach. RIO w Zielonej Górze wprost wskazało, że nie przedłożenie projektu uchwały do Prezesa UOKiK, narusza art. 7 ust. 3 ustawy o pomocy publicznej.

**Na obowiązek zgłaszania wprowadzanych preferencji w podatku rolnym, Ministrowi Rolnictwa,** zwróciła uwagę RIO w Bydgoszczy. Organ stanowiący objęty nadzorem tej jednostki określił, że przy opodatkowaniu użytków rolnych w gospodarstwach, o których mowa w art. 5 ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego<sup>232</sup> stosuje się ulgę w podatku rolnym w wysokości 43%. W kolejnym zapisie uchwały doprecyzował, że ulga dotyczy również użytków rolnych wchodzących w skład nieruchomości, o których mowa w art. 2 ust. 2 u.o.p.l. Jak wskazano w uzasadnieniu rozstrzygnięcia RIO ustawa o podatku rolnym zapisem art. 13e dopuszcza możliwość wprowadzenia w drodze uchwały innych zwolnień i ulg przedmiotowych niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Następnie wskazano, że zgodnie z art. 1 ustawy o pomocy publicznej w związku z art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską<sup>233</sup> pomocą publiczną jest wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów. Przewidziane ulgi mogą więc stanowić pomoc publiczną (de minimis). W konsekwencji podkreślono, że organy

<sup>232</sup> Dz. U. z 2003 r. Nr 64, poz. 592

<sup>233</sup> Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.

gminy wypełniając przesłanki art. 13e ustawy o podatku rolnym, zgodnie z art. 7 ust. 3a ustawy o pomocy publicznej, powinny przesłać projekty uchwał, w których zawarto zapisy dotyczące ulgi w podatku rolnym, jako projekty programu pomocowego powodującego udzielanie pomocy de minimis, ministrowi właściwemu do spraw rolnictwa. Podmiot ten w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy, które następnie należy uwzględnić podejmując uchwałę. W związku z tym RIO uznało, że skoro gmina nie spełniła powyższego zgłoszenia naruszyła art. 7 ust. 3a ustawy o pomocy publicznej, wprowadzając regionalną pomoc inwestycyjną.

Izba w Kielcach w 2008 r. stwierdziła **sprzecznosc w uchwale rady gminy** w sprawie przyjęcia „Programu pomocy przedsiębiorcom inwestującym na terenie gminy .... w latach 2008-2013” **z zapisami rozporządzenia z dnia 5 sierpnia 2008 r. Rady Ministrów w sprawie udzielania przez gminy zwolnień w podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną**<sup>234</sup>.

Należy podkreślić, iż rozporządzenie Rady Ministrów dotyczące regionalnej pomocy inwestycyjnej nie stanowi w żadnym razie, podstawy prawnej do wprowadzenia uchwały dotyczącego zwolnienia od podatku od nieruchomości. Podstawą taką jest art. 7 ust. 3 u.o.p.l., nie zaś ww. rozporządzenie. Nie oznacza to jednak, że uchwała taka nie powinna nawiązywać do tego aktu. Jest to nawet konieczne, gdyż dopiero wtedy gdy uchwała będzie spełniała warunki określone w ww. rozporządzeniu będzie ona objęta uproszczoną procedurą. Uchwały przewidujące udzielanie pomocy zgodnie z warunkami określonymi w rozporządzeniu, co do zasady, nie podlegają bowiem notyfikacji do Komisji Europejskiej. Nie wymagają one także uzyskania opinii Prezesa UOKiK. Oznacza to, że przedmiotowa uchwała powinna być przesłana jedynie do regionalnej izby obrachunkowej, w celu sprawdzenia jej zgodności z prawem oraz do wojewody, w celu jej opublikowania w wojewódzkim dzienniku urzędowym.<sup>235</sup>

W przypadku gdy rada gminy zmodyfikuje warunki wynikające z rozporządzenia powstanie obowiązek postępowania zgodnie z art. 12 ust.1 ustawy o pomocy publicznej. Zgodnie z tym przepisem projekty programów pomocowych, w tym przewidujących udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych, oraz pomocy indywidualnej, a także pomocy indywidualnej na restrukturyzację, wymagają uzyskania opinii Prezesa Urzędu, a w

---

<sup>234</sup> Dz.U. Nr 146, poz. 927

<sup>235</sup> Zob. M. Popławski, R. Dowgier, Uchwała w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2007, nr 11.



zakresie pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie, ministra właściwego do spraw rolnictwa.

W 2009 r. izba w Łodzi stwierdziła wadę uchwały dotyczącej regionalnej pomocy inwestycyjnej w związku z naruszeniem art. 7 ust. 3 u.o.p.l. oraz art. 2 ust. 1 lit. j rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej<sup>236</sup>. W ostatnich z tych przepisów wskazuje się definicję pojęcia rozpoczęcie prac. Zgodnie z nią oznacza to podjęcie prac budowlanych lub pierwszego prawnie wiążącego zobowiązania do zamówienia urzędów, z wyłączeniem wstępnych studiów wykonalności. Jeśli więc rada gminy wprowadziła własną definicję tego pojęcia w istocie naruszony został ww. przepis prawa unijnego.

#### **2.3.2.3.8. Regulacje dotyczące wejście w życie uchwał**

W 2008 r. w sześciu izbach zakwestionowano uchwały, w których znalazły się **przepisy nadające tym aktom moc wsteczną**. Temu zarzutowi towarzyszyła niekiedy kwestia **wadliwego ogłoszenia uchwały**. Z taką sytuacją mieliśmy do czynienia w izbie w Łodzi, gdzie zakwestionowano zapis, zgodnie z którym uchwała wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2008 roku. W tym rozstrzygnięciu zakwestionowano także zapis, że uchwała podlega opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego, na tablicy ogłoszeń Rady Miasta Zgierza przez okres 14 dni oraz w Monitorze Samorządowym Miasta Zgierza. Wskazano przy tym na naruszenie art. 42 u.s.g. w związku z art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 13 pkt 2 ustawy o ogłaszaniu aktów. Wydaje się, że wskazanie w uchwale informacji o tym, że akt ten będzie ogłoszony w innych formach niż przewidzianych w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych tj. na tablicy ogłoszeń czy lokalnej prasie, jest dopuszczalne jeśli obok tej formy informowania społeczeństwa zastosowano formę podstawową, czyli ogłoszenie aktu w dzienniku województwa.

Izba Rzeszowska wskazała, że nadanie wstecznej mocy uchwale rady określającej wysokość rocznych stawek podatku od środków transportowych narusza nie tylko art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych ale też art. 2 i art. 7 Konstytucji RP. W Poznaniu zakwestionowano uchwałę wprowadzającą zwolnienie z mocą wsteczną. Wydaje się jednak, że tego rodzaju uchwały nie muszą być wadliwe, o czym szerzej niżej.

---

<sup>236</sup> Dz. Urz. UE L 302

W 2009 r. cztery izby stwierdziło nadanie uchwały mocy wstecznej. W Szczecinie stwierdzono, że termin wejścia w życie uchwały dotyczącej zwolnienia w podatku od nieruchomości był wcześniejszy niż data jej podjęcia 01.01.2008 r. W Warszawie zakwestionowano określenie terminu wejścia w życie uchwał podatkowych jako niezgodnego z przepisami ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych oraz nadanie mocy wstecznej obowiązywania uchwały.

Zgodnie z ustawą o ogłaszaniu aktów normatywnych uchwały rad gmin wchodzi w życie w ciągu 14 dni od dnia ich ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym albo w terminie późniejszym określonym w uchwale. Wyjątki od tej zasady określone zostały w art. 4 ust. 2 i art. 5 ww. ustawy. 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 tego aktu. 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, iż istnieje możliwość wejścia w życie przepisów z dniem ogłoszenia lub nawet z mocą wsteczną w sytuacji, gdy nie łamie to zasad państwa prawnego. Nie budzi żadnych wątpliwości, że przepisy te nie zezwalają na wprowadzenie z mocą wsteczną uchwał zawierających rozwiązania zwiększające obciążenia podatkowe. Próby wykorzystywania tych przepisów do wprowadzenia w trakcie roku albo z mocą wsteczną ww. regulacji należy uznać za oczywiście niezgodne z zasadami demokratycznego państwa prawnego. Inaczej należy odnieść się do sytuacji, w której wprowadzane są z mocą wsteczną rozwiązania prowadzące do zmniejszenia obciążeń np. poprzez obniżenie stawek, czy wprowadzenie zwolnień podatkowych. Obniżenie stawki jest jedną z form ulgi podatkowej<sup>237</sup>, a więc instytucją, której wprowadzenie jest korzystne dla podatnika. Nie ma zatem podstaw do powoływania się na naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego. W takim przypadku zasada ta powinna przede wszystkim chronić podatnika przed negatywnymi skutkami działalności fiskusa. Pogląd ten znajduje odzwierciedlenie w

---

<sup>237</sup> 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 n.

orzecznictwie sądowym<sup>238</sup>. Wprowadzając niższe stawki należy jednak uregulować w formie przepisów przejściowych sytuację podatników, którzy już zapłacili podatek wg wyższych stawek<sup>239</sup>.

Przyjąć więc należy, że istnieją możliwości prawne wprowadzanie w życie z mocą wsteczną uchwał rad gmin korzystnych dla podatnika. Umożliwia to art. 4 ust. 2, a przede wszystkim 5 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych. Regulacje te mogą być uruchamiane m.in. wówczas, gdy rada przez pomyłkę, z pośpiechu lub z powodu okoliczności od niej niezależnych, wprowadzi na swoim terenie obciążenia podatkowe niedostosowane do sytuacji społeczno-gospodarczej podatników. Istnieje wówczas możliwość skorygowania wcześniej podjętych działań poprzez zmianę uchwał i wprowadzenie od początku roku regulacji dostosowanych do warunków lokalnych. Z tych powodów nie jest zasadna, spotykana w literaturze, jednoznacznie negatywna ocena przepisów umożliwiających nadanie mocy wstecznej określonym regulacjom prawnym<sup>240</sup>.

Trzy izby zakwestionowały uchwały, w których wprowadzono zapisy, zgodnie z którymi **uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia**. Jednostki te wskazywały przy tym naruszenie art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych a także art. 42 u.s.g. Wadliwe są uchwały, które określają w inny sposób zasady ich wejścia w życie niż wynika to z ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Zgodnie z tym aktem uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia wojewódzkim dziennikiem urzędowym, chyba że dany akt określi termin późniejszy. Z tego też względu nieuprawnione są, co do zasady, uchwały nadające im moc wsteczną, czy z dniem podjęcia.

#### **2.3.2.3.9. Uchwały dotyczące opłaty miejscowej**

W 2008 r. dwie izby (Gdańska, Kraków) zakwestionowały uchwały dotyczące opłaty miejscowej, w których wprowadzono **zwolnienia podmiotowe**. W przypadku izby w Krakowie za wadliwe uznano zwolnienie uczestników festiwali a także zorganizowanych grup osób niepełnosprawnych. W 2009 r. RIO w Poznaniu uznało za wadliwe zwolnienie z opłaty wskazanego w uchwale podmiotu np. dzieci do lat (...).

Preferencje podmiotowe, podobnie jak w przypadku innych należności, także i w opłacie miejscowej nie mogą być wprowadzane. Z drugiej strony należy podkreślić, że z uwagi na charakter świadczenia (przedmiotem jej jest przebywanie osób fizycznych na określonym

<sup>238</sup> Sygn. akt I SA/Po 1337/99. W wyroku tym sąd dopuszcza możliwość obniżenia ceny żyta przyjmowanej na potrzeby ustalenia stawki w podatku rolnym, dokonanej w trakcie roku podatkowego.

<sup>239</sup> Wyrok NSA z dnia 1 października 2003 r. (sygn. akt SA/Wr 1608/03).

<sup>240</sup> Por. D. Dąbek, Prawo miejscowe..., op. cit., s. 316.

terenie) skonstruowanie zwolnienia o charakterze czysto przedmiotowym będzie bardzo trudne, jeśli w ogóle możliwe. Zobacz rozważania dotyczące zakazu wprowadzania zwolnień podmiotowych w opłacie targowej (2.3.3.2.4.7.).

#### **2.3.2.3.10. Uchwały dotyczące podatku rolnego**

W 2008 r. w zakresie podatku rolnego izba w Opolu zakwestionowała uchwałę z uwagi na **wadliwe obniżenie ceny skupu żyta**, polegające na określeniu obniżonej stawki ceny skupu żyta nie w złotych, lecz w kwintalach, co zdaniem izby narusza art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z tym przepisem rady gmin są uprawnione do obniżenia cen skupu przyjmowanych jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy. Realizując to uprawnienie rada w uchwale powinna wskazać konkretną kwotę, wyrażoną w złotych, która będzie brana pod uwagę przy ustaleniu podatku rolnego. Błędem jest działanie polegające na obniżeniu stawki poprzez wskazanie, że dla celów podatku będzie uwzględniana wartość określonej części, a więc np. połowy, kwintala żyta.

W 2009 r. dwie izby stwierdziło wadliwość uchwał z powodu wadliwego obniżenia ceny żyta. W Poznaniu zakwestionowano obniżenie średniej ceny skupu żyta, przed opublikowaniem komunikatu Prezesa GUS. W Łodzi natomiast stwierdzono naruszenie art. 6 ust. 1 i 3 ustawy o podatku rolnym w związku z obniżeniem ceny skupu żyta tylko na II półrocze 2009 roku.

Pierwsza sytuacja rzeczywiście nie powinna mieć miejsca. W drugim przypadku można jednak polemizować z izbą. Jeśli dopuszczalne jest obniżenie stawki na cały rok, to można także ją obniżyć na okres okres krótszy np. pół roku. Zgodne jest to z zasadą a maiori ad minus.

W 2008 r. w Poznaniu **zakwestionowano zwolnienie dotyczące gruntów ugorowanych lub odłogowanych w przypadku, gdy nie przyznano do tych gruntów rolnych płatności bezpośrednich w rozumieniu przepisów o płatnościach bezpośrednich do gruntów rolnych**. Wydaje się, że preferencja ta, mając charakter przedmiotowy, jest dopuszczalna. Być może powodem wydania takiego rozstrzygnięcia przez RIO było uznanie, iż zapis ten jest za mało precyzyjny. Z brzmienia tej regulacji trudno jest ustalić m.in. przez jaki okres płatności nie powinny być przyznawane, aby uprawniało to do nabycia prawa do zwolnienia. Nie wiadomo także przez jaki okres to zwolnienie powinno być stosowane.

#### **2.3.2.3.11. Uchwała w sprawie wzorów deklaracji i informacji podatkowych**

W 2008 i w 2009 r. izba w Białymstoku kwestionowała uchwały w sprawie wzorów informacji i deklaracji podatkowych, w zakresie **zapisów, które zawierały niezgodne z prawem postanowienia dotyczące zaokrąglania podstaw opodatkowania**. Dotyczyło to zwłaszcza gruntów, gdzie wskazywało się, że ich powierzchnia powinna być podana z dokładnością do 1 m<sup>2</sup>. Umieszczanie takiego pouczenia we wzorach deklaracji czy informacji podatkowych nie znajduje podstawy w ustawie. Art. 63 o.p. wskazuje na możliwość zaokrąglania co prawdy także podstawy opodatkowania. Dotyczy to jednak jedynie takich sytuacji, w których element ten jest określony wartościowo. Ma to zastosowanie przy opodatkowaniu m.in. budowli, której podstawą opodatkowania jest wartość ustalona w pieniądzu. Przepis ten, nie dotyczy, zaś podstawy opodatkowania wyrażonej w metrach kwadratowych. Zagadnienie wprowadzania wadliwych pouczeń we wzorach deklaracji i informacji podatkowych będzie przedmiotem analizy w dalszej części pracy (zob. 2.3.3.2.6.1.).

#### **2.3.2.4. Stwierdzone nieprawidłowości w ujęciu szczegółowym występujące wyłącznie w 2008 r.**

##### **2.3.2.4.1. Uchwały dotyczące podatku od nieruchomości**

W Poznaniu zakwestionowano uchwałę, w której wprowadzono **zwolnienie z podatku od nieruchomości dotyczące terenu rekultywowanego składowiska śmieci na czas przeprowadzenia rekultywacji**. W uchwale tej mamy do czynienia z wprowadzeniem czasowego ograniczenia zastosowania zwolnienia, które jak się wydaje, należy uznać za dopuszczalne. Jeśli gmina może wprowadzić zwolnienie na czas nieokreślony, to może tę preferencję wprowadzić także na pewien okres czasu. Ograniczenie to może zostać wprowadzone poprzez wskazanie np. liczby lat, przez które preferencja będzie mogła być stosowana. Ważne jest, aby ich zastosowanie nie budziło wątpliwości interpretacyjnych na etapie stosowania przepisu. Dodać należy, że nie ma przeszkód w zastosowaniu takiego limitu czasowego, nawet jeśli określone zdarzenie, w tej uchwale zakończenie rekultywacji, nastąpi w trakcie roku. Nie będzie to w żadnym wypadku powodowało naruszenia praw nabytych, jeśli kryterium wyznaczający moment zakończenia korzystania z tego zwolnienia będzie ustalane przed nabyciem przez podatnika prawa do zwolnienia. W przypadku gdy zdarzenie

ograniczające czasokres korzystania z preferencji nastąpi w trakcie roku zwolnienie powinno podatnikowi przysługiwać do końca miesiąca, w którym to zdarzenia nastąpił.<sup>241</sup>

Izba białostocka i lubelska kwestionowały zapisy w uchwałach, których literalne brzmienie prowadziłyby do **zastosowania zwolnienia przed powstaniem obowiązku podatkowego** lub powodowałyby w praktyce problemy z ustaleniem okresu, przez który preferencja powinna mieć zastosowanie. Problem dotyczył uchwał wprowadzających zwolnienia mające charakter regionalnej pomocy inwestycyjnej przyznawane w związku z nowymi inwestycjami polegającymi na zbudowaniu budynków lub budowli. Trudno bowiem uznać za prawidłowy zapis zgodnie, z którym zwolnienie od podatku od nieruchomości, wynikające danej uchwały, obowiązuje przez okres 3. lat po dniu zakończenia inwestycji lub utworzenia nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją, jednakże nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2013 r. Zapis ten budzi istotne wątpliwości. Jak bowiem należy liczyć 3. letni termin, o którym mowa w tym przepisie. Nie ma wątpliwości, że preferencja ta może być przyznana najwcześniej gdy powstanie obowiązek podatkowy w zakresie przedmiotu opodatkowania, które podlegało zwolnieniu. Zgodnie z art. 6 ust. 2 u.o.p.l. jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1. stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Przy nowo wybudowanych budynkach i budowlach, bieg terminu nie może rozpocząć biegu od zakończenia inwestycji, ale od 1. stycznia roku następującego po roku, w którym inwestycja została zakończona. Z jednej więc strony można przyjąć, że 3 letni okres zwolnienia rozpoczyna swój bieg dopiero od powstania obowiązku podatkowego. Z drugiej strony można też uzasadnić koncepcję, że zwolnienie przysługuje, do końca 3 letniego okresu, liczonego jednak już od zakończenia inwestycji. W tym drugim przypadku oznaczałoby to, że przedsiębiorcy nie będą mogli skorzystać z 3 lat zwolnienia, gdyż okres ten będzie pomniejszany o okres „tzw. wakacji podatkowych”.

Kwestia wadliwego określenia w uchwale momentu rozpoczęcia okresu, od którego zwolnienie ma zastosowanie, będzie szerzej jeszcze w pracy szerzej analizowane.

Za prawidłowe, jak się wydaje, należy uznać działania izb, w których kwestionowane są **nieprecyzyjne zapisy, szczególnie gdy dotyczą one kwestii bezpośrednio odnoszących**

---

<sup>241</sup> Zob. art. 6 ust. 3 u.o.p.l. zgodnie z którym, jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.

**się do prawa lub obowiązków podatników.** W takim kontekście białostocka izba zakwestionowała zapis dotyczący zwolnień, zgodnie, z którym preferencji nie stosuje się do przedsiębiorców, którzy zalegają z zapłatą zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości, bądź którym w okresie 2 lat przed złożeniem zgłoszenia zamiaru skorzystania ze zwolnienia z podatku od nieruchomości Prezydent Miasta Białegostoku umorzył zaległości podatkowe. Wątpliwość, która powstaje na gruncie tego zapisu związana jest z faktem, że nie określono na jaki moment podmiot ubiegający się o zwolnienie nie może mieć zaległości podatkowej. Nie wiadomo, czy ma to być np. moment złożenia wniosku o zwolnienia, czy też zakończenia inwestycji. W analitycznym przypadku można więc postawić zarzut wprowadzenia preferencji przy wykorzystaniu nieprecyzyjnych pojęć.

Należy także uznać za prawidłowe działanie izby (Białystok), które uchyliło zapisy **wzajemnie sprzeczne**. Zgodnie z jedną regulacją uchwały przedsiębiorca traci prawo do zwolnienia od podatku od nieruchomości w przypadku, gdy nowa inwestycja lub zwiększenie zatrudnienia nie zostaną utrzymane przez okres 5 lat od dnia zakończenia inwestycji. Był to zapis sprzeczny ze wzorem oświadczenia, stanowiącym załącznik do ww. uchwały. W ostatnim z tych dokumentów wskazano, że podatnik miał zobowiązać się do utrzymania nowej inwestycji w Białymstoku co najmniej 5 lat od dnia udzielenia pomocy, nie zaś zakończenia inwestycji. Wprowadzanie zapisów sprzecznych powoduje trudny do rozwiązania problem. Nie wiadomo bowiem, którą regulację należy uznać za prawidłową.

Wadliwe są zapisy uchwał dotyczące **stawek podatkowych, których brzmienie dotyczące określonych kategorii gruntów czy budynków jest niezgodne z treścią art. 5 u.o.p.l.** Stanowisko to zostało potwierdzone w rozstrzygnięciach trzech izb (Wrocław, Olsztyn, Białystok). W tym kontekście zakwestionowano np. zapis, zgodnie z którym określono stawkę dla budynków mieszkalnych. Jest on bowiem sprzeczny z art. 5 u.o.p.l., gdzie mowa jest o stawce dla budynków mieszkalnych, a także stawce dotyczącej budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Z tych samych powodów za wadliwe należy uznać uchwały, w których wprowadzono stawkę dla budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, zapominając o stawce dla części tych budynków. Zdarzają się także sytuacje, gdzie wprowadza się stawkę dla części budynków zapominając o stawce dla całych budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Określenie stawki wyłącznie dla budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, uniemożliwia opodatkowania stawką najwyższą części takiego budynku, który został zajęty

na działalność gospodarczą. Zagadnienie pominięcia w uchwale stawek dotyczących określonych przedmiotów podlegających opodatkowaniu będzie przedmiotem głębszej analizy w dalszej części raportu.

#### **2.3.2.4.2. Uchwały dotyczące podatku od środków transportowych**

Izby w Opolu i we Wrocławiu kwestionowały uchwały rad gmin wprowadzające **zwolnienia w podatku od środków transportowych zarzucając naruszenie art. 12 ust. 4 u.o.p.l.** Podniesiono wprowadzenia zwolnienia dla pojazdów, które nie mogą być objęte taką preferencją. Zgodnie z ww. przepisem rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1, z wyjątkiem zwolnień dotyczących pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6 u.o.p.l. W związku z powyższym nie można wprowadzać zwolnień dla pojazdów, których dopuszczalna masa całkowita lub zespołu pojazdów przekracza 12 ton. Nie będzie problemu, jeśli zapis uchwały dotyczący zwolnienia zawiera kryteria, których analiza umożliwi stwierdzenie, że ww. ograniczenie nie zostało naruszone np. zwalnia się samochody ciężarowe o DMC od 5 do 7 ton. Nie można też kwestionować uchwał, jeśli po określonej treści zwolnienia dodaje się, że preferencja ta nie dotyczy pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6 u.o.p.l. Należy jednak uznać za wadliwe zapisy dotyczące zwolnień, które nie zawierają tych rozwiązań. Nie można przyjąć założenia, że wprowadzenie zwolnienia bez wyraźnego wskazania, że nie dotyczy ono pojazdów z art. 8 pkt 2, 4 i 6 u.o.p.l. jest prawidłowe w związku z tym, że zakres zastosowania takiej uchwały jest limitowany, z mocy prawa, ograniczeniem ustawowym wynikającym z art. 12 ust. 4 u.o.p.l. Podkreślić należy, że art. 12 ust. 4 u.o.p.l. jest jedynie przepisem kompetencyjnym stanowiącym podstawę do aktywności dotyczącej kreowania zwolnień, choć wyraźnie ograniczonej. Nie stanowi on natomiast bezpośredniej podstawy do nakładania na podatników obowiązków czy przyzwania im prawa. Innymi słowy jeśli uchwała wprowadzi zwolnienie, którego zakres będzie obejmował także pojazdy o DMC powyżej 12 ton, to przepisem, z którego to zwolnienie wynika jest właśnie ta uchwała, nie zaś art. 12 ust. 4 u.o.p.l. Uchwała ta oczywiście jest sprzeczna z prawem, ale do czasu jej uchylenia w określonym trybie obowiązuje i stanowi podstawę do zwolnienia także najcięższych pojazdów, których ustawodawca nie pozwolił obejmować taką preferencją (zob. 2.3.3.2.3.2.).

Dwie izby stwierdziły wprowadzanie w podatku od środków transportowych **ulg podatkowych**. Izba w Poznaniu zakwestionowała procentowe zmniejszanie stawek podatkowych. Stwierdziła również przypadki, w których procentowo je zwiększano (zob. 2.3.3.2.3.8.). W Bydgoszczy natomiast zakwestionowano uchwałę, w której organ stanowiący ustalając stawki podatku od środków transportowych określił 50% zniżkę podatku dla



pojazdów wykorzystywanych wyłącznie do celów rolniczych. Działanie to uznano za sprzecznie z art. 10 ust. 2 u.o.p.l., zgodnie z którym dopuszczalne jest różnicowanie wysokości stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności wpływ środka transportowego na środowisko naturalne, rok produkcji albo liczbę miejsc do siedzenia. Dodać należy, że rada gminy na podstawie art. 12 ust. 4 ww. ustawy może wprowadzać zwolnienia podatkowe. Przedstawione wyżej preferencje należy uznać za ulgi, których wprowadzanie nie leży w kompetencji rady gminy (zob. 2.3.3.2.3.6.).

Słusznie także za wadliwe uznano **procentowe zwiększenie stawek podatkowych**. W tym przypadku może pojawić się problem pomocy publicznej. Podmioty objęte niższymi stawkami mogą w pewnych warunkach zostać uznane za grupę korzystającą z pomocy publicznej. W tym kontekście pojawia się także wątpliwość, co do tego, czy przedmiotowa uchwała spełnia przede wszystkim warunki proceduralne związane z podjęciem uchwały pomocowej. W dalszej części pracy materia udzielania pomocy publicznej w związku z podwyższaniem stawek podatkowych będzie analizowana szczególnie na gruncie podatku od nieruchomości (zob. 2.3.3.2.2.1.3.). Innym problemem, który powstaje w związku z procentowym podwyższeniem stawki podatkowej jest kwestia naruszenia art. 10 u.o.p.l. W przepisie tym mowa jest o obowiązku określenia stawek podatkowych. Z jego spełnieniem będziemy mieli do czynienia niewątpliwie gdy rada gminy przyjmie określone stawki kwotowe. Można mieć wątpliwości, czy cel ten zostanie osiągnięty przy zastosowaniu przedmiotowego mechanizmu (zob. 2.3.3.2.3.6. i 2.3.3.2.3.8.).

#### **2.3.2.4.3. Uchwały dotyczące opłaty targowej**

Izba w Szczecinie zakwestionowała **róznicowanie stawek opłaty targowej według kryterium miejsca zamieszkania osób dokonujących sprzedaży**, wskazując na naruszenie art. 32 Konstytucji RP. Różnicowanie wysokości opłaty w zależności od podmiotu dokonującego sprzedaży narusza konstytucyjną zasadę równości wszystkich podmiotów wobec prawa. Dopuszczalne jest stosowanie wyłącznie przedmiotowych kryteriów różnicowania zależnych np. od sposobu dokonywania sprzedaży. Podmiotowe różnicowanie nie jest dopuszczalne na gruncie także innych podatków i opłat lokalnych, w tym w podatku od nieruchomości (zob. 2.3.3.2.2.1.6.). Na gruncie opłaty targowej nie można także wprowadzać zwolnień podmiotowych (zob. 2.3.3.2.4.7.).

Izba w Łodzi stwierdziła naruszenie art. 19 pkt 1 u.o.p.l. poprzez to, że **stawki opłaty targowej, że w rzeczywistości będzie określał inkasent, nie zaś organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego**. Przekazanie kompetencji do ustalenia stawki

podatkowej przez radę gminy nie może mieć miejsca. Nie ma przy tym znaczenia przez kogo uprawnienie to miałyby zostać wykonywane np. wójta, czy inkasenta. W tym miejscu należy podkreślić, że zarzut ten, jak się wydaje, nie będzie mógł być postawiony w sytuacji, w której rada gminy określi stawkę poprzez np. wskazanie kwoty przypisanej do jednego metra powierzchni zajętej na sprzedaż określonych towarów (zob. 2.3.3.1.4.). W tym przypadku inkasent przed pobraniem należnego świadczenia faktycznie będzie musiał dokonać określonego obliczenia. Nie oznacza to, że rada gminy przekazuje kompetencje do określenia stawek dla inkasenta, jeśli wszystkie niezbędne kryteria do ustalenia stawki są określone w uchwale.

Izba w Poznaniu zakwestionowała **zwolnienie z opłaty targowej osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, które są płatnikami podatku od nieruchomości w związku z nieruchomościami lub obiektami budowlanymi nie złączonymi trwale z gruntem, położonymi na placach targowych.** Regulacja ta w istocie powiela zwolnienie z opłaty wynikające z art. 16 u.o.p.l., choć nie precyzyjnie. W powołanym wyżej przepisie mowa jest o podatniku, nie zaś o płatniku podatku od nieruchomości. Odzwierciedlenie w uchwale rozwiązań ustawowych nie powinno stanowić podstawy do stwierdzania nieważności takiego zapisu. Materia ta będzie przedmiotem szerszej analizy w kontekście powielania zapisów ustawowych przy kreowaniu zwolnień podatkowych w podatku od nieruchomości (zob. 2.3.3.2.2.2.7.).

Izba w Kielcach zakwestionowała zapis w **uchwale w sprawie ustalenia wysokości opłaty targowej, określenia zasad poboru oraz ustanowienia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso, zgodnie z którym środki pozyskane z tytułu opłaty targowej przeznaczone będą na utrzymanie czystości i porządku na targowiskach i miejscach, w których prowadzony jest handel, a stanowiących własność określonej gminy.** Regulacja ta została uznana za naruszającą zasadę jedności materialnej budżetu określoną w art. 31 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Istotą zasady wyrażonej w tym przepisie jest zakaz przeznaczania środków publicznych z poszczególnych tytułów na finansowanie imiennie wyznaczonych wydatków. Wskazana wyżej regulacja powinna zostać zakwestionowana także z uwagi na fakt, iż brak jest podstawy prawnej do wprowadzania przepisów na podstawie których istnieje możliwość wskazywania przeznaczenia środków uzyskanych z poboru m.in. opłaty targowej. Kwestia ta będzie szerzej analizowana w kontekście wprowadzania zapisów dotyczących podatku od nieruchomości (zob. 2.3.3.2.2.2.9.).

Krakowska izba zakwestionowała uchwałę, w której **nie określono terminów płatności opłaty targowej,** z uwagi na naruszenie art. 19 ust. 1 lit. a u.o.p.l. Zgodnie z

dyspozycją tego przepisu rada gminy obowiązana jest do ustalenia oprócz wysokości opłat lokalnych, także zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności opłaty targowej. Brak wprowadzenia w drodze uchwały terminu płatności opłaty targowej może wywoływać praktycznie problemy, zwłaszcza gdy podatnik (podmiot dokonujący sprzedaży) odmówi przekazania należności inkasentowi. Organ podatkowy będzie zmuszony do określenia w decyzji wysokości zobowiązania podatkowego. Elementem tego rozstrzygnięcia powinno być także wskazanie terminu płatności, który został naruszony przez podatnika, co w przypadku nie określenia tego elementu w uchwale będzie jednak niemożliwe (zob. 2.3.3.2.4.4.).

#### **2.3.2.4.4. Uchwała w sprawie inkaso**

Izba w Bydgoszczy zakwestionowała **uchwałę rady gminy w zakresie spraw już uregulowanych i wprowadzonych bez upoważnienia ustawowego** wskazując, że organ stanowiący wprowadził zapisy dotyczące kwestii uregulowanych w art. 9, 17 § 1, 30 § 3 i art. 32 o.p. Działanie takie uznano za naruszające u.o.p.l., ustawę o podatku rolnym, ustawę o podatku leśnym, a także Ordynację podatkową. Ustawy te upoważniają radę gminy do określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso, a w Ordynacji podatkowej<sup>242</sup> upoważnia się natomiast radę gminy do wyznaczenia terminu płatności podatku dla inkasenta. Inne zagadnienia w uchwale dotyczącym inkasa nie powinny się pojawić. Stanowisko to jest prawidłowe, choć należałoby odróżniać sytuację, w której rada gminy powiela rozwiązanie wynikające z ustawy (zob. 2.3.3.2.2.2.7.), od tej, w której rada gminy wprowadza rozwiązanie kształtujące obowiązki czy uprawnienia określonych podmiotów sprzecznie z ustawą (zob. 2.3.3.2.2.2.10.). W tym pierwszym przypadku można ograniczyć się do stwierdzenia nieistotnego naruszenia prawa, podczas gdy w drugim przypadku naruszenie prawa jest istotne.

Izba w Lublinie słusznie zakwestionowała **zapis dotyczący wprowadzenia dla inkasentów wynagrodzenia za czynności, których obowiązek realizacji nie może być nakładany na te podmioty w uchwale**. Dotyczyło to wynagrodzenia za pobór należności niebędących podatkami. Zdaniem ww. RIO naruszono w ten sposób art. 6 ust. 12 u.o.p.l., art. 6b ustawy o podatku rolnym i art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym. Dodać należy, że w takim przypadku analizowana uchwała powinna zostać zakwestionowana z dwóch powodów. Po pierwsze nakłada się na inkasenta obowiązki, którymi ten podmiot nie może być

---

<sup>242</sup> art. 47 § 4a o.p.

obciążany. Po drugie nie ma podstawy prawnej do określenia wynagrodzenia za obowiązki inne niż wynikające z ustawy (zob. 2.3.3.2.5.2.).

Izba w Kielcach zakwestionowała **uchwałę rady powiatu wprowadzającą wynagrodzenie dla inkasentów z tytułu poboru podatków i opłat stanowiących dochód gmin**, wskazując na naruszenie art. 28 § 4 o.p. Zgodnie z tym przepisem rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może ustalać wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio, budżetu gminy, powiatu lub województwa. Z tej regulacji wynika, że rada powiatu może określić wynagrodzenie dla inkasentów jedynie w zakresie należności stanowiących dochód powiatu, nie zaś gminy, czy innej j.s.t. Realizacja tego uprawnienia przez radę powiatu zależna jest od istnienia świadczenia stanowiącego dochód tej j.s.t., a także istnienia uprawnienia wynikającego z ustawy do jego poboru w drodze inkasa. Dopiero wtedy byłoby możliwe wyznaczenie inkasentów i przyznanie im wynagrodzenia przez radę powiatu. Wydaje się, że powiat nie dysponuje dochodami, które spełniają ww. warunek. W analizowanej sytuacji uchwała została więc wydana bez podstawy prawnej. Podobna materia będzie przedmiotem analizy w kontekście wprowadzenia zapisów dotyczących zwolnień podatku od nieruchomości (zob. 2.3.3.2.2.2.9.).

Izba w Olsztynie zakwestionowała uchwałę, w której **nie określono inkasentów opłaty lokalnej**. Jako wadliwe należy uznać uchwały, w których zarządza się pobór danego świadczenia w drodze inkasa i jednocześnie nie określa się podmiotów, które będą inkasentami (zob. 2.3.3.2.5.1.). **Nie powinny być jednak kwestionowane akty prawa miejscowego dotyczące opłat, o których mowa w u.o.p.l. (miejscowa, uzdrowska, targowa, od posiadania psów), w których nie zarządza się poboru tych świadczeń w drodze inkasa.** Z art. 19 pkt 2 u.o.p.l. wynika bowiem, że rada gminy może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Analiza tego przepisu powinna prowadzić do wniosku, że rada gminy decydująca się na zarządzenie poboru danego świadczenia w drodze inkasa jest zobowiązana do określenia inkasentów. Interpretacja, tej regulacji, zgodnie z którą wyznaczenie inkasentów, po wprowadzeniu inkasa, jest uprawnieniem nie zaś obowiązkiem organu stanowiącego gminy, prowadziłyby do sytuacji, w których ta instytucja pozostawałaby martwa.

Samo jednak wprowadzenie instytucji inkasa jest jednak uprawnieniem j.s.t., nie zaś obowiązkiem tego podmiotu. Nie sposób jednak nie uznać, że zaniechanie w tym zakresie jest błędem, choć nie naruszającym przepisy prawa. Trudno bowiem wyobrazić sobie podatników

np. opłaty miejscowej, którzy sami dokonaliby wpłaty ciężącego na nich świadczenia bezpośrednio do kasy lub na rachunek organu podatkowego. Nie zarządzenie poboru opłat w drodze inkasa w praktyce pozbawi więc gminę dochodów z tego tytułu. Sytuacja taka nie może jednak być uznany za wadę prawną.

Z drugiej strony należy podkreślić, że **zarządzenie poboru opłaty targowej od całości lub części targowisk w drodze inkasa nie może wykluczać ich opłacania w innej formie przewidzianej w Ordynacji podatkowej**. Pobranie podatku, jak i opłaty targowej, przez inkasenta jest traktowany jako jeden z możliwych i równorzędnych sposobów wygasania zobowiązania podatkowego<sup>243</sup> (zob. ).

Krakowska izba zakwestionowała **uzależnienie wypłaty wynagrodzenia inkasentom od terminowego wpłacania przez nich pobranych podatków** wskazując, że obowiązek taki wynika wprost z art. 9 i art. 47 § 4a o.p. Wydaje się jednak, że to rozwiązanie przyjęte przez RIO nie zasługuje na akceptację. Jeśli rada gminy może w ogóle nie wprowadzać wynagrodzenia za inkaso (zob. 2.3.3.2.5.6.), to tym bardziej może uzależnić jego przyznanie od terminowego dokonania wpłaty (zob. także 2.3.3.2.5.1.). Ponadto czym innym jest, jak się wydaje, obowiązek ciężący na inkasentach dokonywania wpłaty we właściwym terminie, a czym innym zaś praktyczne przestrzeganie tych terminów. Inkasenci, którzy nie będą przekazywali na czas pobranych podatków w konsekwencji zostaną obciążeni dodatkowym obciążeniem w postaci odsetek za zwłokę. Mogą także zostać w takim przypadku pozbawieni wynagrodzenia za inkaso, pod warunkiem wprowadzenia jednak do uchwały zapisu, o którym mowa wyżej.

W poznańskiej izbie zakwestionowano **uchwałę, w której zdecydowano, że poboru opłaty targowej dokonują inkasenci, bez zarządzenia poboru tego świadczenia w drodze inkaso**. Zgodnie z art. 19 pkt 2 u.o.p.l. rada gminy może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Zgodzić się więc należy, z ww. rozstrzygnięciem, iż przed wyznaczeniem inkasentów należy zarządzić pobór danego świadczenia w drodze inkasa. Z drugiej strony można przyjąć, że rada gminy wyznaczająca inkasentów do realizacji danego świadczenia, w sposób pośredni wyraża także wolę zarządzenia danego świadczenia w drodze inkasa. W związku z tym dopuszczalne, wydaje się, stwierdzenie w analizowanym przypadku, jedynie nieistotnego naruszenia prawa.

#### **2.3.2.4.5. Uchwały wprowadzające pomoc publiczną**

---

<sup>243</sup> Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10.10.2008 r., I SA/Po 1036/08

W izbie w Kielcach zakwestionowano **uchwałę, która została podjęta przed upływem 14. dniowego terminu, w których UOKiK mógł zgłosić zastrzeżenia** zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy o pomocy publicznej. W związku z ww. przepisem rada gminy nie powinna podejmować uchwały przed upływem 14. dniowego terminu przysługującego UOKiK na zgłoszenie zastrzeżeń do projektu tego aktu. Nie wydaje się jednak racjonalne w każdym przypadku, o którym mowa wyżej, stwierdzanie nieważności takiej uchwały. Jeśli bowiem między wysłaniem uchwały do UOKiK-u a momentem podjęcia rozstrzygnięcia przez RIO minął 14. dni nie należy bezwzględnie stwierdzać nieważność takiej uchwały. Dotyczy to przypadku, gdy UOKiK nie zgłosił w międzyczasie zastrzeżeń co do poprawności tego aktu. RIO powinno wystąpić do rady gminy w celu ustalenia, czy w terminie 14 dni od wysłania projektu do UOKiK-u, nie otrzymano uwag od ww. podmiotu nadzorującego pomoc publiczną.

#### **2.3.2.4.6. Uchwały w sprawie opłaty miejscowej**

W dwóch izbach (Białystok, Poznań) zakwestionowano **uchwały, w których zapisano, że opłata miejscowa może być pobierana od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach zdrowotnych.** Zapis ten jest sprzeczny z art. 17 u.o.p.l. Zgodnie z nim opłata miejscowa może być pobiera jedynie od osób przebywających w danej miejscowości w celach turystycznych, wypoczynkowych oraz szkoleniowych. Nie ma więc podstawy do realizowania tej należności od osób przebywających w celach zdrowotnych. Błąd ten, jak się wydaje, był związany ze stosowaniem przy projektowaniu aktów obowiązujących przed 2. października 2005 r., gdy opłatę miejscową można była pobierać także od osób przebywających w celach zdrowotnych.<sup>244</sup> Podkreślić należy, że zgodnie z art. 17 ust. 1a u.o.p.l. opłatę uzdrowską można pobierać od osób fizycznych przebywających w danej miejscowości także w celach zdrowotnych, co należy, jak się wydaje, uznać za błąd. Trudno jest bowiem racjonalnie uzasadnić pobór opłaty uzdrowskiej od osób przebywających np. w sanatoriach z jednoczesnym odstąpieniem od opłaty miejscowej, której od ww. osób nie można pobierać, jeśli znajdują się one w sanatoriach.

Izby w Białymstoku oraz Lublinie zakwestionowały **uchwały w sprawie opłaty miejscowej wskazując, że w pierwszej kolejności powinna być podjęta uchwała w sprawie ustalenia miejscowości odpowiadających warunkom, jakie powinny spełniać**

---

<sup>244</sup> Zob. ustawę z dnia 1 września 2005 r. lecznictwo uzdrowskie, uzdrowska i obszary ochrony uzdrowskiej oraz gminy uzdrowskie Dz.U. Nr 167, poz. 1399.

**miejsowości, w których można pobierać opłatę miejscową.** W Krakowie natomiast zarzucono radzie gminy przekroczenie kompetencji dotyczących opłaty miejscowej poprzez **ustalenie wysokości stawek opłaty miejscowej oraz zarządzenie poboru opłaty miejscowej w oparciu o nieprawomocną uchwałę rady ustalającą miejscowości, w których można pobierać opłatę miejscową.**

Rada gminy obecnie chcąc realizować opłatę miejscową powinna podjąć dwie uchwały. Nie dotyczy to jednak sytuacji, w której gmina będzie korzystać z art. 47 ustawy z 29 lipca 2005 r. o czym szerzej mowa w dalszej części pracy. W pierwszej z nich uchwalanej na podstawie art. 17 ust. 5 u.o.p.l. powinna ustalić miejscowości odpowiadające warunkom określonym w przepisach wydanych przez Radę Ministrów na podstawie art. 17 ust. 3 i 4 u.o.p.l. Dopiero po jej podjęciu może być wprowadzona uchwała w oparciu o art. 19 pkt 1 u.o.p.l., w której określone zostaną zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek tej opłaty.

Podkreślić należy, że RIO powinno badać, czy rada gminy spełniła przesłanki podjęcia uchwały, o której mowa w art. 17 ust. 5 u.o.p.l. Izba ma prawo domagać się informacji, czy wskazane w przedmiotowej uchwale miejscowości spełniają warunki określone w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową<sup>245</sup>. Potwierdzeniem ich spełniania mogą być także informacje uzyskane z Wojewódzkiego Inspektoratu Ochrony Środowiska. Jednostka ta dysponuje danymi o tym, czy w określonej strefie, w której znajduje się dana gmina, poziom niektórych substancji w powietrzu nie przekracza wartości dopuszczalnych określonych w rozporządzeniu Ministra Środowiska z dnia 17.12.2008 r. w sprawie dokonywania oceny poziomów substancji w powietrzu<sup>246</sup>.

Należy zwrócić uwagę na mechanizm, który wynika z art. 47 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze zmianami w podziale zadań i kompetencji administracji terenowej<sup>247</sup>. Wynika z niego, że rozporządzenia wojewodów, ustalające wykazy miejscowości, w których pobiera się opłatę miejscową, zachowują moc obowiązującą, aż do czasu, gdy rada właściwej gminy nie podejmie uchwały w sprawie ustalenia miejscowości, w których pobiera się opłatę miejscową na podstawie art. 17 ust. 5 u.p.o.l. WSA w Krakowie zwrócił uwagę w wyroku z dnia 18 grudnia 2009 r.<sup>248</sup>, że

---

<sup>245</sup> Dz.U. z 2007 r., Nr 249, poz. 1851

<sup>246</sup> Dz.U. z 2009 r., Nr 5, poz. 31

<sup>247</sup> Dz. U. Nr 175, poz. 1462 z późn. zm.

<sup>248</sup> I SA/Kr 1148/09

ustawodawca nie określił maksymalnego terminu obowiązywania rozporządzeń wojewodów. Nie nałożył również na rady gmin obowiązku podjęcia w określonym terminie uchwał ustalających miejscowości, w których pobiera się opłatę miejscową. Obowiązywanie rozporządzeń wojewodów ustalających miejscowości, w których pobiera się opłatę miejscową, uzależniono wyłącznie od wydania przez radę gminy aktu prawa miejscowego, określającego miejscowości, w których pobiera się opłatę miejscową. Wynika stąd, że mimo zmiany stanu prawnego na poziomie ustawowym, rozporządzenia wojewodów dotyczące miejscowości, w których pobiera się opłatę miejscową, mogą obowiązywać, byle tylko rada gminy nie skorzystała ze swoich kompetencji wynikających z art. 17 ust. 5 u.p.o.l. Oznacza to zdaniem sądu, że jeśli rada gminy nie skorzystała z kompetencji wynikającej z art. 17 ust. 5 u.p.o.l. należy uznać, iż w takiej sytuacji rada gminy ma prawo do dokonywania zmian w uchwałach dotyczących opłaty miejscowej, w tym do określenia nowej listy inkasentów.

Izba w Białymstoku zakwestionowała **zapis, zgodnie z którym obowiązek uiszczenia opłaty miejscowej powstaje z góry za cały deklarowany czas pobytu**. Uznano, że regulacja ta jest sprzeczna z art. 17 ust. 1 u.o.p.l., z którego wynika, że opłatę tę pobiera się za każdy dzień pobytu w określonych miejscowościach. Podkreślono, że obowiązek poniesienia opłaty miejscowej powstaje każdego dnia, z tego też względu pobranie z góry opłaty za kilka dni skutkuje realizacją świadczenia przed powstaniem obowiązku podatkowego. Analizowany problem można porównać do sytuacji, w której wprowadza się tzw. stawkę abonamentową w opłacie targowej. W tym przypadku mamy także do czynienia z przypadkiem, w którym następuje pobór opłaty przed powstaniem obowiązku jej uiszczenia (zob. 2.3.3.2.4.6.).

#### **2.3.2.4.7. Uchwały w sprawie opłaty od posiadania psów**

Izba w Poznaniu zakwestionowała uchwałę z uwagi na fakt, iż **nie zawierała ona postanowień dotyczących wprowadzenia opłaty od posiadania psów**. Od 1. stycznia 2008 r. świadczenia to, na etapie stanowienia prawa, ma charakter fakultatywny. Oznacza to, że będzie ono pobierane wyłącznie na terenie tych gmin, które opłatę tę wprowadzą w drodze uchwały. W takim przypadku świadczenie to staje się obligatoryjne. Wszystkie podmioty jej podlegające (osoby fizyczne) stają się zobowiązane do jej uiszczenia. Warunkiem jest jednak, aby określone zostały w drodze uchwały wszystkie elementy niezbędne do poboru tego świadczenia, o których mowa w art. 19 pkt 1 u.o.p.l. Rada gminy musi więc określić zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek tej należności. Nie dotyczy to już jednak ustalenia terminu wygaśnięcia obowiązku podatkowego. Nie jest to kwestia, która



może być regulowana w drodze uchwały. Momentem wygaśnięcia obowiązku podatkowego jest utrata posiadania psa, co wynika z analizy art. 18a ust. 1 tej ustawy.

Izba w Opolu zakwestionowała **zapisy wykraczające poza ramy upoważnienia ustawowego wskazując na zapis, że podstawą wymiaru opłaty od psów są wykazy sporządzane przez sołtysów i administratorów budynków mieszkalnych**. Regulacje te w opinii izby naruszają art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym w zw. art. 18a i art. 19 pkt 1f u.o.p.l. Wydaje się, że ocena RIO w tym przypadku jest właściwa. Wprowadzone zapisy w tej uchwale podatkowej zostały wprowadzone bez podstawy prawnej. Kwestia ta będzie szerzej analizowana na gruncie uchwał dotyczących zwolnień w podatku od nieruchomości (zob. 2.3.3.2.2.2.9.).

### **2.3.2.5. Stwierdzone nieprawidłowości w ujęciu szczegółowym występujące wyłącznie w 2009 r.**

#### **2.3.2.5.1. Uchwały w sprawie podatku od nieruchomości**

Dwie izby (Kraków, Warszawa) zakwestionowały uchwały z uwagi na **mało precyzyjne zapisy wprowadzające zwolnienia podatkowe**. Pierwsza z tych izby wskazała, że ustalenie zwolnienia z podatku od nieruchomości w sposób naruszający zasady określoności prawa stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji RP. Druga izba zarzuciła ogólne określenia przedmiotu zwolnienia. W Łodzi natomiast wskazano naruszenie art. 7 ust. 3 u.o.p.l. oraz art. 2 ust. 1 lit. j rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej<sup>249</sup>, z uwagi iż Rada Miejska nie określiła w sposób prawidłowy przedmiotów opodatkowania, które zostały objęte zwolnieniem.

Z uchwały powinien jednoznacznie wynikać zakres preferencji. Biorąc pod uwagę, że na gruncie podatku od nieruchomości mogą być wprowadzane zwolnienia przede wszystkim przedmiotowe, w uchwale należy wskazać możliwie najbardziej precyzyjnie określone cechy przedmiotów objętych preferencją, tak aby nie było w praktyce problemu z jej zastosowaniem. Kwestia wprowadzanych zwolnień przy wykorzystywaniu pojęć nieprecyzyjnych zostały szerzej opisane w dalszej części pracy (zob. 2.3.3.2.2.2.11.). Pamiętać przy tym należy, że kształtując zwolnienie należy wprost odnosić je do tych przedmiotów, które podlegają opodatkowaniu. Z tego względu wadliwe będzie zwolnienie

---

<sup>249</sup> Dz. Urz. UE L 302

nieruchomości, w sytuacji gdy objęte tą preferencją mogą być jedynie grunty, budynki, czy budowle (zob. 2.3.3.2.2.2.6.).

Izba w Zielonej Górze kwestionowała uchwały z uwagi na **różnicowanie stawek podatku od nieruchomości od budynków pozostałych lub ich części przy wykorzystaniu kryteriów wielkości powierzchni użytkowej tych obiektów**. Wskazano przy tym naruszenie art. 7 Konstytucji RP w zw. z art. 18 ust. 2 pkt. 8 u.s.g. oraz art. 5 ust. 3 i ust. 4 u.o.p.l.

Wydaje się, że zarzut ten jest bezpodstawny. Zwrócić należy uwagę, że w art. 5 ust. 3 i 4 u.o.p.l. Wskazuje się w tych przepisach różnicując stawki dotyczące budynków rada gminy może je uzależnić uwzględniając w szczególności lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków czy rodzaj prowadzonej działalności. Pojęcie „w szczególności” oznacza, że wskazane kryteria nie tworzą katalogu zamkniętego, a rada gminy może zastosować inne kryteria w celu zróżnicowania wysokości stawek. Ważne jest jednak, aby miały one charakter przedmiotowy. Warunek ten będzie spełniony w przypadku uzależnienia wysokości stawek od powierzchni budynków (zob. 2.3.3.2.2.1.2.). Od zróżnicowania stawek przy wykorzystaniu kryterium powierzchni należy odróżnić sytuacje, w których wprowadzane są „zwolnienia” budynków w zakresie określonej powierzchni użytkowej budynku. Preferencje te w istocie mając charakter ulg podatkowych, polegających na pomniejszeniu podstawy opodatkowania, są na gruncie podatku od nieruchomości niedopuszczalne<sup>250</sup> (zob. 2.3.3.2.2.2.3.).

Izba w Łodzi stwierdziła naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. „b” u.o.p.l. w związku z **wprowadzeniem przez radę uchwały, w której istniały dwie różne stawki dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności handlowej**. Działanie to jest niedopuszczalne, gdyż uniemożliwia pobór podatku. Trudno jest bowiem wskazać, które ze stawek powinna mieć zastosowanie w danej sytuacji. Z jednej strony można ten problem rozwiązać na etapie stosowania prawa, przyjmując stawkę niższą, działając na korzyść podatnika. Z drugiej strony jednak, oceniając tę sytuację w kontekście stanowienia prawa, należy uznać, że analizowana sytuacja rażąco narusza prawo. Kwestia ta będzie szerzej

---

<sup>250</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2007 r. (II FSK 1238/06), OwSS 2008/2/60, G. Prawna 2007/12/244, gdzie sąd zakwestionował zwolnienie od podatku od nieruchomości gruntów oraz budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w której ramach powstaną nowe miejsca pracy, poczynając od 40 m2 budynku i 100 m2 gruntu na jedno nowo utworzone miejsce pracy w przeliczeniu na jeden etat. W wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 czerwca 2009 r. (I SA/Go 248/09), LEX nr 528046 uznano za wadliwe zwolnienie "powierzchni budynków gospodarczych przekraczających 50 m2 będących własnością emerytów i rencistów, których wyłącznym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta". W wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 czerwca 2009 r. (I SA/Go 256/09), LEX nr 520712, natomiast zakwestionowano zwolnienie "25% powierzchni budynków pozostałych będących we władaniu rencistów i emerytów samodzielnie prowadzących gospodarstwo domowe za wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej.

analizowana na gruncie wprowadzania dwóch różnych stawek, dla tego samego przedmiotu opodatkowania, w podatku od środków transportowych (zob. 2.3.3.2.3.4.).

### 2.3.2.5.2. Uchwały dotyczące opłaty targowej

Izba w Warszawie zakwestionowała **wprowadzenie dodatkowych kryteriów, od których zależą stawki opłat**. Interpretując ten zarzut należy postawić pytania o jakie dodatkowe kryteria może tu chodzić, które zdaniem izby nie mogą stanowić podstawy do różnicowania stawek w opłatach. Punktem wyjścia powinien być art.19 pkt 1 u.o.p.l. Przepis ten wskazuje, że rada gminy w drodze uchwały określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat określonych w ustawie, z tym że nie mogą one przekroczyć określonej dla poszczególnego świadczenia stawki maksymalnej. Dodać też należy, że stawki te w przypadku niektórych świadczeń mają charakter dzienny (targowa, miejscowa, uzdrowskowa), w innych zaś roczny (opłata od posiadania psów), czego na etapie ustalenia stawek rada gminy nie może modyfikować.

Izba, o której mowa wyżej, przyjmuje, jak się wydaje, koncepcję, że rada gminy nie może w żaden sposób różnicować stawek opłat lokalnych, gdyż będzie to zrealizowane przez wprowadzenie dodatkowych warunków, a uprawnienie do ich wprowadzenia nie wynika zaś z ustawy. Wydaje się jednak, że prawo do określenia stawek, o którym mowa w tym przepisie należy postrzegać także, jako uprawnienie do ich zróżnicowania, o czym mowa poniżej<sup>251</sup>.

Izby w Zielonej Górze i Wrocławiu zakwestionowały **podmiotowe różnicowanie stawek w opłacie targowej**. Pierwsza z nich stwierdziła naruszenie art. 7 i art. 32 Konstytucji oraz art. 15 i art. 19 pkt 1 lit. a u.o.p.l., druga zaś art. 19 u.o.p.l.

W zakresie niektórych świadczeń uregulowanych w u.o.p.l. akt ten zawiera przepisy wyraźnie dopuszczające możliwość różnicowania stawek podatku od nieruchomości<sup>252</sup>, choć nie można tego czynić w ujęciu podmiotowym<sup>253</sup>. Ustalenie „specjalnych” stawek dla określonych imiennie podatników byłoby złamaniem zasady równości wobec prawa. Taka grupa podatników mogłaby to odebrać jak jej dyskryminację. Stąd też stawki podatkowe powinna być kształtowane przy zastosowaniu kryterium odnoszącego się do przedmiotu opodatkowania nie zaś podatnika<sup>254</sup>. Na gruncie różnicowania stawek w opłacie targowej brak

<sup>251</sup>Zob. L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 130 i n.

<sup>252</sup>Zob. art. 5 ust. 2, 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

<sup>253</sup>L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 95 i n.

<sup>254</sup>Zbliżony pogląd został sformułowany m. in. w wyroku NSA z dnia 28 czerwca 1994 r. (sygn. akt SA/Wr 812/94). Zgodnie z nim rada gminy na podstawie art. 5 ust. 1 w związku z art. 2 u.o.p.l. nie może w uchwale ustalającej wysokość stawek podatku od nieruchomości różnicować tych stawek (podwyższać lub obniżać) w

jest odrębnej regulacji ustawowej, z którego wynikałoby takie uprawnienie. Prawo to wprowadzić jednak można z art. 19 u.o.p.l. Twierdzenie to znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym, gdzie wskazuje się, że różnicowanie opłaty targowej nie jest ulgą podatkową i nie narusza konstytucyjnych zasad równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej<sup>255</sup>. Sąd w tym orzeczeniu wskazał także, że ustawodawca nie pozbawił rady gminy możliwości zróżnicowania stawek opłaty targowej w zależności od położenia targowiska w obrębie gminy, rodzaju sprzedawanych towarów i sposobu sprzedaży. Na gruncie tego stwierdzić należy, że różnicowanie stawek w przedmiotowym świadczeniu może mieć miejsce, ale wyłącznie w ujęciu przedmiotowym (zob. 2.3.3.2.2.1.6.).

Izba w Zielonej Górze uznała za niewłaściwe **uchwalenie stawek opłaty targowej w trakcie roku podatkowego na niekorzyść podatnika** w związku z naruszeniem art. 2 Konstytucji RP. Zgodzić się należy z twierdzeniem, że rady gmin 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.<sup>256</sup> Takie działanie prowadziłyby do niekorzystnej zmiany „reguł gry” w trakcie roku podatkowego, a przez to narażałyby podatnika na obciążenia, których nie mógł przewidzieć przez rozpoczęciem roku podatkowego. Podkreślić jednocześnie należy, że zasada ta ma zastosowanie do świadczeń o charakterze rocznym, nie zaś opłat, które do takich należności nie należą. Wydaje się więc, że rada gminy ma prawo do zmiany stawek opłaty targowej w trakcie roku. Świadczenie to nie ma bowiem charakteru rocznego, o czym świadczy m.in. to, że stawka ma charakter dzienny a przedmiotem jej jest dokonywanie sprzedaży w danym dniu. Inaczej jest np. w podatku od nieruchomości czy rolnym. Określone przez radę gminy stawki tych świadczeń odnoszą się do całego roku, a zaistnienie zmiany charakteru czy sposobu wykorzystania przedmiotu opodatkowania skutkuje zmianą opodatkowania dopiero od następnego miesiąca, nie zaś od następnego dnia.

Izba w Poznaniu zakwestionowała uchwałę, w której **wprowadzono zobowiązanie do wpłaty opłaty na konto urzędu gminy lub do inkasenta**. Wynikające z takiej uchwały ograniczenie jest sprzeczne z art. 60 o.p., który przewiduje możliwość uiszczania każdego świadczenia, do którego ma zastosowanie ten akt m.in. bezgotówkowo tj. przy zastosowaniu przelewu. Potwierdzenie tego stanowiska odnaleźć można w wyroku WSA w Poznaniu z dnia

---

stosunku do poszczególnych grup podatników, gdyż ustawa nie przewiduje możliwości modyfikowania obowiązku podatkowego ze względu na osobę podatnika.

<sup>255</sup> Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10.10.2008 r., I SA/Po 1036/08

<sup>256</sup> Orzeczenia Trybunału: K. 13/93, K. 1/94, K. 12/94, K. 1/95.

10 października 2008 r.<sup>257</sup>, gdzie wskazano, że określając zasady poboru opłaty targowej obok inkasa zobowiązana będzie do wprowadzenia do uchwały wszystkich możliwych sposobów jej zapłaty przewidzianych przepisami Ordynacji podatkowej. Wynika, z tego, że ograniczanie form zapłaty opłaty, jak i innych świadczeń nie może być ograniczane w drodze uchwały. Nie można jednak zgodzić się, z sądem, że w uchwale należy wskazywać wszystkie możliwe sposoby zapłaty, skoro wynikają one wprost z przepisów Ordynacji podatkowej. Zagadnienie ograniczenie w uchwale możliwości dokonania wpłat tylko przy zastosowaniu określonych form będzie szerzej opisane w dalszej części pracy (zob. 2.3.3.2.4.9. i 2.3.3.2.5.6.).

Izba w Warszawie wskazała na **przekroczenie upoważnień przez organ stanowiący w zakresie wprowadzania zwolnień z opłat lokalnych**. Zgodnie z art. 19 pkt 3 u.o.p.l. rada gminy może wprowadzać inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych. Organ stanowiący gminy musi pamiętać, aby miały one charakter przedmiotowy, co z uwagi na charakter tych opłat nie jest rzeczą prostą. Należy bowiem zwolnić m.in.: **dokonywanie sprzedaży**, określając kryteria dotyczące tych transakcji, które będą objęta preferencją (opłata targowa), **przebywanie** w określonych miejscowościach wskazując, na sposób czy charakter przebywania, który doprowadzi do zwolnienia z opłaty miejscowej lub uzdrowskiej, a także **posiadanie psa** określając kryteria zwolnienia dotyczące rodzaju tego posiadania. Kwestia przekroczenia upoważnienia ustawowego przy podejmowaniu uchwał dotyczących zwolnień podatkowych będzie szerzej analizowana i innej części pracy (zob. 2.3.3.2.2.9.).

Warszawska izba zakwestionowała uchwałę dotyczącą opłat wskazując na **nie wypełnienie wymogów dotyczących zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności opłat**. Zgodnie z art. 19 pkt 1 u.o.p.l. rada gminy określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat określonych w ustawie. W gruncie rzeczy trudno jest wskazać na czym miałyby polegać określenie zasad ustalania i poboru tych opłat. Nie chodzi bowiem o wskazanie, czy te należności powstają z mocy prawa, czy na skutek doręczenia decyzji ustalającej, gdyż tylko ta pierwsza formuła ma zastosowanie. Nie chodzi też o wskazanie, czy należności te mogą być realizowane w drodze inkaso, gdyż tej materii dotyczy art.19 pkt 2 u.o.p.l. Można jednak wskazać na czym te ustalenia nie mogą polegać. Nie powinno to być związane np. z określeniem poboru opłaty targowej na kilka dni w tygodniu, ograniczeniem poboru opłaty tylko od określonych targowisk lub ograniczenie

---

<sup>257</sup> I SA/Po 1036/08

poboru opłaty tylko do miejsc wyznaczonych przez radę gminy. Rada gminy nie powinna też określać terminu wygaśnięcia obowiązku podatkowego, gdyż to może być wyłącznie przedmiot regulacji ustawowej. Nie można też w uchwale ograniczyć zasad poboru opłaty określonych ustawowo (zob. 2.3.3.2.4.9.).

### **2.3.2.5.3. Uchwały w zakresie inkasa**

Izba w Poznaniu uznała za wadliwe **ustalenie wynagrodzenia za inkaso w przypadku gdy inkasentem jest urząd gminy**. Z art. 19 pkt 2 u.o.p.l. wynika, że rada gminy może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Przepis ten nie wyznacza kryteriów, czy zasad ustalania tego wynagrodzenia. Zgodnie z art. 9 o.p. m.in. jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej może pełnić funkcje inkasenta. Podmiotem tym jest m.in. jednostka budżetowa gminy. Trudno jest jednak wskazać powody uzasadniające zastosowanie zakazu wyznaczenia wynagrodzenia takiemu podmiotowi. Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 31 o.p. jednostka ta jest zobowiązana do wyznaczenia osoby fizycznej, która będzie odpowiedzialna personalnie za wypełnianie obowiązków inkasenta. Uzyskanie środków przez urząd, na opłacenie dodatkowej pracy dla zatrudnionej w nim osoby, wydaje się być dopuszczalne. Kwestia dotycząca zasad określania wynagrodzenia dla inkasentów będzie przedmiotem analizy w dalszej części pracy (zob. 2.3.3.2.5.1.).

W wyrok WSA w Opolu z 14 lipca 2009 r.<sup>258</sup>, wskazuje się na fakultatywny charakter wynagrodzenia przysługującego inkasentom. Sąd uznał, że brzmienie art. 19 pkt 2 u.o.p.l. nie przewiduje obligatoryjności ustalenia wynagrodzenia inkasenta w sytuacji, gdy zarządził pobór opłat lokalnych w drodze inkasa. Skoro zatem gmina może, ale nie musi wprowadzać wynagrodzenia inkasentów, to jest ona także uprawniona do zmiany swojej wcześniejszej uchwały określającej jego wysokość i odstąpienie od dalszego wynagradzania za pobór w drodze inkasa opłaty targowej.

Izba w Poznaniu uznała za **wadliwe zróżnicowanie wynagrodzenia za inkaso z uwzględnieniem okoliczności nie związanych z poborem opłaty targowej**. Z art. 19 pkt 2 u.o.p.l. nie wynikają jakiegokolwiek kryteria, które należy stosować określając wynagrodzenie dla inkasenta. Wynagrodzenie to ustalane jest najczęściej jako pewien procent pobranych podatków (zob. 2.3.3.2.5.1.). Można się spotkać z poglądami, że jest to jedyny właściwy sposób ustalenia wynagrodzenia, ponieważ jest ono ściśle związane z zainkasowaną kwotą

---

<sup>258</sup> I SA/Op 277/09

podatków lub opłat. Można byłoby też jednak wprowadzić wynagrodzenie ryczałtowe lub ryczałtowo-prowizyjne. Wydaje się, że w obowiązującym systemie nie ma żadnych przepisów zakazujących ustalania wynagrodzenia inkasenta w formie kwotowej lub procentowo-kwotowej, gdzie inkasent np. otrzymuje 5% od wysokości wpłaconych podatków i dodatkowo 300 zł miesięcznie. Taki sposób ustalania wynagrodzenia należy uznać za dopuszczalny.

Trudno jest zgodzić się z kwestionowaniem zapisów, w których rada gminy zwiększa inkasentom wynagrodzenie, uzasadniając to np. wzrostem kosztów związanych z wywozem nieczystości, energii. Ustawodawca nie uzależnił bowiem wysokości wynagrodzenia inkasentów od jakichkolwiek czynników.

Rada gminy nie jest upoważniona do wyznaczania inkasentowi sposobu przeznaczenia otrzymanego przez niego wynagrodzenia. Działanie takie nie znajduje bowiem podstawy prawnej w ustawach podatkowych.

Izba w Rzeszowie zakwestionowała **określenie inkasentów opłaty targowej, bez jednoczesnego określenia miejsc i terminów jej poboru przez poszczególnych inkasentów**, przez, co zdaniem organu nadzoru, doszło do naruszenia art. 19 pkt 2 u.o.p.l. Organ stanowiący powołując inkasentów może tego dokonać bez przypisywania tym osobom miejsc, w których świadczenie to będzie przez nich pobierane. W takim przypadku każdy wyznaczony inkasent będzie mógł działać w dowolnym miejscu znajdującym się na terenie danej gminy. Podobnie nie ma prawnych podstaw nakazujących aby w uchwale określać terminy, w których poszczególni inkasenci mogą pobierać opłaty. Realizacja tego świadczenia powinna mieć miejsce każdego dnia, w którym dokonywana jest sprzedaż. W przeciwnym wypadku może zostać naruszona konstrukcja tej opłaty. Inną kwestią jest ewentualne ustalenie terminu, w którym inkasenci powinni przekazać organom podatkowym pobrane należności. Uchwała dotycząca tej kwestii powinna spełniać określone warunki wynikające z ustawy.

Izba w Zielonej Górze uznała za przekroczenie kompetencji rady w związku z **upoważnieniem organu wykonawczego do zawierania umów cywilnoprawnych w tym umów o dzieło z inkasentami podatków lokalnych**. Uzasadniono to tym, że podstawą wypłaty wynagrodzenia jest uchwała rady. W związku z tym stwierdzono naruszenie art. 6 ust. 12 u.o.p.l. art. 6 b ustawy o podatku rolnym, art. 6 ust. 8 ustawy o podatku leśnym.

Należy zwrócić uwagę na wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2008 r.<sup>259</sup> Sąd zakwestionował w nim uchwałę rady gminy, w której organ stanowiący gminy nie wyznaczył inkasentów w związku z zapisem, że na inkasentów wyznacza się sołtysów lub inne osoby fizyczne, z którymi zostanie podpisana umowa o prowadzenie poboru w drodze inkasa. Uznano, że regulacja ta stwarza podstawę do obejścia obowiązującej regulacji ustawowej, gdyż o tym z kim taka umowa zostanie zawarta będzie decydował wójt, burmistrz (prezydent miasta). Zdaniem sądu określenie inkasentów może przecież, co do zasady, następować przez podanie danych personalnych, a więc w sposób konkretny, bądź też przez wyliczenie cech (atrybutów) osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej mniemającej osobowości prawnej, czyli techniką tworzenia norm generalnych. Z drugiej strony sąd jednak bezzasadnie wskazał, że powierzenie komuś stanowiska (funkcji) inkasenta musi poprzedzać zgoda danego podmiotu na przyjęcie łączących się z tym obowiązków. Zdaniem sądu musi ona zostać wyrażona przed wyznaczeniem inkasenta, a nie dopiero na etapie zawarcia ze wskazaną osobą stosownej umowy. W razie zmiany na stanowisku sołtysa, obowiązki inkasenta, według Sądu, przechodziłyby automatycznie na osobę przejmującą jego funkcje, co niewątpliwie naruszałoby zasadę uprzedniego uzyskania jej zgody. Nie powinno budzić wątpliwości, że umowa nie może zastępować uchwały będącej podstawą powołania inkasentów (zob. 2.3.3.2.5.1.). Trudno jest jednocześnie podzielić stanowisko sądu, co do konieczności uzyskania zgody od osoby, którą rada gminy, chce wyznaczyć na inkasenta. Oznaczałoby to bowiem, że instytucja inkasa utraciłaby cechy administracyjne. Prawu podatkowemu bliższe są jednak relacje administracyjnoprawne, nie zaś cywilnoprawne.

#### **2.3.2.5.4. Uchwały dotyczące pomocy publicznej**

Izba w Zielonej Górze zakwestionowała uchwały dotyczące pomocy de minimis wskazując na **modyfikowanie znaczenia określonych pojęć zdefiniowanych w ustawie (przedsiębiorca)** lub też na **braki w uchwałach zobowiązujących przedsiębiorców do informowania o spełnieniu przez nich warunkach niezbędnych do skorzystania z określonej preferencji**. Zgodzić należy się z RIO, iż niedopuszczalne jest zawężenie definicji „przedsiębiorcy”, która znajduje się w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej (zob. 2.3.3.2.2.2.1.). Trudno jest jednak zaakceptować kwestionowanie braku w uchwale postanowienia o zobowiązaniu przedsiębiorców do przedkładania informacji lub dokumentów pozwalających na ocenę tego czy dany podmiot znajduje się w trudnej sytuacji

---

<sup>259</sup> II FSK 1526/06



ekonomicznej w rozumieniu Wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw<sup>260</sup>, czy też kwestionowanie nie wprowadzenia w uchwale obowiązku składania oświadczeń, iż podmiot nie spełnia kryteriów określonych w pkt 9-11 Wytycznych wspólnotowych...(..). Izba wskazuje, że w tych przypadkach doszło do naruszenia art. 1-3 rozporządzenia Komisji ( WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy de minimis<sup>261</sup>.

RIO w Zielonej Górze zakwestionowało także uchwałę pomocową z uwagi na brak postanowienia o zobowiązaniu przedsiębiorców do przedkładania informacji o każdej pomocy, innej niż pomoc de minimis, otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikowanych (bez ograniczenia okresu, jakiego dotyczy ta informacja, do trzech kolejnych lat).

Uznanie, że podatnik nie jest w trudnej sytuacji ekonomicznej jest negatywną przesłanką stosowania pomocy de minimis. Kwestia ta jest jednak elementem, który musi być weryfikowany na etapie stosowania nie zaś tworzenia prawa. Oznacza to, że organ podatkowy stosujący określoną preferencję de minimis musi zbadać, spełnienie wszystkich warunków, od których uzależnione jest jej zastosowanie. Działanie te muszą być podejmowane bez względu, czy w uchwale określone obowiązki informacyjne będą wskazane, czy też nie będą one określone (zob. 2.3.3.2.2.2.1.). Z drugiej strony trudno jest wskazać przepis, który zobowiązuje rady gmin do wprowadzania ww. regulacji. Nie jest nim z pewnością art. 7 ust. 3 u.o.p.l, który jest jedyną podstawą do kreowania zwolnień, w tym dotyczących pomocy publicznej. Można więc wskazać, że wprowadzenie do uchwały elementów, które wymagane są przez ww. izbę można byłoby uznać za działanie bez podstawy prawnej (zob. 2.3.3.2.2.2.9.).

#### **2.3.2.5.5. Przepisy uchwał dotyczące mocy obowiązującej oraz opublikowania uchwały**

Izba w Lublinie zakwestionowała uchwałę z uwagi na błędny zapis wskazujący, że **uchwała wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w dzienniku urzędowym województwa**. Zapis ten jest sprzeczny z ustawą o ogłaszaniu aktów normatywnych. Zgodnie z nim uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia wojewódzkim dzienniku urzędowym, chyba że dany akt określi termin późniejszy. Z tego też względu nieuprawnione są, co do zasady, uchwały wchodzące w życie z dniem ogłoszenia. Kwestia ta była już opisana w

<sup>260</sup> DZ. U rz. UE C 244 z 1.10.2004 r.

<sup>261</sup> Dz. U.U.E.L.06.379.5

kontekście wejścia uchwały w życie z dniem podjęcia. Rozważania tam przedstawione można także odnieść w analizowanym w tym miejscu (zob. 2.3.2.3.8.).

Izba w Poznaniu zakwestionowała **wprowadzenie w trakcie roku podatkowego stawek podatku od środków transportowych**. W istocie jako wadę należy uznać zmiany w trakcie roku stawek poprzez ich podniesienie w porównaniu do tych, które obowiązywały od 1. stycznia danego roku. Zwiększenie stawek byłoby złamaniem utrwalonego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zakazu zmiany stawek podatkowych w trakcie roku podatkowego.<sup>262</sup> Takie działanie narażało podatnika na obciążenia, których nie mógł przewidzieć przez rozpoczęciem roku podatkowego. Jeśli wprowadzone stawki w trakcie roku powodowałyby obniżenie stawek, działanie to należy uznać za dopuszczalne. Inaczej kwestia możliwości wprowadzenia stawek w trakcie roku kształtuje się w kontekście opłat lokalnych. Z uwagi, iż nie są to świadczenia roczne, analizowany tu problem, w kontekście opłat nie występuje.

Izba w Bydgoszczy uznała za wadliwe **przyjęcie sposobu ogłaszania uchwały zawierającej przepisy powszechnie obowiązujące, która nie polega na ogłoszeniu w dzienniku urzędowym województwa**. Stwierdzono w konsekwencji naruszenie art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych.

W Łodzi podobnie z tego powodu stwierdzono naruszenie art. 42 u.s.g. w związku z art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 13 pkt 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych w przypadku gdy w treści uchwały postanowiono, że „uchwała wchodzi ona w życie i podlega ogłoszeniu” nie dokonując równocześnie zapisu o jej ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Łódzkiego. Opublikowanie uchwały w dzienniku urzędowym jest elementem koniecznym. Bez spełnienia tego warunku podjęty przez radę gminy akt nie obowiązuje. W konsekwencji nie rodzi on żadnych obowiązków po stronie podatników. Akt taki nie może być też podstawą korzystania przez nich z uprawnień w nich zawartych np. zwolnień podatkowych.

#### **2.3.2.5.6. Uchwały dotyczące opłaty miejscowej**

Izba w Bydgoszczy stwierdziła, że organ stanowiący wadliwie ustalił stawkę opłaty miejscowej od osób fizycznych przebywających w celach turystycznych, wypoczynkowych i szkoleniowych w wysokości 1,60 zł za każdy dzień pobytu i jednocześnie **ustalił inną stawkę opłaty miejscowej dla dzieci, młodzieży szkolnej, studenckiej oraz emerytów i rencistów** w wysokości 0,80 zł za każdy dzień pobytu. Dostrzegł w tym zapisie naruszenie

---

<sup>262</sup> Orzeczenia Trybunału: K. 13/93, K. 1/94, K. 12/94, K. 1/95.

art. 17 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 19 pkt 1 lit. b u.o.p.l. Zwrócić należy uwagę, że różnicowanie opłaty nie jest ulgą podatkową i nie narusza konstytucyjnych zasad równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej<sup>263</sup>. W tym jednak przypadku izba zakwestionowała zróżnicowanie wskazując na ich podmiotowy charakter. Akceptując podniesiony przez RIO zarzut, wskazać należy, iż zakwestionowane działanie, o którym mowa wyżej, nie jest dopuszczalne także w innych świadczeniach m.in. w podatku od nieruchomości (zob. 2.3.3.2.2.1.6.).

#### **2.3.2.5.7. Uchwały dotyczące podatku rolnego**

Izba w Krakowie zakwestionowała **wprowadzane zwolnienia wbrew zasadzie określoności** art. 2 Konstytucji RP, a także art. 13e ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z ostatnim z powołanych przepisów rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Z uchwały powinien jednoznacznie wynikać zakres preferencji. Biorąc pod uwagę, że zwolnienia powinny mieć charakter przedmiotowy, w uchwale należy wskazać możliwie najbardziej precyzyjnie określone cechy przedmiotów objętych preferencją, tak aby nie było w praktyce problemu z jej zastosowaniem. Kształtując zwolnienie należy wprost odnosić je do tych przedmiotów, które podlegają opodatkowaniu. Z tego względu wadliwe będzie zwolnienie np. „nieruchomości”, w sytuacji gdy objęte tą preferencją mogą być jedynie określone użytki rolne. Kwestia precyzyjnego konstruowania preferencji podatkowych i odnoszenia ich wyłącznie do przedmiotu podlegającego opodatkowaniu będzie przedmiotem szerszej analizy na gruncie podatku od nieruchomości (zob. 2.3.3.2.2.2.11. 2.3.3.2.2.2.6.).

Izba w Poznaniu zakwestionowała **zarządzenie poboru należności pieniężnych w formie łącznego zobowiązania pieniężnego**. Instytucja ta jest uregulowana w art. 6c ustawy o podatku rolnym gdzie wskazuje się, że dotyczy ona osób fizycznych, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy. Regulacja ta ma charakter bezwzględnie obowiązujący i nie jest zależny od jakiegokolwiek aktywności rady gminy.

---

<sup>263</sup> Tezę taką zaprezentowała sąd w zakresie uchwały dotyczącej opłaty targowej zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10.10.2008 r., I SA/Po 1036/08. Może mieć ona jednak zastosowanie, jak się wydaje, także na gruncie opłaty miejscowej.

Zakwestionowana uchwała jest wadliwa gdyż znajdują się w niej zapisy, które powielają rozwiązania przyjęte w ustawie. (zob. 2.3.3.2.2.2.7.). Problem jest jeszcze poważniejszy w sytuacji, gdy zapisy uchwały modyfikują ustawowe przepisy o charakterze bezwzględnie obowiązującym. Mamy w takim przypadku do czynienia z uchwałami, w których znajdują się zapisy nie dość, że podjęte bez podstawy prawnej, to także sprzeczne z ustawą. Z tego też względu powinny być one bezwzględnie uchylone przez RIO (zob. 2.3.3.2.2.2.9.).

#### **2.3.2.5.8. Uchwały dotyczące opłaty od posiadania psów**

Izba w Zielonej Górze uznała za wadliwe **wprowadzenie preferencji w opłacie od posiadania psów w formie ulgi oraz zwolnień o charakterze przedmiotowo-podmiotowych**. Uznano, że działanie takie narusza art. 7 i art. 217 Konstytucji RP w zw. z art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. oraz art. 19 pkt 3 u.o.p.l. Zgodnie z ostatnim z powoływanych wyżej regulacji rada gminy może wprowadzać inne niż wymienione w ustawie zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych. Zgodzić się należy, iż ulgi w opłacie od posiadania psów nie mogą być wprowadzone. Trudno jest natomiast zaakceptować zakaz wprowadzenia zwolnień mieszanych przedmiotowo-podmiotowych, gdyż nawet zwolnienia czysto przedmiotowe odnosić się muszą do określonych kategorii podmiotów. Kwestia ta szerzej będzie uzasadniona w części dotyczącej zwolnień mieszanych przedmiotowo-podmiotowych wprowadzanych w podatku od nieruchomości (zob. 2.3.3.2.2.2.12.), a także w podatku od środków transportowych (zob. 2.3.3.2.3.10.).

#### **2.3.2.5.9. Uchwały dotyczące wzorów deklaracji i informacji podatkowej**

Izby w Poznaniu i w Łodzi **uznały za wadliwe uchwały w sprawie określenia wzorów formularzy w podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości w związku z jej niezgodnością z uchwałą w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości**. Izba w Łodzi zwróciła uwagę na brak wyodrębnienia we wzorze informacji w sprawie podatku od nieruchomości oraz deklaracji na podatek od nieruchomości gruntów oraz pozostałych budynków lub ich części zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego, jak również budowli wykorzystywanych bezpośrednio do wydobywania i przesyłania wody oraz służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków, co pozostaje w sprzeczności z treścią załącznika do uchwały rady w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości.

Rada gminy wprowadzająca dodatkowe stawki w podatku od nieruchomości, musi jednocześnie dostosować uchwałę w sprawie wzorów informacji i deklaracji podatkowej na podatek od nieruchomości, tak aby podatnik korzystający z nowo wprowadzonej stawki mógł wykazać we właściwy sposób przedmiot podlegający opodatkowaniu.

W analizowanym przypadku można byłoby podnieść zarzut sprzeczności uchwały dotyczącej wzorów z innym aktem prawnym obowiązującym na terenie danej gminy tj. uchwały w sprawie stawek podatkowych. Konsekwencje tej sytuacji, wydają się podobne do tych, które istniałyby gdyby uchwała była sprzeczna z przepisami ustawowymi (zob. 2.3.3.2.6.5.).

Izba w Krakowie zakwestionowała **wprowadzanie do uchwał zobowiązania każdego podmiotu zwolnionego z podatku od nieruchomości do złożenia deklaracji podatkowej wskazując naruszenie art. 6 ust.13 u.o.p.l.** Na podstawie tego przepisu rada gminy określa, w drodze uchwały, wzory formularzy informacji i deklaracji podatkowych. W tych formularzach zawarte powinny być dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatku od nieruchomości. Katalog „danych niezbędnych” nie ma charakteru zamkniętego i w poszczególnych gminach może być on różny i zależeć od specyfiki danej gminy, uwzględniając np. jej wiejski charakter itp. Rady gmin w ustalanych wzorach formularzy powinny wymagać zamieszczania wszystkich danych dotyczących osoby podatnika i przedmiotów opodatkowania, zarówno podlegających opodatkowaniu jak i zwolnionych. Stosownie bowiem do art. 6 ust. 10 u.o.p.l. obowiązek składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości dotyczy również podatników korzystających ze zwolnień na mocy przepisów niniejszej ustawy.

Izba w Łodzi wskazała na **brak wyszczególnienia w załączniku do uchwały określającej wzór informacji na podatek leśny rubryk uwzględniających zwolnienia wynikające z art. 7 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o podatku leśnym.** W przepisach tych wskazuje się, że zwalnia się od podatku leśnego lasy z drzewostanem w wieku do 40 lat oraz lasy wpisane indywidualnie do rejestru zabytków. Wzory deklaracji i informacji podatkowych powinny umożliwiać podatnikom korzystającym, ze zwolnienia wykazanie przedmiotów objętych tymi preferencjami. Nie musi to polegać na odzwierciedleniu w ww. wzorach wszystkich wynikających z ustawy preferencji.

#### **2.3.2.5.10. Uchwały dotyczące podatku leśnego**

Izba w Łodzi uznała za wadliwe **uchwały, w których akty te w rzeczywistości nie obniżają podstawy do obliczenia podatku leśnego na dany rok, a jedynie potwierdzają wielkości określone w Komunikacie Prezesa GUS**. Działanie to stanowi naruszenie art. 4 ust. 5 ustawy o podatku leśnym, zgodnie z którym rada gminy może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna, określoną w ust. 4, przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku leśnego na obszarze gminy. W tym przypadku mamy więc do czynienia z sytuacją, w której z jednej strony uchwała podjęta jest bez podstawy prawnej (zob. 2.3.3.2.2.2.9.), z drugiej zaś strony nie wprowadza ona żadnych praw czy obowiązków. Można więc uznać, że mamy tu do czynienia z nieistotnym naruszeniem prawa.

#### **2.3.2.5.11. Uchwały dotyczące opłaty adiacenckiej**

Dwie izby zakwestionowały uchwały dotyczące opłaty adiacenckiej (Gdańsk, Kielce). Pierwsza z nich wskazała na przekroczenie przez radę uprawnień do zwolnień z ustalonej opłaty adiacenckiej. W Kielcach natomiast uznano za niedopuszczalne ustalenie stawki zerowej opłaty adiacenckiej, z uwagi na naruszenie art. 146 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami<sup>264</sup>. Zgodnie z tym przepisem wysokość opłaty adiacenckiej wynosi nie więcej niż 50 % różnicy między wartością, jaką nieruchomość miała przed wybudowaniem urządzeń infrastruktury technicznej, a wartością, jaką nieruchomość ma po ich wybudowaniu. Podkreśla się, że wysokość stawki procentowej opłaty adiacenckiej ustala natomiast rada gminy w drodze uchwały.

#### **2.3.2.5.12. Uchwały dotyczące dodatkowego podatku**

RIO w Kielcach stwierdziło brak podstaw prawnych do nałożenia na mieszkańców gminy obowiązku uczestnictwa w budowie infrastruktury technicznej poprzez wpłatę udziałów pieniężnych na konto gminy. Nałożony w ten sposób obowiązek należy uznać w istocie za dodatkowe obciążenie podatkowe. Zgodnie z art. 87 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Uchwałą nie można więc kreować podatków, nawet jeśli miałyby one dotyczyć jedynie mieszkańców danej gminy. Zwrócić należy uwagę na możliwość samoopodatkowania mieszkańców gminy<sup>265</sup>. W tym celu niezbędne jest jednak przeprowadzenie referendum lokalnego, którego przedmiotem może być wprowadzenie daniny publicznej o charakterze celowym.

<sup>264</sup> Dz.U. tekst jednolity Dz. U. z 2010 r., Nr 102, poz. 651 z późn. zm.

<sup>265</sup> Zob. art. 7 ustaw z dnia 15 września 2000 r. o referendum lokalnym Dz.U. Nr 88, poz. 985 z późn. zm.

#### **2.3.2.5.13. Uchwały w sprawie kwestii uregulowanych w Ordynacji podatkowej**

Kilka izb kwestionowało uchwały, w związku z naruszeniem przepisów ordynacji podatkowej. RIO w Kielcach uznało za wadliwą uchwałę w związku z brakiem podstaw prawnych do podjęcia przez organ stanowiący aktu w sprawie przejęcia na rzecz gminy określonych towarów w zamian za zaległości podatkowe spółki z tytułu podatków stanowiących dochody gminy. Uzasadniono, że rozstrzygnięcie dotyczące przeniesienia własności rzeczy (praw) w zamian za zaległości w podatkach samorządowych dokonuje się jedynie na podstawie umowy zawartej pomiędzy wójtem a podatnikiem. Zawarcie takiego porozumienia dotyczącego przeniesienia własności rzeczy (prawa) na rzecz j.s.t. nie wymaga zgody żadnych organów, w tym rady gminy.

Izba w Krakowie zakwestionowała wprowadzenie uprawnień dla organu podatkowego do kontroli podatnika wbrew przepisom Ordynacji Podatkowej. Zasady prowadzenia kontroli podatkowej są przeprowadzane na podstawie działu VI tej ustawy. Przepisy te nie dają radzie gminy jakichkolwiek uprawnień w zakresie kształtowania tej procedury podatkowej.

Izba w Krakowie stwierdziła naruszenie kompetencji organu podatkowego poprzez określenie terminu na złożenie wyjaśnień i dodatkowych dokumentów, wbrew przepisom Ordynacji Podatkowej. Zgodnie z art. 155 w zw. z art. 159 o.p. organ podatkowy, nie zaś rada gminy może wezwać stronę m.in. do złożenia wyjaśnień. Dokonując tej czynności należy określić termin, do którego żądanie powinno być spełnione, albo dzień, godzinę i miejsce zgłoszenia się osoby wzywanej lub jej pełnomocnika. Termin ten jest także określany przez organ podatkowy. W tym zakresie rada gminy nie ma żadnych kompetencji, aby regulować w jakikolwiek sposób ten termin.

#### **2.3.2.5.14. Wnioski**

Na podstawie przedstawionej analizy wad można podjąć próbę wskazania tych zarzutów podnoszonych przez RIO, które należy uznać za zasadne, oraz te, które, jak się wydaje są wadliwe i nie powinny być wskazywane przez organy nadzoru.

**Do kategorii uchwał, które słusznie były kwestionowane przez RIO zaliczyć należy następujące zastrzeżenia zgłaszane w latach 2008 i 2009<sup>266</sup>:**

---

<sup>266</sup> B. Filipiak, Nadzór i kontrola gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego przez regionalne izby obrachunkowe. Analiza kierunków, Finanse Komunalne 2007, Nr 12, s. 16, wskazuje, że w latach 1999-2006, stwierdzane przez RIO nieprawidłowości dotyczyły: ustalania stawek podatków poniżej minimalnych lub powyżej maksymalnych kwot określonych w obowiązującym prawie, stosowanie zwolnień o charakterze podmiotowym lub podmiotowo-przedmiotowym, wprowadzenia ulg podatkowych zamiast zwolnień,

- w **podatku od nieruchomości**: zwolnienia podmiotowe, zwolnienia przedmiotu nie podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, kwestionowanie dodatkowych warunków formalnych, których niespełnienie powoduje utratę prawa do zwolnienia np. złożenia wniosku i ubieganie się o zwolnienie przez podatnika czy wydania decyzji o przyznaniu tej preferencji, wprowadzenie zwolnienia ograniczonego kwotą, wprowadzenie nieprecyzyjnej treści zwolnienia, zwolnienie przez m.in. nieprawidłowe określenie przedmiotu opodatkowania, wprowadzanie zwolnienia przed powstaniem obowiązku podatkowego, wprowadzanych ulg podatkowych, nieokreślenie niektórych stawek podatkowych, podmiotowe różnicowanie stawek podatkowych, wadliwe określenie stawek podatkowych w związku z wprowadzeniem do uchwały innego brzmienia uchwał niż art. 5 u.o.p.l.,

- w podatku od **środków transportowych**: zwolnienia podmiotowe, zwolnienia pojazdów, które nie mogą być objęte taką preferencją, wprowadzanych ulg podatkowych, przekroczenie stawek maksymalnych, wprowadzenie stawek niższych niż minimalne, wprowadzenie stawek dla pojazdu nie podlegających opodatkowaniu, wprowadzenie dwóch różnych stawek podatkowych dla danej kategorii pojazdów, nie określenie stawek dla pojazdów podlegających opodatkowaniu,

- w **opłacie targowej**: ograniczenie zakresu terytorialnego opłaty targowej, rozszerzanie zakresu tego świadczenia, wprowadzenie poboru opłata targowej z góry, określenie stawki w sposób mogący doprowadzić do przekroczenia stawki maksymalnej, nieprecyzyjne określenie stawek opłaty targowej, ograniczenie form zapłaty opłaty dla podatników wynikających z ordynacji podatkowej, wprowadzenie stawek dyskryminacyjnych, przekazanie prawa do określenia stawek dla inkasenta, zwolnienia czynności niepodlegających opłacie targowej, kreowanie zwolnień podmiotowych, zwolnienia dyskryminacyjne, przekraczanie zakresu zwolnienia przez organ stanowiący, powielenie zwolnienia ustawowego, nie wprowadzenie

---

nieokreślenie stawek dla wszystkich ustawowo określonych przedmiotów opodatkowania, błędne określenia opłaty administracyjnej za czynności objęte przepisami prawa, nieprawidłowości przy określeniu poboru podatków w drodze inkasa bądź scedowanie kompetencji ich wyznaczenia na organ wykonawczy, ustalenia stawek opłaty targowej bez zastrzeżenia kwoty dziennej, której opłata nie przekroczyć, uchwalenie opłaty miejscowej od osób przebywających na terenie gminy w celach zdrowotnych, gdzie obowiązuje opłata uzdrowska, niezgłoszenie uchwały zawierającej program pomocowy de min mis Prezesowi UOKiK, określenie terminu wejścia w życie uchwał podatkowych.

J. Marczevska, Wady prawne uchwał w sprawach finansowych – wyniki działalności nadzorczej regionalnych izb obrachunkowych w 2006 r., *Finanse Komunalne* 2007, Nr 12, s. 56, wskazuje, że w 2006 r., najczęściej stwierdzane przez RIO nieprawidłowości w uchwałach podatkowych dotyczyły: wprowadzania zwolnień podmiotowych, podmiotowo-przedmiotowych, dokonywania niekorzystnych zmian w trakcie roku, określenia zbyt niskich lub zbyt wysokich stawek podatkowych w podatku od środków transportowych, braku określenia stawek dla danej kategorii przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości czy w podatku od środków transportowych.



zasad ustalenia i poboru opłaty, przekroczenie kompetencji i wprowadzenie regulacji niepodatkowych, braku terminu płatności opłaty targowej, podmiotowe różnicowanie stawek opłaty targowej),

- w **uchwale dotyczącej inkasa:** przekazywania kompetencji dla organu wykonawczego do określenia inkasentów, nieprecyzyjnego określenie inkasenta, nałożenie obowiązków na inkasenta sprzecznych z ustawą, termin płatności dla inkasentów krótszy niż ustawowy, brak wyznaczenia inkasentów, upoważnienie wójta do zawierania umów cywilnoprawnych z inkasentami, określenie inkasentów bez zarządzenia poboru danego świadczenia w drodze inkaso, powielenie zapisów ustawowych dotyczących inkaso (m.in. obowiązki), wynagrodzenie za czynności nie objęte obowiązkiem inkasenta, uchwała w sprawie inkasa podjęta przez podmiot niewłaściwy,

- w **zakresie uchwał wprowadzających pomoc publiczną:** podjęcie uchwały zawierającej pomoc de minimis bez niezbędnego zgłoszenia tej uchwały do UOKiK, nie przesłanie Ministrowi Rolnictwa projektu uchwały zawierającej pomoc publiczną w rolnictwie, sprzeczność uchwał z rozporządzeniem Rady Ministrów w sprawie pomocy inwestycyjnej, podjęcie uchwały przed 14. dniowym terminem od wysłania uchwały do UOKiK, modyfikowanie znaczenia określonych pojęć zdefiniowanych w ustawie (przedsiębiorca),

- w zakresie **obowiązywania i ogłaszania uchwał:** moc wsteczna uchwał, wejście w życie następoowało z dniem podjęcia, wejście z dniem ogłoszenia, wprowadzenia stawek w trakcie roku z naruszeniem art. 20a u.o.p.l., nieprawidłowe ogłoszenia uchwały w związku z brakiem zapisu, że uchwała podlega ogłoszeniu w dzienniku urzędowym województwa, nie wskazanie, że ogłoszenie następuje poprzez opublikowanie w dzienniku urzędowym województwa,

- w zakresie **opłaty miejscowej:** zwolnienia podmiotowe, różnicowanie podmiotowe, rozszerzenie zakresu opłaty miejscowej, brak podjęcia uchwały w sprawie możliwości wprowadzenia na danym terenie opłaty miejscowej, wprowadzenie poboru tej opłaty z góry,

- w zakresie **opłaty uzdrowiskowej:** podmiotowe różnicowanie stawek,

- w zakresie **podatku rolnego:** wadliwe obniżenie ceny skupu żyta, wadliwego zwolnienia w podatku rolnym, nieprecyzyjne zwolnienia, przekroczenie upoważnienia ustawowego,

- w **opłacie od posiadania psów:** nie wprowadzenia niezbędnych regulacji dotyczącej opłaty od posiadania psów, wprowadzenie regulacji bez podstawy prawnej,

- w zakresie **wzorów deklaracji i informacji podatkowej:** nieprawidłowego sposobu zaokrąglania podstawy opodatkowania, niezgodność uchwały z uchwałą w sprawie określenia

wysokości stawek podatku od nieruchomości, brak wyszczególnienia we wzorze informacji w sprawie podatku leśnego zwolnień wynikających ustawy o podatku leśnym,

- w zakresie **wadliwej podstawy prawnej**: podjęcie uchwały bez podstawy prawnej, niepełne podawanie podstawy prawnej w uchwałach,
- w zakresie **podatku leśnego**: wadliwe obniżenie ceny drewna,
- w zakresie **innych uchwał**: przekroczenie przez radę uprawnień do zwolnień z opłaty adiacenckiej, ustalenie stawki zerowej opłaty adiacenckiej, wprowadzenie dodatkowego podatku, wprowadzenie uchwał dotyczących kwestii będących przedmiotem regulacji Ordynacji podatkowej tj. w zakresie przejęcia majątku w zamian za zaległości podatkowe, w zakresie kontroli podatkowej, w zakresie składania wyjaśnień.

**Do kategorii wadliwych zarzutów stawianych przez RIO należą:**

- w **podatku od nieruchomości**: zwolnienia przedmiotowe-podmiotowe, wprowadzanie preferencji pod warunkiem spełnienia określonych przesłanek dotyczących cech danego przedmiotu opodatkowania np. w których zakończono remont, zwolnienia z mocą wsteczną, wprowadzania zwolnienia na określony czas, wprowadzenie zwolnienia w trakcie roku, różnicowania stawek w zależności od powierzchni budynków,
- w podatku od **środków transportowych**: zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe,
- w zakresie **opłaty targowej**: wprowadzenie stawek opłaty w trakcie roku, wprowadzenie dodatkowych warunków przy różnicowaniu stawek,
- w zakresie **inkasa**: wyznaczenie inkasentów przez określenie funkcji, wyznaczenie wynagrodzenia dla inkasenta będącego urzędem miasta, gminy, zróżnicowanie wynagrodzenia dla inkasenta, brak określenia miejsca poboru oraz terminów poboru dla inkasentów, nie wprowadzenie inkaso przy opłatach lokalnych, uzależnienie wypłaty wynagrodzenie od terminowego przekazania pobranych należności,
- w zakresie **uchwał wprowadzających pomoc publiczną**: brak postanowienia w uchwale o zobowiązaniu przedsiębiorców do przedkładania informacji lub dokumentów pozwalających na ocenę tego czy dany podmiot znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej,
- w **opłacie od posiadania psów**: zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe,
- w zakresie **wzorów deklaracji i informacji podatkowej**: zobowiązanie każdego podmiotu zwolnionego z podatku od nieruchomości do złożenia deklaracji podatkowej.

**2.3.3. Nieprawidłowości uchwał podatkowych nie zakwestionowane przez regionalne izby obrachunkowe w ramach nadzoru**

**2.3.3.1. Nieprawidłowości nie zakwestionowane przez RIO w ujęciu ogólnym**

### 2.3.3.1.1. Uwagi ogólne

Zgodnie z założeniami wskazanymi na wstępie, w tej części badaniami zostały objęte przede wszystkim te rodzaje uchwał, których odgrywają szczególną rolę, z uwagi, iż dotyczą świadczeń stanowiących istotne źródło podatkowych dochodów gmin (uchwały dotyczące stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości oraz uchwał w podatku od środków transportowych). Poza tym badaniami objęto także uchwały, w których RIO stwierdzało wiele nieprawidłowości (uchwały dotyczące opłaty targowej oraz inkasa). Zostało to ustalone na podstawie badań przedstawionych w części I niniejszej pracy. Zdecydowano się także zbadać uchwały w sprawie wzorów deklaracji i informacji podatkowych. Zgodnie, również z założeniem, wskazanym na wstępie pracy, celem tego zabiegu ma być także ocena, czy nie podnoszenie przez RIO zastrzeżeń do tego rodzaju uchwał jest uzasadnione i czy zostanie to potwierdzone poprzez brak istnienia wad w tych uchwałach. Opracowując materiał badawczy do tej części pracy przyjęto zasadę, iż z obszaru objętego nadzorem danej izby badaniami objęto 44 uchwał, z czego po 22 tych aktów były podjęte odpowiednio w roku 2008 i roku 2009 r. Spośród 22. zbadanych w danym roku uchwał 8. dotyczyło podatku od środków transportowych, 8 podatku od nieruchomości, 2 opłaty targowej, 2 inkasa, 2 wzorów deklaracji i informacji podatkowej.

Przedstawiając analizę ww. uchwał przyjęto kryterium przedmiotowe. Oznacza to, że poszczególne problemy dotyczące uchwał zostały pogrupowane w zależności od rodzaju aktu, nie zaś w zależności od poszczególnych izb, które nadzorowały te akty. Działanie to ma na celu uniknięcia wielokrotnego powtarzania takich samych argumentów uzasadniających poddania w wątpliwość poszczególnych zapisów zawartych w uchwałach podatkowych.

Wskazaniu w pierwszej części poszczególnych mankamentów zaobserwowanych w uchwałach, towarzyszyć będzie wskazanie, izby lub izb, która nie uznała danego zapisu za wadliwy, w stopniu uzasadniającym jego zakwestionowanie.

Należy podkreślić, że w kolejnej części pracy zostały przedstawione nie tylko sytuacje, w których, w ocenie autora, mamy do czynienia z ewidentnie wadliwymi zapisami. Przedstawiono tu także zapisy uchwał, które mogą budzić poważne wątpliwości co do ich przejrzystości, czy precyzji sformułowań w nich użytych. Jak się bowiem wydaje, regulacje takie powinny być również przedmiotem wnikliwej analizy i oceny przez izby, choćby z uwagi na konsekwencje, związane z problemami w praktycznym zastosowaniu takich zapisów.

Ramami tej części pracy objęto takie zapisy uchwał, które zdaniem autora, są dopuszczalne. Dotyczy to przede wszystkim możliwości wprowadzania zwolnień

przedmiotowo-podmiotowych. Zagadnienie to zostało poddane jednak analizie w tej części, z uwagi na istnienie odmiennych poglądów w tej kwestii wśród poszczególnych izb, a także w związku z ważkim charakterem tego problemu. Znajduje to odzwierciedlenie w dużej liczbie uchwał zawierających takie preferencje.

### **2.3.3.1.2. Uchwały dotyczące podatku od nieruchomości**

#### **2.3.3.1.2.1. Stawki podatkowe**

**Wprowadzenie stawek dodatkowych**, które mogą skutkować przekroczeniem stawki maksymalnej lub naruszeniem przepisów pomocowych stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem 14. izb. Uchwały te można podzielić na kilka grup, przy zastosowaniu np. kryterium rodzaju budynku lub gruntu, do którego odnosi się dodatkowa stawka. Odrębne stawki stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem niżej wskazanych niżej RIO:

- stawka dla garaży pojawiała się w izbie we Wrocławiu, Bydgoszczy, Opolu, Krakowie, Łodzi, Poznaniu, Zielonej Górze,
- stawka dotycząca budynków lub gruntów lotniskowych stwierdzono w izbach w Szczecinie, Łodzi, Krakowie, Bydgoszczy, Gdańsku,
- stawka dla gruntów związanych z rekreacją lub budynków rekreacyjnych została wprowadzona w izbie w Gdańsku, Białymstoku, Wrocławiu, Katowicach, Bydgoszczy,
- odrębna stawka dla budynków gospodarczych pojawiła się w izbie Kielcach, Bydgoszczy, Krakowie, Gdańsku,
- stawka dla gruntów z odpowiednim symbolem w ewidencji gruntów i budynków stwierdzona w Warszawie i Bydgoszczy,
- odrębne stawki dla budynków położonych na terenie rodzinnych ogrodów działkowych stwierdzono w Olsztynie.

Kolejnym zaobserwowanym uchybieniem w uchwałach objętych badaniami było **wprowadzenie zróżnicowania stawek w ramach gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez wskazania, że stawka preferencyjna ma charakter pomocowy**. Uchwały z takimi wadami pojawiły się w 12. RIO. Uchwały te zostały poniżej opisane i pogrupowane w zależności od tego czy wprowadzenie preferencji odnosiło się do wyłącznie do budynków, gruntów lub budowli, czy też w uchwale stawki preferencyjne odnosiły się jednocześnie do kilku ww. przedmiotów opodatkowania.

Zróżnicowanie stawek dotyczących przedsiębiorców z naruszeniem przepisów pomocowych stwierdzono, w uchwałach objętych nadzorem niżej wskazanych RIO:

- w ramach budynków wadliwe zróżnicowanie stwierdzono w izbach w Lublinie, Krakowie, Opolu, Białymstoku, Gdańsku, Katowicach, Poznaniu, Warszawie, Szczecinie,
- w odniesieniu do gruntów wadliwe zróżnicowanie stwierdzono w izbach w Krakowie, Kielcach, Opolu, Gdańsku
- w ramach budowli wadliwe zróżnicowanie stwierdzono w izbie w Zielonej Górze
- w ramach budynków i gruntów wadliwe zróżnicowanie stwierdzono w izbach w Gdańsku, Opolu, Katowicach, Olsztynie,
- w ramach budynków i budowli wadliwe zróżnicowanie stwierdzono w izbie w Krakowie
- w ramach budynków, gruntów i budowli wadliwe zróżnicowanie stwierdzono w Katowicach.

Kolejnym elementem, który może budzić wątpliwości w uchwałach nie zakwestionowanych przez RIO jest kwestia **różnicowania stawek dotyczących przedsiębiorców z podwyższeniem stawek** dla określonych kategorii gruntów, budynków. Sytuacje takie zostały stwierdzone w uchwałach objętych nadzorem 9. izb. W ramach aktów objętych badaniami sytuacji takiej nie stwierdzono w odniesieniu do budowli. Różnicowanie, o którym mowa wyżej stwierdzono w uchwałach w odniesieniu do gruntów w RIO w Krakowie, Poznaniu, Olsztynie, natomiast w zakresie budynków w izbie w Krakowie, Warszawie, Gdańsku, Zielonej Górze, Poznaniu, Opolu, Rzeszowie, Gdańsku.

Kolejną zauważoną wątpliwość dotycząca uchwał, będących przedmiotem badań, dotyczy **wprowadzenia preferencyjnego opodatkowania poprzez zróżnicowanie stawek, wadliwie skonstruowanych w odniesieniu do tzw. monopolu naturalnego**. Pojęcie to szerzej będzie przedstawione w części 2.3.3.2.2.1.4., i 2.3.3.2.2.2.2.. Zapisy tego rodzaju w odniesieniu do budowli stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem RIO w Lublinie, Gdańsku, Olsztynie, Wrocławiu, Zielonej Górze, Katowicach, Szczecinie. W przypadku gruntów preferencyjne stawki dotyczące ww. przypadku dotyczyło uchwały w izbie w Gdańsku, a dotyczące budynków w izbie w Gdańsku a także Warszawie.

Kolejnym stwierdzonym uchybieniem dotyczących stawek podatkowych było wprowadzenie **ulgi podatkowej polegającej na procentowym obniżeniu stawek podatkowych**. Zostały one stwierdzone w uchwałach objętych nadzorem RIO w Gdańsku i Szczecinie.

W analizowanych uchwałach stwierdzono istnienie **podmiotowego różnicowania stawek podatkowych**. W odniesieniu do budynków pozostałych sytuacja taka została stwierdzona w aktach prawnych objętych nadzorem RIO w Gdańsku, Katowicach, Kielcach, Olsztynie, Bydgoszczy, Poznaniu, Szczecinie. W odniesieniu do budynków lotniskowych

preferencje oparte o kryterium podmiotowe stwierdzono w uchwałach należących do zakresu badania izby w Bydgoszczy i Gdańsku. Podmiotowe różnicowania stawek w odniesieniu do garaży nie zostało zakwestionowane przez izbę Katowicach, w budynkach mieszkalnych w RIO w Gdańsku, a w odniesieniu do gruntów pozostałych w Kielcach i w Szczecinie.

Kolejnym problemem zaobserwowanym w trakcie analizy uchwał podatkowych dotyczących stawek w podatku od nieruchomości była sytuacja, w której **akty te nie zawierały ustalonych stawek dla wszystkich przedmiotów podlegających opodatkowaniu**. Omawiana kwestia zaistniała w odniesieniu do następujących przedmiotów i dotyczyła wskazanych poniżej RIO:

- brak stawki dla niektórych budynków pozostałych stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem izby we Wrocławiu, Łodzi, Warszawie, Poznaniu,
- brak stawki dla niektórych budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej dotyczyło izby w Katowicach,
- brak stawki dla niektórych gruntów pozostałych odnosił się do izby w Bydgoszczy,
- brak stawki dla niektórych budowli zaistniał w izbie w Bydgoszczy, a brak w ogóle stawki dla budowli w Opolu.

Kolejnym działaniem, które może budzić wątpliwości w kontekście podejmowania uchwał podatkowych a także sprawowania nadzoru przez RIO jest problem zróżnicowania **stawek podatkowych z wykorzystaniem pojęć niezdefiniowanych**. Uchwały zawierające tego rodzaju działanie pojawiły się w 12. RIO, najczęściej w ramach różnicowanie stawek dotyczących budynków i gruntów pozostałych. Incydentalnie działanie to dotyczyło budynków mieszkalnych. Nie dotyczyło natomiast gruntów pod jeziorami. Pojęcia niezdefiniowane stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem niżej wskazanych RIO:

- w ramach budynku pozostałego wyodrębniono stawkę dla budynków letniskowych, co stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem izb w Rzeszowie, Bydgoszczy, Lublinie, Kielcach, Olsztynie, Szczecinie, Zielonej Górze
- wprowadzono w ramach budynków pozostałych stawkę dla budynków zajętych na cele letniskowe w uchwale objętej nadzorem izby w Łodzi,
- w ramach budynków pozostałych wprowadzono stawkę dla domków letniskowych w uchwałach objętych nadzorem izby w Łodzi, Bydgoszczy, Kielcach, Rzeszowie
- w ramach budynków mieszkalnych wprowadzono stawkę dla piwnic i strychów w uchwale objętej nadzorem izby w Bydgoszczy,

- w ramach budynków pozostałych wprowadzono stawkę dla budynków rekreacyjnych w uchwałach objętych nadzorem izby w Olsztynie, Łodzi, Lublinie, Rzeszowie, Gdańsku, Poznaniu, Krakowie,
- w ramach budynków pozostałych wprowadzono stawkę dla budynków gospodarczych w uchwałach objętych nadzorem izby w Poznaniu, Wrocławiu, Rzeszowie, Gdańsku, Krakowie, Wrocławiu, Łodzi
- w ramach budynków pozostałych wprowadzono stawkę dla garaży w uchwałach objętych nadzorem izby w Łodzi, Zielonej Górze, Bydgoszczy, Kielcach, Rzeszowie, Krakowie.
- w ramach gruntów pozostałych wprowadzono stawkę dla terenów mieszkaniowych w uchwale objętej nadzorem izby w Kielcach
- w ramach gruntów pozostałych wprowadzono stawkę dla gruntów lotniskowych lub rekreacyjnych w uchwałach objętych nadzorem izby w Kielcach, Olsztynie, Rzeszowie, Lublinie, Gdańsku,
- w ramach gruntów pozostałych wprowadzono stawkę dla **gruntów pod budynkami** gospodarczymi po gospodarstwie rolnym zdanym na Skarb Państwa w którym nie jest prowadzona działalność rolnicza w uchwale objętej nadzorem RIO w Poznaniu.

**W ramach przeprowadzonych badań stwierdzono w uchwałach wadę polegającą na braku precyzyjnego określenia rodzaju uchwalanych stawek.** Polegało to na wskazaniu w uchwale przy poszczególnych rodzajach budynków czy gruntów wyłącznie samych kwot bez wskazania, że dotyczy to wartości pieniężnej wyrażonej w złotych. Sytuacja taka zaistniała w uchwałach objętych nadzorem izb w Łodzi i Poznaniu.

Kolejnym uchybieniem było **publikowanie w wojewódzkim dzienniku urzędowym nieczytelnych uchwał.** Było to związane z wadliwą konstrukcją, gdzie akty te zawierały rubryki nieodpowiednie do wielkości tekstu, który był w nich umieszczony. Nie można bowiem w związku z tym ustalić jakie stawki zostały przypisane do poszczególnych kategorii gruntów, budynków oraz budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Problem ten stwierdzono w uchwale objętej nadzorem RIO w Opolu.

Stwierdzono dwa przypadki uchwał, których treść naruszała art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.o.p.l., w związku z przyjęciem stawek dla budynków zajętych lub związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych, a nie zdrowotnych (RIO w Gdańsku i Bydgoszczy).

W jednej uchwale objętej nadzorem RIO w Bydgoszczy stwierdzono przyjęcie stawki procentowej dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

#### 2.3.3.1.2.2. Zwolnienia podatkowe

Nieprawidłowości polegały na **wprowadzeniu zwolnień dotyczących m.in. przedsiębiorców bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej**. Preferencje te wprowadzane były odrębnie dla gruntów, (RIO w Olsztynie, Poznaniu, Szczecinie, Białymstoku), budynków (RIO w Rzeszowie, Olsztynie, Lublinie, Białymstoku, Katowicach) lub budowli (RIO w Gdańsku, Kielcach, Poznaniu).

W niektórych przypadkach mieliśmy do czynienia z wprowadzaniem zwolnień dotyczących jednocześnie:

- gruntów i budynków, (RIO w Białymstoku, Lublinie, Krakowie, Kielcach),
- gruntów i budowli, (RIO w Warszawie, Gdańsku)
- budynków i budowli (RIO w Rzeszowie)
- budynków, gruntów i budowli (RIO w Katowicach, Kielcach, Gdańsku, Wrocławiu).

Wprowadzano też **zwolnienia dotyczące „nieruchomości”**. Sytuacja taka zaistniała w uchwałach objętych nadzorem izb w Zielonej Górze, Warszawie, Katowicach, Wrocławiu, Opolu i Poznaniu.

Następną wadą było **wprowadzenie zbyt szerokiego zakresu zwolnienie w odniesieniu do tzw. monopolu naturalnego**. Zostało to stwierdzone w odniesieniu do następujących rodzajów przedmiotów opodatkowania:

- gruntów, budynków, budowli w uchwałach nadzorowanych przez RIO w Poznaniu, Łodzi, Kielcach, Rzeszowie, Gdańsku, Katowicach, Lublinie, Opolu, Olsztynie, Poznaniu, Rzeszowie,
- budynków i budowli w uchwałach weryfikowanych przez izby w Warszawie, Opolu, Poznaniu, - gruntów i budynków w RIO w Krakowie, Olsztynie,
- gruntów i budowli w izbach w Poznaniu, Opolu, Gdańsku
- budowli w uchwałach objętych analizą RIO w Warszawie, Lublinie, Krakowie, Rzeszowie, Gdańsku, Olsztynie, Poznaniu, Opolu, Bydgoszcz, Gdańsku
- gruntów w uchwale objętej nadzorem izby w Katowicach.
- budynków (Bydgoszcz).

Kolejnym stwierdzonym uchybieniem w uchwałach objętych badaniami było **wprowadzenia ulg podatkowych**. Stosowano przy tym różne jego mechanizmy. Wśród nich można wyróżnić:

- **ilościowe obniżenie podstawy opodatkowania**, co nie było kwestionowane przez RIO w Poznaniu, Łodzi, Opolu, Warszawie, Szczecinie, Gdańsku, Wrocławiu,



- **procentowe obniżenie podstawy opodatkowania**, który to mechanizm nie został uznany za wadliwy przez izbę w Zielonej Górze,
- **ilościowo-procentowe obniżenie podstawy opodatkowania** zastosowany w uchwałach objętych nadzorem RIO we Wrocławiu i Gdańsku,
- **procentowe obniżeniem kwoty podatku** do zapłaty, nie zakwestionowano przez izby w Gdańsku, Katowicach, Wrocławiu, Bydgoszczy, Lublinie, Rzeszowie, Zielonej Górze, Opolu,
- **wprowadzenie zwolnienia ograniczonego kwotą** (Olsztyn).

Innym stwierdzonym w uchwałach uchybieniem nie zakwestionowanym przez RIO były **zwolnienia mające charakter dyskryminacyjny**. Akty takie pojawiły się w jednostkach objętych nadzorem izb w Katowicach, Bydgoszczy, Lublinie, Białymstoku, Kielcach, Szczecinie. Występowały też uchwały, których **zapisy pozostawały w sprzeczności z innymi regulacjami**. Najczęściej stwierdzono wprowadzanie zwolnienia odnoszące się do budowli przy jednoczesnych zapisach, że preferencja ta nie odnosi się do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Uchwały tego rodzaju stwierdzono w RIO w Rzeszowie, Poznaniu, Łodzi, Katowicach, Kielcach, Warszawie, Białymstoku, Gdańsku, Olsztynie. Inne przypadki sprzeczności stwierdzono w uchwałach w izbie Szczecinie.

Innym zastrzeżeniem, na który należy zwrócić uwagę było **wprowadzanie zwolnień dla przedmiotów niepodlegających opodatkowaniu**. Polegało to w istocie rzeczy na wskazywaniu jako zwolnionych zamiast przedmiotów opodatkowania podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, innych pojęć. Najczęściej używano określenia „nieruchomość”. Zwolnienie z tej kategorii stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem 15. RIO. Nie stwierdzono takiego sformułowania w uchwałach weryfikowanych przez izbę w Lublinie. Występowały także inne pojęcia, do których bezzasadnie odnoszono zwolnienia podatkowe. Były nimi następujące określenia:

- „droga”, którymi posłużono się w uchwałach nadzorowanych w izbie w Krakowie i Bydgoszczy,
- „obiekty oczyszczalni ścieków”, występowało w uchwałach objętych przez izby w Rzeszowie i Poznaniu,
- „obiekty i tereny sportowe” (Bydgoszcz)
- „urządzenia” (Rzeszów)
- „miejsca kultu religijnego” (Gdańsk)
- „przewody sieci służące do doprowadzenia telewizji kablowych” (Kielce)
- „piwnice i strychy” (Zielona Góra),

- „kolektory, przepompownie i przykanaliki” (Rzeszów)
- „gminny zasób nieruchomości” (Katowice).

Stwierdzono także uchwały, w których wprowadzano **zapisy znajdujące odzwierciedlenie w przepisach ustawowych**. Dotyczyło to zwolnienia gruntów stanowiących nieużytki (Kraków), budynków lub ich części, wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków (Katowice), nieruchomości lub ich części stanowiące własność związków wyznaniowych (Warszawa).

W jednym przypadku objętym nadzorem RIO w Zielonej Górze stwierdzono **wadliwe określenie momentu rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia**, gdzie wskazano, że pomoc przysługuje od momentu zakończenia inwestycji i dotyczyło zwolnienia od podatku od nieruchomości stanowiącego regionalną pomoc inwestycyjną.

Kolejnych stwierdzonym uchybieniem w uchwałach dotyczących zwolnień podatkowych było **wprowadzanie zapisów, dla których trudno byłoby znaleźć podstawę prawną**. Regulacje te występowały w uchwałach, weryfikowanych przez izby w Zielonej Górze, Bydgoszczy, Warszawie, Rzeszowie, Krakowie, Kielcach, Szczecinie.

W uchwałach pojawiły się także zapisy, **sprzeczne przeze wszystkim z Ordynacją podatkową**, wskazujące konsekwencje niedotrzymania warunków zwolnienia a dotyczących odsetek lub terminu zwrotu nienależnie otrzymanych preferencji. Stwierdzono to w aktach nadzorowanych przez RIO w Lublinie, Krakowie, Warszawa, Zielona Góra, Olsztynie, Wrocławiu, Gdańsku, Poznaniu, Wrocławiu, Bydgoszczy.

W niektórych zbadanych uchwałach stwierdzono **wprowadzanie zwolnień z wykorzystaniem pojęć nieprecyzyjnych**. W odniesieniu do gruntów sytuacja taka zaistniała w uchwałach objętych nadzorem izb w Poznaniu, Białymstoku, Gdańsku, Szczecinie, Katowicach, Zielonej Górze, Rzeszowie. W odniesieniu do budynków sytuacja taka miała miejsce na gruncie działalności izb w Katowicach, Opolu, Krakowie, a budowli w Gdańsku, Opolu Kielcach oraz Katowicach.

W ramach przeprowadzonych badań stwierdzono, że zdecydowana większość RIO nie kwestionuje uchwał dotyczących **zwolnień przedmiotowo-podmiotowych**. Nie stwierdzono jedynie, żeby takie uchwały były podjęte, a w konsekwencji i kwestionowane w izbie w Olsztynie i Rzeszowie.

#### **2.3.3.1.8. Uchwały dotyczące podatku od środków transportowych**

Analizując uchwały dotyczące podatku od środków transportowych stwierdzono **brak określenia stawek podatkowych dla niektórych środków transportowych**. Problem ten

dotyczył ciągników siodłowych i balastowych a także przyczep i naczeł z czterema i większą liczbą osi. W niektórych uchwałach brak stawek odnosił się jedynie do ciągników. Sytuacja taka zaistniała w uchwałach objętych nadzorem izb w Olsztynie, Krakowie, Rzeszowie. Stwierdzono także uchwały, w których nie określono stawek jedynie dla przyczep i naczeł (Izby w Poznaniu i Szczecinie). Najczęściej jednak dotyczyło to jednocześnie i ciągników siodłowych i balastowych jak i przyczep i naczeł. Sytuacja taka wystąpiła w uchwałach objętych nadzorem wszystkich izb z wyjątkiem RIO w Białymstoku. Jednocześnie należy podkreślić, że w dziesięciu izbach stwierdzono jednocześnie uchwały, w których były określone stawki dla wszystkich pojazdów podlegających opodatkowaniu, także dla tych, o których mowa wyżej. Dotyczyło to izb we Wrocławiu, Białymstoku, Olsztynie, Katowicach, Szczecinie, Krakowie, Poznaniu, Rzeszowie, Kielcach, Łodzi. Świadczy to o tym, że organy nadzoru dopuszczają określanie stawek dla wszystkich pojazdów podlegających opodatkowaniu, a z drugiej strony nie kwestionują uchwał, w których stawki dla niektórych pojazdów nie zostają określone.

Kolejnym uchybieniem stwierdzonym w uchwałach dotyczących podatku od środków transportowych było wadliwe **wprowadzenia zwolnień naruszających art. 12 ust. 4 u.o.p.l.** Wada ta miała miejsce w uchwałach objętych nadzorem 13. następujących izb: Bydgoszcz, Warszawa, Olsztyn, Opole, Łódź, Wrocław, Lublin, Kielce, Gdańsk, Katowice, Zielona Góra, Poznań i Szczecin. Wskazać jednocześnie należy, iż w uchwałach objętych nadzorem 8. izb wprowadzono wraz z preferencją podatkową jednoznaczne ograniczenie zastosowania danego zwolnienia poprzez zapis, iż nie dotyczy ono pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6 u.o.p.l. Miało to miejsce w aktach objętych nadzorem RIO w Bydgoszczy, Łodzi, Kielcach, Rzeszowie, Poznaniu, Szczecinie, Katowicach, Olsztynie.

**Zwolnienie bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej** w analizowanych uchwałach podatkowych stwierdzono aktach objętych nadzorem następujących izb: Rzeszów, Szczecin, Olsztyn, Zielona Góra, Kielce, Poznań, Katowice.

Kolejną stwierdzoną wadą było **wprowadzenie dwóch różnych stawek dla tej samej kategorii pojazdów**. Uchybienie to zauważono w uchwale będącej nadzorem RIO w Bydgoszczy.

W jednym przypadku objętym nadzorem RIO w Warszawie **stwierdzono wprowadzenie stawki w wysokości zero zł**. Niektóre uchwały objęte badaniami zawierały **ulgi podatkowe**. Pojawiały się przy tym sytuacje polegające na **procentowym obniżeniu kwoty podatku do zapłaty** (Opole), **procentowe obniżenie stawek podatkowych** (Szczecin, Gdańsk, Bydgoszcz), a także **kwotowe obniżenie stawek** (Łódź).

W niektórych przypadkach uchwały dotyczące podatku od środków transportowych zawierały **zwolnienia, które mogą być uznane za mające charakter dyskryminacyjny** (Łódź, Olsztyn, Lublin). W uchwale objętej nadzorem RIO w Szczecinie stwierdzono **procentowe podwyższenie stawek podatkowych**.

W ramach przeprowadzonych badań stwierdzono **stawki dotyczących autobusów, których konstrukcja może powodować istotne wątpliwości co do tego, czy określenia zostały stawki dla wszystkich tych pojazdów podlegających opodatkowaniu**. Problem ten zaistniał w uchwałach objętych nadzorem RIO w Szczecinie, Krakowie, Bydgoszczy, Kielcach, Olsztynie, Poznaniu, Rzeszowie.

**Zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe** w podatku od środków transportowych stwierdzono w 10. RIO. Rozwiązania takiego nie kwestionowały izby w: Bydgoszczy, Warszawie, Białymstoku, Lublinie, Zielonej Górze, Kielcach, Poznaniu, Szczecinie, Lublinie, Katowicach.

Niektóre wprowadzane w uchwałach **zapisy dotyczące zasad płatności** mogą błędnie sugerować, iż rada gminy ogranicza zasady płatności podatku wynikające z ustawy pozbawiając podatnika prawa do zapłaty podatku w kasie organu podatkowego (Białystok, Poznań, Rzeszów). W niektórych przypadkach wskazywano określone sposoby zapłaty podatku, pomijając niektórych podatników (Szczecin). W ramach analizowanych uchwał ustalono, że w niektórych przypadkach wskazano **terminy płatności mogące wprowadzać podatnika w błąd** (Poznań, Warszawa, Szczecin).

W niektórych uchwałach stwierdzono, iż rady gmin wykorzystywały **nieprecyzyjne określenia** przy zapisach dotyczących stawek podatkowych lub zwolnień podatkowych (Kielce, Gdańsk, Łódź, Opole, Kraków).

#### **2.3.3.1.9. Uchwały dotyczące opłaty targowej**

W ramach uchwał objętych badaniami stwierdzono sytuacje, w których **nie określono stawek opłaty dla wszystkich sytuacji objętych opłatą targową**. Dotyczyło to wszelkich 16. funkcjonujących w Polsce RIO. Kolejnym zastrzeżeniem stwierdzonym w uchwałach dotyczących opłaty targowej było **określenie stawki w sposób, który może doprowadzić do przekroczenia stawki maksymalnej**. Sytuacje te zostały stwierdzone w uchwałach będących przedmiotem nadzoru połowy działających izb w Polsce RIO (Zielona Góra, Warszawa, Rzeszów, Katowice, Szczecin, Łódź, Kraków, Opole).

W kilku przypadkach stwierdzono **ulgi w opłacie targowej**. Konstrukcyjnie polegały one na **procentowym obniżeniu stawki**. Taka sytuacja wystąpiła w izbach w Gdańsku,

Katowicach, Szczecinie, Kielcach. W objętych badaniami uchwałach stwierdzono **brak terminu płatności opłaty targowej** w 15. izbach. Uchybienia tego nie potwierdzono w RIO w Białymstoku. W kilku przypadkach wprowadzano stawki za czynności nie objęte opłatą targową. Dotyczyło to izby w Łodzi i Szczecinie. W jednym przypadku zaobserwowano w uchwale, objętej nadzorem RIO w Krakowie, **wprowadzenie tzw. stawki abonamentowej**. Kolejnym uchybieniem było **zwolnienia podmiotowe lub mające charakter dyskryminacyjny**, co stwierdzono w izbach w Poznaniu, Kielcach,

W ramach badań zaobserwowano **ograniczenia poboru opłaty wyłącznie do niektórych podmiotów**, co dotyczyło to izby w Szczecinie. Innym zastrzeżeniem dotyczącym opłaty targowej było wprowadzenie regulacji mogących być traktowane jako ograniczające zasady poboru opłaty (Wrocław, Bydgoszcz, Kraków, Olsztyn). W niektórych przypadkach analizując uchwały można było także podnieść zarzut **posługiwania się niezbyt precyzyjnymi określeniami**. Dotyczyło to izby w Zielonej Górze, Olsztynie, Kielcach.

#### **2.3.3.1.10. Uchwały dotyczące inkaso**

W ramach przeprowadzonych badań na gruncie uchwał dotyczących zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i określenia wynagrodzenia za inkaso stwierdzono sytuacje, w których **nie powoływano inkasenta lub czyniono to wadliwie, a także wadliwie wyznaczano ich wynagrodzenie**. Miało to miejsce w izbie w Lublinie, Poznaniu, Rzeszowie, Gdańsku, Białymstoku, Krakowie).

Kolejnym zaobserwowanym uchybieniem było **wprowadzenie inkaso na czynności dodatkowe wraz z dodatkowym wynagrodzeniem lub bez niego**. Z tym pierwszym przypadkiem mieliśmy do czynienia w RIO w Zielonej Górze, Warszawie, Katowicach, Olsztynie, Poznaniu, Szczecinie). Wady polegające natomiast na **wprowadzeniu w uchwałach dodatkowych obowiązków na inkasentów bez wskazania wynagrodzenia** dotyczyło izb w Zielonej Górze, Gdańsku, Łodzi, Kielcach, Krakowie, Katowicach, Poznania, Szczecina, Opola.

W ramach przeprowadzonych badań w niektórych uchwałach **wprowadzono wadliwe terminy wpłaty przez inkasenta**. Problem ten zaistniał w RIO w Bydgoszczy, Olsztynie, Katowicach, Poznaniu, Warszawie, Opolu, Szczecinie, Krakowie. W jednym przypadku stwierdzono sytuację, w której obok **zarządzenia poboru inkaso wprowadzono także pobór podatku przez parkomat** (Zielona Góra). Kolejnym uchybieniem, które stwierdzono w uchwałach objętych badaniami było **zarządzenie poboru w drodze inkaso świadczeń, do których ta instytucja nie ma zastosowania**. Stwierdzono to w RIO w Krakowie, Rzeszowie,

Gdańsku. Stwierdzono także przypadki **ograniczenie wpłaty podatku tylko przez inkaso lub inkaso i rachunek bez kasy** (Łódź, Warszawa).

#### **2.3.3.1.11. Uchwały dotyczące wzorów deklaracji i informacji podatkowych**

W przypadku uchwał określających wzory informacji i deklaracji podatkowych stwierdzono **zapisy zobowiązujące do zaokrąglania podstawy opodatkowania** przy:

- gruntach (Wrocław, Łódź, Lublin, Kraków, Warszawa, Opole, Gdańsk, Kielce, Poznań, Zielona Góra, Kraków)
- budynkach (Katowice).

Stwierdzono też istnienie wadliwych pouczeń dotyczących zaokrąglanie podstaw opodatkowania przy budowlach (Lublin, Kraków, Warszawa, Opole, Gdańsk, Kielce, Olsztyn, Zielona Góra). W niektórych przypadkach stwierdzono **wprowadzanie do wzorów deklaracji rubryk zawierających informacje, że podatnik zaokrągła podatek od poszczególnych elementów do pełnych złotych** (Łódź, Lublin, Warszawa, Rzeszów) lub **do pełnych dziesiątek groszy** (Łódź, Warszawa). W niektórych uchwałach pojawiała się **rubryka z oświadczeniem o odpowiedzialności karnej za podanie danych niezgodnie z rzeczywistością** (Lublin, Łódź, Kraków, Warszawa, Białystok, Katowice, Szczecin).

Kolejnym stwierdzonym uchybieniem było **brak w deklaracji niektórych rubryk dotyczących podatnika**, co stwierdzono w uchwale objętej nadzorem RIO w Poznaniu. Inną wadą było też **wskazanie rubryk dotyczących tytułów prawnych lub faktycznych, w sprzeczności z art. 3 u.o.p.l.** (Wrocław), a także **opracowanie wzoru deklaracji jedynie dla jednego podatnika** (Rzeszów) lub **wyłącznie dla osób prawnych** (Kraków).

Kolejnym uchybieniem było **wadliwe podanie we wzorze deklaracji i informacji nazwy i adresu organu podatkowego** (Gdańsk), a także sytuacja w której umieszczano **rubryki dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych** (Wrocław, Olsztyn). Zdarzały się też przypadki **publikowania nieczytelnych załączników ze wzorami deklaracji i informacji podatkowych** (Zielona Góra, Katowice, Opole).

#### **2.3.3.1.12. Wnioski**

Z przedstawionych wyżej informacji wynika, że niektóre wady nie były kwestionowane przez większą liczbę izb. W niektórych przypadkach problemy te występowały natomiast sporadycznie. **Spostrzeżenie to może być podstawą do wskazania wad, które mają szczególnie znaczenie, a także wad, których praktyczne znaczenie**

wydaje się być mniejsze. W celu uszczegółowienia tego kryterium stwierdzone wady można podzielić na cztery kategorie. Pierwszą z nich tworzą te, które mają **bardzo istotne znaczenie**, gdyż co najmniej połowa izb (co najmniej 9), wykonując nadzór uchwał nie wykryła tych mankamentów. Druga grupa obejmuje **wady o istotnym znaczeniu**. W tym przypadku ponad jedna trzecia (od 6 do 8), nie kwestionowała określonych nieprawidłowości w uchwałach. W skład trzeciej grupy wchodzi **uchybień o umiarkowanym znaczeniu**. W tej sytuacji co najmniej 3 izby, ale nie więcej niż 5 nie dostrzegło określonych mankamentów. Ostatnią grupę tworzą **wady o znikomym znaczeniu**, gdzie nie dostrzegła danego uchybienia tylko jedna lub co najwyżej dwie izby.

**Biorąc pod uwagę wyżej wskazane założenia bardzo istotnymi wadami w poszczególnych podatkach są następujące mankamenty:**

- w podatku od nieruchomości w zakresie stawek: wprowadzenie stawek dodatkowych, które mogą skutkować przekroczeniem stawki maksymalnej lub naruszeniem przepisów pomocowych; wprowadzenie zróżnicowania stawek w ramach gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez wskazania, że stawka preferencyjna ma charakter pomocowy; różnicowania stawek dotyczących przedsiębiorców z podwyższeniem stawek dla określonych kategorii gruntów lub budynków; zróżnicowanie stawek podatkowych z wykorzystaniem pojęć niezdefiniowanych,
- w podatku od nieruchomości z zakresie zwolnień: wprowadzanie zwolnień dotyczących m.in. przedsiębiorców bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej, zbyt szeroki zakres zwolnień dotyczące tzw. monopolu naturalnego (szerzej zob. 2.3.3.2.2.1.4. i 2.3.3.2.2.2.2.), wprowadzanie ulg podatkowych, zapisy pozostawiające w sprzeczności z innymi regulacjami, zwalnianie przedmiotów niepodlegających opodatkowaniu, zapisy, sprzeczne z Ordynacją podatkową, wprowadzanie zwolnień z wykorzystaniem pojęć nieprecyzyjnych,
- w podatku od środków transportowych: brak określenia stawek podatkowych dla niektórych środków transportowych, wadliwe wprowadzenia zwolnień naruszających art. 12 ust. 4 u.o.p.l.,
- w opłacie targowej: nie określenie stawek opłaty dla wszystkich sytuacji objętych opłatą targową, brak terminu płatności opłaty targowej,
- w uchwale dotyczącej inkaso: wprowadzenie inkaso na czynności dodatkowe wraz z dodatkowym wynagrodzeniem lub bez niego,

- w uchwałach dotyczących wzorów deklaracji i informacji podatkowych: zapisy informujące o konieczności zaokrąglania podstawy opodatkowania przy budynkach i gruntach i wadliwe informacje o zaokrąglaniu podstawy opodatkowania przy budowli,

**Do wad istotnych należy zaliczyć:**

- w podatku od nieruchomości w zakresie stawek: wprowadzenia preferencyjnego opodatkowania poprzez zróżnicowanie stawek w odniesieniu do tzw. monopolu naturalnego; podmiotowe różnicowanie stawek podatkowych, nie określenie stawek dla wszystkich przedmiotów podlegających opodatkowaniu,

- w podatku od nieruchomości w zakresie zwolnień: zwolnienia mające charakter dyskryminacyjny, zapisy bez podstawy prawnej,

- w podatku od środków transportowych: zwolnienie bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej, brak określenia stawek dla wszystkich autobusów podlegających opodatkowaniu,

- w opłacie targowej: określenie stawki w sposób, który może doprowadzić do przekroczenia stawki maksymalnej,

- w uchwałach dotyczących inkasa: nie powołanie inkasenta lub wadliwe określenie inkasenta, wadliwe wyznaczenie wynagrodzenia inkasenta, wadliwe terminy wpłaty dla inkasenta,

- w uchwałach dotyczących wzorów deklaracji i informacji podatkowych: rubryka z oświadczeniem o odpowiedzialności karnej za podanie danych niezgodnie z rzeczywistością,

**Grupę wad o umiarkowanym znaczeniu tworzą:**

- w podatku od nieruchomości: wprowadzanie zapisów powielających przepisy ustawowe,

- w podatku od środków transportowych: ulgi podatkowe, zwolnienia, które mogą być uznane za mające charakter dyskryminacyjny, wadliwe zapisy dotyczące zasad płatności, wadliwe zapisy dotyczące terminów płatności, nieprecyzyjne określenia przy zapisach dotyczących stawek podatkowych lub zwolnień podatkowych,

- w opłacie targowej: prowadzenie ulg podatkowych, poboru opłaty wyłącznie do niektórych podmiotów, wprowadzenie regulacji mogących być traktowane jako ograniczające zasady poboru opłaty, posługiwania się niezbyt precyzyjnymi określeniami.

- w uchwale dotyczącej inkaso: zarządzenie poboru w drodze inkaso świadczeń, do których ta instytucja nie ma zastosowania,

- w uchwałach dotyczących wzorów deklaracji podatkowych: informacje, że podatnik zaokrągla podatek od poszczególnych elementów składowych tj. gruntów, i budynków do



pełnych złotych, publikowania nieczytelnych załączników ze wzorami deklaracji i informacji podatkowych.

**Do wad o znikomy znaczeniu należy zaliczyć:**

- w podatku od nieruchomości w zakresie stawek: wprowadzenie ulgi podatkowej polegającej na procentowym obniżeniu stawek podatkowych, brak precyzyjnego określenia rodzaju uchwalanych stawek (bez wskazania kwot w zł), przyjmowanych uchwał nieczytelnych, przyjęcie stawek dla budynków zajętych lub związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych, przyjęcie procentowej stawki dla określonej kategorii budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.
- w podatku od nieruchomości w zakresie zwolnień: wadliwe określenie momentu rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia,
- w podatku od środków transportowych: wprowadzenie dwóch różnych stawek dla tej samej kategorii pojazdów, wprowadzenie stawki w wysokości zero zł, procentowe podwyższenie stawek podatkowych,
- w opłacie targowej: wprowadzenie tzw. stawki abonamentowej, zwolnienia podmiotowe lub mające charakter dyskryminacyjny,
- w uchwałach dotyczących inkaso: wprowadzenie pobór podatku przez parkomat, ograniczenie wpłaty tylko przez inkaso lub inkaso i rachunek bez kasy,
- w uchwałach dotyczących wzorów deklaracji podatkowych: informacje, że podatnik zaokrągli podatek od poszczególnych elementów (gruntów lub budynków) do pełnych dziesiątek groszy, brak rubryk dotyczących danych podatnika, wprowadzanie rubryk dotyczących tytułów prawnych lub faktycznych, w sprzeczności z art. 3 u.o.p.l., opracowanie wzoru deklaracji jedynie dla jednego podatnika lub wyłącznie dla osób prawnych, wadliwe podanie we wzorze deklaracji i informacji nazwy i adresu organu podatkowego, umieszczanie rubryki dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych.

**2.3.3.2. Nieprawidłowości nie zakwestionowane przez RIO w ujęciu szczegółowym**

**2.3.3.2.1. Uwagi ogólne**

W tej części zostaną przedstawione w sposób szczegółowy wady stwierdzone w ramach przeprowadzonych badań, które pojawiły się w analizowanych uchwałach podatkowych a nie zostały one jednocześnie zakwestionowane, czy uznane za wadliwe przez te podmioty. Towarzyszyć temu będzie także próba uzasadnienia stanowiska co do wadliwości określonych regulacji zawartych w objętych analizą uchwałach. Przyjęto przy tym

zasadę, iż mankamenty te prezentowane będą w powiązaniu do poszczególnych rodzajów uchwał, które wyznaczają jednocześnie podrozdziały tej części pracy.

### **2.3.3.2.2. Podatek od nieruchomości**

#### **2.3.3.2.2.1. Stawki podatkowe**

##### **2.3.3.2.2.1.1. Wprowadzenie stawki dodatkowej a możliwość przekroczenia stawki maksymalnej lub naruszenia przepisów pomocowych**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 u.o.p.l. rada gminy w drodze uchwały, określa wysokość stawek w podatku od nieruchomości. Jest ona przy tym zobowiązana do ich określenia, w taki sposób, aby nie doprowadziło to do przekroczenia stawek maksymalnych. Niektóre gminy określając stawki wprowadzają dodatkową kategorię gruntów lub budynków np. dla garaży, czy budynków letniskowych. W tym miejscu postawić należy pytanie, czy jest to działanie dopuszczalne i jakie konsekwencje może to wywołać. Odniesienie się do tej kwestii nastąpi w szerszej perspektywie, także w kontekście dopuszczalności wykorzystania instytucji różnicowania stawek podatkowych.

**Wynikający z art. 5 u.o.p.l. obowiązek określenia stawek dla gruntów, budynków oraz budowli, nie wymaga bezwzględnie, aby ustalono odrębne stawki dla wszystkich trzech rodzajów gruntów i pięciu stawek dla budynków, które w tym przepisie zostały wskazane.** Można wyobrazić sobie teoretycznie sytuacje, w której określona będzie np. wyłącznie jedna stawka dla wszystkich budynków znajdujących się na terenie danej gminy. Stawka taka nie powinna być kwestionowana pod warunkiem, że nie będzie ona wyższa od jakiegokolwiek stawki maksymalnej z art. 5 u.o.p.l., dotyczącej budynków. W praktyce oznacza to, że musiałaby być ona nie wyższa od stawki właściwej dla stawki dla budynków mieszkalnych. Dla tej bowiem kategorii budynków przewidziano bowiem najniższą stawkę maksymalną dotyczącą budynków, która w 2011 r. wynosi 0,67 zł od 1 m.kw<sup>267</sup>. Podobnie można byłoby wyobrazić sobie uchwałę, w której określono by wyłącznie jedną stawkę dla gruntów. Problem w tym przypadku polegałby na tym, że stawka ta musiałaby być bardzo niska, z uwagi na bardzo niską stawkę maksymalną dla gruntów pod jeziorami. Obecnie wynosi ona 4,15 zł od 1 ha<sup>268</sup>. Stawka dla gruntów, jeśli miałaby dotyczyć wszystkich gruntów objętych podatkiem od nieruchomości znajdujących się na terenie danej gminy, musiałaby jednak zostać określona w odniesieniu do metrów kwadratowych, co oznacza, że

<sup>267</sup> zob. pkt 2 lit. a) obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 30 lipca 2010 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2011 r. (M.P. Nr 55, poz. 755).

<sup>268</sup> zob. pkt 1 lit. b) obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 30 lipca 2010 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2011 r. (M.P. Nr 55, poz. 755)

nie mogłaby ona przekroczyć 0,000415 zł od 1m<sup>2</sup>. Praktyczne konsekwencji wprowadzenia takich niskich stawek są raczej nie do przyjęcia. Po pierwsze powodowałoby to poważny uszczerbek dochodów podatkowych. Po drugie trudno nie dostrzec zasadności zastosowania wyższych stawek podatkowych, w odniesieniu przede wszystkim do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. **Z tych też względów gminy ustalają odrębne stawki dla trzech kategorii gruntów<sup>269</sup>, a także dla pięciu kategorii budynków<sup>270</sup>.**

**Rady gmin mogą jednak zróżnicować stawki podatkowe, stosując kryteria zawarte w art. 5 ust. 2,3,4 u.o.p.l.** Z klasycznym przykładem różnicowania mamy do czynienia, gdy w ramach określonej kategorii gruntów, czy budynków z art. 5 ust. 1 u.o.p.l. wyodrębnia się stawkę podstawową a także stawkę szczególną (zob. 2.3.3.2.2.1.8.). Ważne jest przy tym aby różnicowanie to oparte było o kryteria przedmiotowe nie zaś podmiotowe.<sup>271</sup> **Innym instrumentem prawnym jest wprowadzenie dodatkowych stawek podatkowych. Nie powinien być on jednak raczej wykorzystywany. Może bowiem prowadzić do trudnych do przewidzenia konsekwencji.**

**Istotne wątpliwości powstaną w sytuacji, gdy rada gminy wprowadza dodatkową stawkę np. dla garaży nie przypisując jej jednocześnie do jakiegokolwiek kategorii budynków wskazanych w art. 5 ust.1 u.o.p.l.**

W doktrynie, jak się wydaje odnaleźć można poglądy aprobujące taką możliwość. Leonard Etel wskazuje, na możliwość, ustalenia np. niższych stawek dla budynków wykorzystywanych na potrzeby kultury i sztuki, działalności charytatywnej, sportowej itd.<sup>272</sup> Autor ten wskazuje ponadto, że z art. 5 ust. 3 i 4 u.o.p.l, w których mowa jest o możliwości różnicowania wysokości stawek dla poszczególnych rodzajów nieruchomości, nie można wywieść jakichkolwiek zakazów lub ograniczeń rady w tym zakresie. Przepisy te mają

---

<sup>269</sup> Dotyczy to następujących rodzajów gruntów: związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków, pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych, a także pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego

<sup>270</sup> Dotyczy to następujących rodzajów budynków: mieszkalnych, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od 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, pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego

<sup>271</sup> Zob. P. Borszowski, Głosa do wyroku NSA z dnia 16 września 2004 r., FSK 485/04, Zeszyty Naczelnego Sądu Administracyjnego 2006, nr 4-5/, s. 170, gdzie wskazano, że wymóg różnicowania w odniesieniu do kryteriów przedmiotowych daje gminom możliwość dostosowania stawek do warunków "lokalnych". Powinno to mieć duże znaczenie w sytuacjach, które są związane z aspektem działalności gospodarczej, szczególnie w tych gminach, które "uznają" rozwój przedsiębiorczości lokalnej jako jeden ze swoich celów strategicznych.

<sup>272</sup> Zob. L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 97

charakter informacyjny, wskazujący na jeden (ale nie jedyny) sposób różnicowania stawek.<sup>273</sup> Odnaleźć można także podgląd, że możliwość wprowadzenia przez radę gminy dodatkowych kategorii nieruchomości i stawek nie jest w pełni dowolna i podlega ona pewnym ograniczeniom polegającym na tym m.in., że stawki podatku odnoszące się do wyodrębnionych kategorii nieruchomości nie mogą być ustanowione przez radę gminy w wysokościach wyższych od ustawowych stawek maksymalnych.<sup>274</sup> W orzecznictwie wskazuje się, że przykładowe przytoczenie czynników różnicujących stawki w art. 5 ust. 3 u.o.p.l. nie oznacza jednak, że inne nie wymienione w przepisie czynniki mogą być kształtowane dowolnie a także, iż kryteria inne niż wymienione w przepisie powinny być adekwatne do tych, które zostały w nim wymienione<sup>275</sup>. Na szczególnie ciekawą kwestię zwrócono uwagę jednak w innym orzeczeniu, wskazując, że o naruszenia prawa przez radę gminy w uchwale można by mówić wtedy, gdyby przeprowadzone zróżnicowaniu stawek podatkowych wykraczało poza limity ustawowe lub łączyło się z przesunięciami „międzykategorialnymi” (powodowało modyfikację ustawowej konstrukcji podatku od nieruchomości)<sup>276</sup>.

**Bezpośrednią konsekwencją zaistnienia tego stanu rzeczy może być bowiem, nie tyle złamanie formalnej konstrukcji przyjętej w art. 5 u.o.p.l., ale jak się wydaje przede wszystkim, przekroczenia stawek maksymalnych, dla niektórych kategorii przedmiotów wskazanych w tym przepisie.**

Z technicznego punktu widzenia wyodrębnienie nowej stawki, jak się wydaje, można zaakceptować, jeśli poza nową kreowaną stawką określone są także stawki dla wszystkich kategorii budynków wymienionych w ww. przepisie. Mamy w takim przypadku bowiem do czynienia z określeniem stawek podstawowych i ze stawką szczególną. Można więc sytuację taką uznać za różnicowanie stawek podatkowych, o których mowa w art. 5 ust. 2-4 u.o.p.l. Istota problemu może tkwić jednak gdzie indziej. **Odrębna stawka, skoro nie została wyodrębniona w ramach stawki pozostałej, mieszkalnej, czy związanej z prowadzeniem działalnością gospodarczą nie może przekraczać, co do zasady, stawki maksymalnej dla budynków mieszkalnych, gdyż dla niej jak wskazano już wyżej, ustawodawca przewidział najniższą stawkę maksymalną w odniesieniu do budynków podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.**

<sup>273</sup> Zob. L. Eteł, Głosa do wyroku NSA z dnia 15 października 2003 r., SA/Sz 581/03, Głosa 2004, Nr 6, s. 33

<sup>274</sup> Zob. M. Kotulski, Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa NSA, CASUS 1999, Nr 3, s. 27

<sup>275</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 18 września 2006 r., III SA/Wa 1887/06, opublikowany w: Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, red. B. Dauter, Warszawa 2007, s. 96 i n,

<sup>276</sup> Wyrok NSA z 19 czerwca 2001 r., III SA 593/01, ONSA 2002, Nr 3, poz. 122

Badając uchwałę z odrębną stawką np. dla garaży należy postawić pytanie do jakich budynków lub części ta stawka powinna mieć zastosowanie. W związku z brakiem definicji legalnej tego pojęcia należałoby sięgnąć do znaczenia językowego rozumienia pojęcia garaż. Zgodnie z nim jest to pomieszczenie przystosowane do przechowywania samochodów<sup>277</sup>. Oznacza to, że jeśli w budynku mieszkalnym np. w domku jednorodzinnym wyodrębniona część przeznaczona jest do ww. celu powinna być opodatkowana według stawki przypisanej dla garaży, nie zaś dla budynków mieszkalnych, gdyż ma ona charakter szczególny. Tak samo należałoby postąpić gdy w budynku wielorodzinnym garaż stanowiłby przynależność do lokalu mieszkalnego<sup>278</sup>. Nie zmienia tego fakt, iż garaż w takich budynkach może stanowić część budynku mieszkalnego, co może znajdować odzwierciedlenie w dokumentacji architektoniczno-budowlanej czy też w ewidencji gruntów i budynków. W konsekwencji należy stwierdzić, że odrębna stawka dla garaży wyższa od stawki maksymalnej dla budynków mieszkalnych powinna zostać zakwestionowana jako wyższa od stawki maksymalnej. Inaczej będzie jeśli w uchwale znajdzie się odpowiednie wskazanie, że dana stawka nie odnosi się do budynków znajdujących się w budynkach mieszkalnych. Z takim przykładem doprecyzowania stawki mamy do czynienia np. w uchwale Nr XXVI/285/2009 Rady Miejskiej w Krapkowicach z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnień od tego podatku<sup>279</sup>, gdzie określono odrębną stawkę garaży zlokalizowanych poza budynkami mieszkalnymi niezwiązanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej. Inny przykład definiowania znaleźć można w uchwale Nr XLIII/394/2009 Rady Miejskiej w Kuźni Raciborskiej z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Katowice)<sup>280</sup>, gdzie ustalono odrębną stawkę dla garaży w budynkach niemieszkalnych oraz garaży wolnostojących nie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - 6,69 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

Wprowadzenie odrębnej stawki dla garaży, bez jakiegokolwiek zdefiniowania tego pojęcia czy też ograniczenia zakresu zastosowania tej stawki powoduje, że będą z niej

---

<sup>277</sup> Słownik języka polskiego, tom. I, red. M. Szymczak, Warszawa 1995 s. 591

<sup>278</sup>Zob. L. Etel, Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2009, Nr 7-8, s. 1 i n., gdzie wskazuje się, że w sytuacji gdy garaż w budynku wielorodzinnym nie był sprzedawany jako przynależności lokalu ani też jako udziały w częściach wspólnych budynku związanych z lokalem mieszkalnym, przyjąć należy, iż stanowi samodzielną część budynku podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Co do zasady będą one opodatkowane według stawki przewidzianej dla budynków (ich części) pozostałych, chyba że będą wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej - wówczas powinny być opodatkowane według stawek związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

<sup>279</sup> Opolsk.09.109.1632

<sup>280</sup> Śląsk.09.206.3787

korzystać przedsiębiorcy, posiadający garaże. Może to dodatkowo powodować wątpliwości co do tego, czy zastosowanie tej stawki, najczęściej niższej niż właściwej dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie powinno być traktowane jako udzielenie pomocy publicznej de minimis, o której mowa w art. 20c u.o.p.l.<sup>281</sup>

**Podobne problemy wystąpią przy wprowadzeniu odrębnej stawki m.in. dla budynków letniskowych, gdy nie jest ona wprowadzona w ramach budynków pozostałych, czy mieszkalnych.** Zgodnie z ujęciem słownikowym obiekt ten to budynek służący letniemu wypoczynkowi.<sup>282</sup> Nie przesądza to więc, czy budynek ten powinien być postrzegany jako budynek pozostały czy mieszkalny. Problem polega na tym, że zarówno w orzecznictwie<sup>283</sup> i piśmiennictwie wskazuje się, że tego rodzaju obiekty mogą być w zależności m.in. od sposobu wykorzystywania czasami traktowane jako budynki mieszkalne<sup>284</sup>, a czasami jako pozostałe<sup>285</sup>. W orzecznictwie<sup>286</sup> także wskazuje się, przede wszystkim, kiedy obiekt taki powinien być traktowany jako budynek mieszkalny, a kiedy jako pozostały. Przy założeniu, że budynek letniskowy może być budynkiem mieszkalnym, należy stwierdzić, że określona w uchwale stawka dla tych kategorii obiektów nie może być wyższa od stawki mieszkalnej. Jeśli ją przekracza jest ona wadliwa i powinna zostać zakwestionowana przez RIO. Podkreślić jednak należy, że część przedstawicieli doktryny wyraża pogląd, iż obiekty takie mogą być traktowane wyłącznie jako budynki pozostałe<sup>287</sup>. Przy takim założeniu odrębnie określoną stawkę dla budynków letniskowych należy

<sup>281</sup>Zob. szerzej o tej kwestii w dalszej części pracy.

<sup>282</sup>Zob. Słownik języka polskiego, Tom 2, red. M. Szymczak, Warszawa 1995, s. 25

<sup>283</sup> W wyroku WSA w Gdańsku z 23 maja 2006 r., I SA/Gd 322/04, podobnie w wyroku WSA w Szczecinie z 6 kwietnia 2006 r., I SA/Sz 724/05, opublikowane w: Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, red. B. Dauter, Warszawa 2007, s. 98 i n., wskazuje się, że budynek letniskowy będzie mieścił się w pojęciu budynku mieszkalnego tylko wówczas, gdy będzie faktycznie użytkowany przez właściciela (jego bliskich), służąc tym samym zaspokojeniu jego podstawowych potrzeb mieszkaniowych a nie rekreacyjnych, wypoczynkowych czy w celu lokaty kapitału.

<sup>284</sup>Zob. P. Boroszowski, Glosa do uchwały NSA z dnia 1 lipca 2002 r., FPK 3/2002, POP 2004/4/326, wskazuje, że brak rzeczywistego przebywania w budynku, pomimo iż istnieje w nim możliwość zaspokojenia podstawowych potrzeb mieszkaniowych eliminuje budynek letniskowy z kategorii budynku mieszkalnego. Podkreśla również, że budynek mieszkalny z istoty swej służy do zamieszkiwania, natomiast budynek letniskowy musi przybrać taką funkcję, gdyż z istoty jest przeznaczony do okresowego wypoczynku. .

<sup>285</sup> Zob. W. Morawski, Pojęcie "budyneków lub ich części mieszkalnych" w podatku od nieruchomości, PPLiFS 2009/5/1, który wskazuje, że należałoby zakwalifikować jako budynki mieszkalne tylko takie domki letniskowe, które mogą być, nie zaś faktycznie są zamieszkiwane przez cały rok. W polskich realiach klimatycznych podstawową cechą pozwalającą potraktować budynek jako mieszkalny byłoby tu więc istnienie efektywnej instalacji pozwalającej ogrzać budynek. Poza tym jego konstrukcja musiałaby umożliwiać utrzymanie temperatury pozwalającej stale funkcjonować człowiekowi.

<sup>286</sup>Zob. wyrok NSA z 22 lutego 2009 r., II FSK 542/08, Wspólnota 2009, Nr 40, s. 29, gdzie wskazano, że budynek letniskowy mieści się w pojęciu budynku mieszkalnego wtedy, gdy będzie użytkowany faktycznie przez właściciela oraz jego bliskich, służąc tym samym zaspokojeniu podstawowych potrzeb mieszkaniowych. Kryterium to organ podatkowy musi wziąć pod uwagę przy klasyfikowaniu budynku przy ustalaniu wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

<sup>287</sup> Zob. L. Etel, Podatki od nieruchomości, Warszawa 2009, s.199, W. Miemiec, Stawka podatku od nieruchomości w stosunku do domów letniskowych, NZS 2001/4/40,

zweryfikować, jedynie przez pryzmat tego, czy nie jest ona wyższa od stawki dla budynków pozostałych.

**Reasumując tę część rozważań wskazać należy, iż wprowadzanie odrębnej stawki dla danej kategorii gruntów czy budynków, nie przypisanej do określonego rodzaju przedmiotu opodatkowania, z art. 5 u.o.p.l., jest dopuszczalne, pod pewnymi jednak warunkami. Wysokość tej stawki nie może przekraczać stawki maksymalnej dla budynków mieszkalnych. Jeśli natomiast stawka szczególna nie może odnosić się do obiektów mieszkalnych (np. przy odrębnej stawce dla budynków przeznaczonych na działalność rolniczą), należy sprawdzić, czy nie przekracza stawki maksymalnej dla budynków pozostałych.**

**Przy wprowadzaniu odrębnych stawek należy także zbadać, czy przy tym nie zostały naruszone zasady udzielające mocy de minimis.**<sup>288</sup> Wprowadzenie odrębnej stawki, która nie jest wyodrębniona w ramach stawki np. dla budynków mieszkalnych czy pozostałych, powoduje, że mogą z niej korzystać przedsiębiorcy. Jeśli więc w uchwale wprowadzona będzie stawka np. dla garaży, bez jednoczesnego wprowadzenia ograniczenia, że nie dotyczy ona przedsiębiorców, to w konsekwencji będą z niej mogli skorzystać także podmioty prowadzące działalność gospodarczą. W tym miejscu powstaje pytanie, czy zastosowanie tej obniżonej stawki, w porównaniu do stawki podstawowej obowiązującej w danej gminie dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie trzeba traktować jako pomocy publicznej. W przypadku pozytywnej odpowiedzi na to pytanie, stwierdzić należy, iż podjęta uchwała powinna być analizowana przez pryzmat art. 20c u.o.p.l. Zgodnie z tym przepisem w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, w art. 10 ust. 2 oraz w art. 19 pkt 1 i 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, pomoc ta jest udzielana jako pomoc de minimis. W rezultacie projekt takiej uchwały powinien być przesłany zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej<sup>289</sup> do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, który w okresie 14 dni mógłby zgłosić swoje uwagi. Brak spełnienia tego wymogu powoduje, konieczność uznania uchwały jak podjętej z istotnym naruszeniem prawa, co w konsekwencji powinno powodować jej wyeliminowanie w obrotu prawnego. Innymi konsekwencjami takiego stanu rzeczy odnoszącymi się do podmiotu, który z naruszeniem przepisów pomocowych uzyskał korzyści może być nakazanie beneficjentowi

---

<sup>288</sup> Zob. M. Popławski, Uprawnienia rad gmin do określania stawek podatkowych – wybrane kwestie, w: Podatki i opłaty lokalne w praktyce red. M. Popławski, Warszawa 2008, s. 161 i n.

<sup>289</sup> Dz.U. Nr 123 poz. 1291 z późn. zm.

zwrotu bezprawnej pomocy a także nakazanie zwrotu odsetek naliczonych za okres, kiedy pomoc była bezprawna<sup>290</sup>. Negatywne następstw takiego stanu rzeczy mogą dotyczyć także jednostki udzielającej pomocy niezgodnie z prawem, a polegać na zapłacie odszkodowania konkurentom przedsiębiorstwa za poniesione szkody<sup>291</sup>.

**Wprowadzanie odrębnej stawki w podatku od nieruchomości, z których może skorzystać przedsiębiorca należy traktować jako mogącej skutkować udzieleniem przedsiębiorcy pomocy publicznej.** Czym bowiem różni się sytuacja, w której wprowadzono odrębną stawkę dla garaży, z której mogą korzystać wszyscy, w tym i przedsiębiorcy, od sytuacji, w której w ramach stawki właściwej stawki dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyodrębnia się stawkę dla garaży. Wydaje się, że z punktu widzenia ekonomicznych skutków dla przedsiębiorców oba rozwiązania wywołują identyczne konsekwencje. Przedsiębiorcy wykorzystujący do swojej działalności gospodarczej tego rodzaju obiekty np. mechanicy samochodowi, podmioty prowadzące wypożyczalnie samochodów, są w uprzywilejowanej sytuacji w porównaniu do podmiotów wykonujących tę działalność bez wykorzystania takich obiektów. Czym różni się ten rodzaj wsparcia od bezpośrednio adresowanej pomocy do tych kategorii przedsiębiorców poprzez np. uchwały, gdzie w ramach stawki dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wprowadza się stawkę obniżoną właściwą dla budynków wykorzystywanych na działalność w zakresie naprawy czy wynajmowania środków transportu? Wydaje się, że taka różnica nie istnieje, poza tym, że w pierwszym przypadku z obniżonej stawki nie korzystają wyłącznie przedsiębiorcy. Nie oznacza to jednak, że to pierwsze rozwiązanie nie może być pomocą publiczną. Może być to pomoc gdy będą z tego rozwiązania korzystali przedsiębiorcy w okolicznościach świadczących o istnieniu pomocy publicznej. W literaturze wskazuje się, że możliwość naruszenia konkurencji musi być badana każdorazowo przez podmiot udzielający pomocy<sup>292</sup>.

**Podobny problem może dotyczyć każdej innej nie wyłączonej dla przedsiębiorców odrębnej i nowej stawki podatkowej wprowadzonej do uchwały. Może on powstać np. gdy pojawia się odrębna stawka dla budynków letniskowych, która jest niższa od stawki właściwej dla budynków związanych z prowadzeniem działalności**

---

<sup>290</sup> M. Rzotkiewicz, Uprawnienia osób trzecich w związku z bezprawnym udzieleniem pomocy publicznej ich konkurentom, Prawo pomocy publicznej 2009, Nr 5, s. 9 i n., M. Rzotkiewicz, Rola sądów krajowych w procesie egzekwowania prawa dotyczącego pomocy państwa, Prawo pomocy publicznej 2009, Nr 1, s.23 i n.

<sup>291</sup> Szerzej na ten temat zob. M. Rzotkiewicz, Uprawnienia osób trzecich w związku z bezprawnym udzieleniem pomocy publicznej ich konkurentom, Prawo pomocy publicznej 2009, Nr 1, s. 9 i n.

<sup>292</sup> Zob. M. Radziszewska, Pomoc publiczna w praktyce orzecznictwa podatkowego, Prawo pomocy publicznej 2007, Nr 2, s. 17 i n.



**gospodarczej w danej gminie.** Ze stawki tej bowiem będzie mógł skorzystać przedsiębiorca prowadzący działalność w zakresie wynajmu domków letniskowych, działający w miejscowości turystycznej odwiedzanej m.in. przez turystów zagranicznych. Jego działalność może mieć charakter konkurencyjny w porównaniu z innymi przedsiębiorcami działającymi w tej branży a usytuowanymi, w stosunkowo niedaleko położonych, innych miejscowościach turystycznych, z tym że w innym, sąsiadującym państwie UE.

**Zwrócić należy uwagę na fakt, iż nie każde zróżnicowanie stawek i preferencyjne opodatkowanie przedsiębiorców ma jednak charakter pomocy publicznej.**<sup>293</sup> Z art. 107 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej wynika, że wsparcie udzielone przez państwo (samorząd) jest pomocą publiczną jedynie w sytuacji, gdy będzie łącznie spełniało cztery warunki. Brak przy tym któregośkolwiek z nich eliminuje możliwość wystąpienia pomocy publicznej. Przysporzenie jest więc pomocą publiczną gdy:

- udzielane jest ono przez państwo lub ze środków państwowych,
- przedsiębiorca uzyskuje je na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku,
- ma charakter selektywny (uprzywilejowuje określonego lub określonych przedsiębiorców albo produkcję określonych towarów),
- grozi zakłóceniem lub zakłóca konkurencję oraz wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

Selektywny charakter różnicowania stawek (trzeci warunek) zaistnieje, gdy będą te przywileje przyznane jedynie określonej grupie przedsiębiorców. Może to być realizowane co najmniej na trzy sposoby. Pierwszym jest preferencyjne potraktowanie określonych branż, rodzajów produkcji, usług, przedsiębiorców działających na określonym terenie. Drugim jest uzależnienie skorzystania z preferencji od spełnienia warunków, których realizacja z samego założenia może dotyczyć wyłącznie niektórych przedsiębiorców. Trzecim sposobem jest uzależnienie przyznania korzyści od uznania organów podatkowych.

Selektywny charakter stawek oznacza, że będzie można wskazać kategorie podatników, którzy są opodatkowani według preferencyjnych stawek<sup>294</sup>. Podkreśla się, że z selektywnością będziemy mieli do czynienia gdy istnieje możliwość ustalenia, jaki jest zakres podmiotowy zastosowania danego środka oraz kto może być z tego zakresu wyłączony<sup>295</sup>.

---

<sup>293</sup> Zob. M. Popławski, Uchwała w sprawie określenia stawek podatkowych - wybrane problemy, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2008, nr 7/8, s. 22-27

<sup>294</sup> L. Etel, Uchwała w sprawie zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych a pomoc publiczna, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2008, Nr 2, s. 6.

<sup>295</sup> Zob. A. Nykiel-Mateo, Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym, Warszawa 2009, s. 197 i n.

Nawiązując do ww. przykładów wyodrębnienia stawki dla garaży lub budynków letniskowych, z których mogą korzystać m.in. przedsiębiorcy. Stwierdzić należy, że istnieje możliwość wyodrębnienia kategorii przedsiębiorców, którzy korzystając z tej preferencji mogą uzyskać wymierną korzyść. Jest to możliwe przez wskazanie określonych branż, w której te budynki odgrywają szczególną rolę pozostając w bezpośrednim związku z rodzajem prowadzonych, przez te podmioty działalności gospodarczej.

Z godnie z czwartym warunkiem udzielona pomoc ma grozić zakłóceniem lub zakłócać konkurencję oraz naruszać zasady wymiany handlowej między Państwami Członkowskimi UE<sup>296</sup>. Z jego analizy wynika, że nie będzie pomocą publiczną wsparcie, które co prawda będzie powodowało naruszenie wolnej konkurencji, ale jedynie na rynku lokalnym, czyli gminnym, powiatowym, wojewódzkim, a także krajowym. Zagrożenie lub naruszenie wolnej konkurencji ma mieć bowiem charakter ponad krajowy<sup>297</sup>. W konsekwencji pomoc publiczna wystąpi w sytuacji, gdy określona preferencja w postaci obniżonej stawki udzielona przedsiębiorcy, postawi go w sytuacji korzystniejszej od jego konkurenta działającego w innym państwie członkowskim UE. Istotnym jest więc charakter usług świadczonych przez przedsiębiorcę korzystającego z preferencyjnych stawek oraz zakres prowadzonej przez niego działalności<sup>298</sup>. Wskazuje się, że ustalenie wpływu na wewnątrzspółnotową wymianę handlową może nastąpić już wyłącznie w oparciu o fakt uczestniczenia beneficjenta pomocy w tej wymianie lub transgraniczny charakter sektora, w którym podmiot uzyskujący korzyść funkcjonuje<sup>299</sup>. Podkreśla się jednocześnie, że istnienie wpływu na wymianę wspólnotową może mieć miejsce m.in. w przypadkach gdy pomoc jest udzielana podmiotom działającym jedynie na rynku krajowym, jeśli preferencje te umożliwią utrzymanie np. produkcji krajowej na określonym poziomie przez co zmniejsza się możliwości podmiotów prowadzących działalność z innych państwa członkowskich co do

---

<sup>296</sup> W literaturze wskazuje się, że w miejsce określenia naruszenia zasad wymiany handlowej powinno się używać pojęcia niezgodności z zasadami wymiany handlowej. P. Marquardt, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa 2007, s. 51

<sup>297</sup> Zob. J. Rosińska, *Pomoc publiczna w świetle Trybunału ustanawiającego Wspólnotę Europejską i orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Glosa” 2004, Nr 5, s. 7 i n., I. Postuła, *Problemy implementacji wspólnotowych reguł dopuszczalności pomocy publicznej dla prawa polskiego*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego 2004, Nr 5, s. 7 i n.

<sup>298</sup> Zob. M. Popławski, *Charakter ulg i zwolnień podatkowych ... op. cit.*

<sup>299</sup> Zob. A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009, s.148

eksportu<sup>300</sup>. Dotyczy także sytuacji, w której podmiot świadczy usługi wyłącznie na terenie danego państwa, w którym uzyskuje określone przysporzenie<sup>301</sup>.

**Biorąc pod uwagę stwierdzić należy, że możliwość skorzystania z odrębnej stawki, nie adresowanej wyłącznie do przedsiębiorców może być traktowane jako pomoc publiczną jeśli jej zastosowanie prowadziłyby do uprzywilejowanego opodatkowania przedsiębiorców z uwagi np. rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej, przeznaczenie i sposób wykorzystywania przedmiotu opodatkowania, a także gdy dany przedsiębiorca prowadzi działalność w wymiarze wspólnotowym.**

Z przedstawionych wywodów wynika, że także skorzystanie z odrębnej stawki dotyczącej np. garaży, w przypadku niektórych przedsiębiorców może być uznane za pomoc publiczną. Taka sytuacja zaistnieje gdy stawką tę będzie objęty np. warsztatu samochodowego, w którym naprawiane są pojazdy stanowiące własność osób mających zamieszkanie czy siedzibę w Polsce, ale także gdy osobami korzystającymi z tych usług będą podmioty związane przez miejsce zamieszkania czy siedzibę z terytorium innego państwa. Wobec innych zastosowanie tej preferencji taką pomocą może nie być np. gdy z preferencji skorzysta przedsiębiorca działający jedynie lokalnie. **Z tego też względu na uzasadnione należałoby uznawać zapisy w uchwałach, które wskazują, że zastosowanie tej stawki może być pomocą publiczną, a także, iż pomoc ta jest udzielana jako pomoc de minimis, której udzielanie następuje zgodnie z rozporządzeniem Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE do pomocy de minimis<sup>302</sup>.** Zastosowanie takiego przepisu zobowiązuje beneficjenta i organ stosujący taką stawkę w pierwszej kolejności weryfikację tego czy zastosowanie tej stawki będzie w odniesieniu do danego przedsiębiorcy pomocą publiczną. W przypadku odpowiedzi twierdzącej trzeba będzie zastosować procedurę zastosowania pomocy de minimis, o której mowa w art. 20c u.o.p.l.<sup>303</sup> W przeciwnym wypadku zastosowaniu tej stawki nie będą towarzyszyły wymogi przyznawania tego rodzaju pomocy. Wprowadzanie w uchwałach ww. **zapisów niejako warunkowo traktujących daną stawkę preferencyjną jako pomoc publiczną** w zależności od beneficjenta, który z niej może korzystać, wydaje się być o tyle zasadne, że w literaturze podkreśla się, iż szczególnie przy ocenie kryterium wpływu na

<sup>300</sup> Zob. M. Szydło, Pojęcie pomocy państwa w prawie wspólnotowym, Studia Europejskie 2002, Nr 4, s. 52 i n.

<sup>301</sup> Zob. A. Nykiel-Mateo, Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym, Warszawa 2009, s. 149.

<sup>302</sup> Dz. Urz. UE L Nr 379 z 28 grudnia 2006 r.

<sup>303</sup> Zob. L.Etel, Komentarz do art. 20c, [w:] L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, 2008, gdzie wskazano, że z różnicowaniem stawek podatku dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wiąże się problem przestrzegania przepisów regulujących zasady udzielania pomocy publicznej.

wymianę wewnątrzspółnotową, o którym mowa wyżej, konieczne jest poddanie szczegółowej analizie czynników warunkujących wymianę handlową w danym sektorze<sup>304</sup> a także, że przy badaniu czy mamy do czynienia z pomocą publiczną należy brać rzeczywisty efekt, jaki wywoła wprowadzenie konkretnego rozwiązania, a nie literalne brzmienie przepisu je wprowadzające<sup>305</sup>. **Innymi słowy często ocena tego, czy korzystanie z określonej stawki preferencyjnej powinna być traktowana jako pomoc publiczna może nastąpić dopiero na gruncie analizy konkretnych sytuacji przedsiębiorców aplikujących o zastosowanie z tych preferencji.**

**Poniżej przedstawiono uchwały, w których wprowadzono odrębne stawki. Powinny one być zakwestionowane z uwagi na ww. kwestie. RIO winno badać, czy nie dochodzi do przekroczenia stawek maksymalnych dla budynków mieszkalnych, a także czy spełniane są wymogi dotyczące wprowadzania przepisów mogących mieć charakter pomocy publicznej.**

**Najwięcej jest tych uchwał, w których pokreślono odrębną stawkę dla, garaży, budynków lotniskowych, budynków gospodarczych. Są też odrębne stawki dla innych przedmiotów.**

**W odniesieniu do garaży** zdarzają się uchwały, w których odrębna stawka dotyczy ich bezpośrednio<sup>306</sup>. Stwierdzono także uchwałę, w której odrębna stawka jest w pewien sposób zdefiniowana i dotyczy garaży wolnostojących<sup>307</sup> lub garaży wolnostojących i dobudowanych<sup>308</sup>. Stwierdzono także sytuacje wprowadzania stawek odrębnych dla garaży, z

---

<sup>304</sup> Zob. A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009, s. 150.

<sup>305</sup> P. Marquardt, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa 2007, s.77

<sup>306</sup> Zob. uchwała Nr XVI/75/2008 RADY MIEJSKIEJ W ZĄBKOWICACH ŚLĄSKICH z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od tego podatku (Wrocław, dnia 15 grudnia 2008 r.) Dolno.08.320.4089, gdzie stawka ta wynosi od 1 m<sup>2</sup> w wysokości 5,57 zł, uchwała Nr XXXVIII/361/09 RADY MIEJSKIEJ W MOGILNIE z dnia 4 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 9 grudnia 2009 r.) Kujaw.09.125.2105, gdzie odrębna stawka dla od garaży od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej - 4,76 zł, a także uchwała Nr LIV/812/09 RADY MIASTA BYDGOSZCZY z dnia 28 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 4 grudnia 2009 r.) Kujaw.09.122.2027, w której stawkę dla garaży wynosi 6,80 od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>307</sup> W uchwale Nr XVIII/133/08 RADY GMINY LUBRZA z dnia 30 października 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości, zwolnień od podatku od nieruchomości, oraz obowiązujących wzorów formularzy niezbędnych do wymiaru i poboru podatku (Opole, dnia 29 stycznia 2009 r.)<sup>307</sup> Opols.09.5.79, wprowadzono odrębną stawkę od garaży wolnostojących- 5,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, przy jednoczesnym uchyleniu stawki dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 17,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>308</sup> W uchwale Nr XXXI/254/09 Rady Gminy Spytkowo z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 17 listopada 2009 r.) Małop.09.698.5279, określono odrębną stawkę dla garaży wolnostojących i dobudowanych w wysokości 3,80 od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej<sup>309</sup>, a także stawkę dla garaży w budynkach mieszkalnych<sup>310</sup>.

W przedostatnim z ww. przypadków mimo, że technicznie jest to stawka odrębna, to jednak jest ona częściowo zdefiniowana przez wskazanie, że może ona dotyczyć sytuacji, gdy obiekt jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Mogą być one mimo wszystko zastosowane w odniesieniu do przedsiębiorców, którzy są posiadaczami takich obiektów, lecz np. okresowo ich nie zajmują na prowadzenie działalności gospodarczej. Garaż przedsiębiorcy jako związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, w którym faktycznie nie jest prowadzona działalność gospodarczą, będzie opodatkowany nie przy zastosowaniu stawki podstawowej właściwej dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, lecz w oparciu o ww. stawkę preferencyjną. Może być to uznane za sytuację, w której będzie on korzystał z pomocy publicznej.

Ostatnia z ww. stawek dotyczących garaży (w budynkach mieszkalnych), jak się wydaje może mieć zastosowanie również do przedsiębiorców. Nie ma przy tym znaczenia, że garaże będą odrębnymi lokalami użytkowymi, czy będą się one znajdowały w obrębie budynków mieszkalnych. W konsekwencji może tu powstać także problem pomocy publicznej.

W przypadku odrębnych stawek dotyczących **budynków i gruntów letniskowych** wyodrębnić można akty, w których dodatkowa stawka dotyczy wyłącznie budynków letniskowych<sup>311</sup>. Podjęto uchwałę, w której wprowadzono stawkę dla budynków letniskowych

---

Stawka ta odnosi się m.in. do dobudowanych garaży do budynków mieszkalnych, które są częścią składową tych obiektów. W tej sytuacji można mówić o przekroczeniu stawki maksymalnej dotyczącej stawek mieszkalnych.

<sup>309</sup> W uchwale Nr XXX/512/08 Rady Miasta Piotrkowa Trybunalskiego z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 15 grudnia 2008 r.) Łódzk.08.378.3657 wprowadzono odrębne stawki dla budynków:

- gospodarczych, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, w wysokości 5,00 zł

- garaży, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, w wysokości 6,64 zł.

W uchwale Nr XXXIII/195/09 RADY MIEJSKIEJ W NOWYM MIASTECZKU z dnia 3 grudnia 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek w podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 9 grudnia 2009 r. Lubus.09.137.1952) wprowadzono odrębną stawkę od garaży z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w wysokości 6,00zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej na terenie gminy. Oprócz niej w uchwale określono, że stawka dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wynosi 16,00zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>310</sup> W uchwale Nr XX/117/2008 RADY GMINY NIECHANOWO z dnia 13 listopada 2008 r. w sprawie: ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 9 grudnia 2008 r.) Wielk.08.230.3910 wprowadzono odrębną stawkę dla garaży w budynkach mieszkalnych od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej w wysokości 0,42 zł

<sup>311</sup> W uchwale Nr XXXIII/186/2009 RADY MIEJSKIEJ W NOWYM WARPNIU z dnia 29 października 2009 r. w sprawie podatków i opłat lokalnych (Szczecin, dnia 17 grudnia 2009 r.) Zacho.09.92.2616 wprowadzono odrębną stawkę dla budynków letniskowych określając jej wysokość na poziomie 6,88 zł, podczas gdy stawka dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej określono na poziomie 20,51 zł. W uchwale Nr XXXIII/222/09 RADY GMINY DRUŻBICE z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek

nie będących budynkami mieszkalnymi.<sup>312</sup> Stwierdzono także istnienie uchwały z odrębną stawką dla domków letniskowych<sup>313</sup>, a także dla budynków letniskowych i mieszkalno-letniskowych<sup>314</sup>. W zbadanych uchwałach stwierdzono istnienie stawki dla gruntów letniskowych.<sup>315</sup> Ustalono istnienie uchwał, w których określono odrębne stawki dotyczące zarówno dla gruntów jak i budynków wykorzystywanych na cele letniskowe.<sup>316</sup> Stawki te jak się wydają również mogą być zastosowane do prowadzenia działalności gospodarczej w sytuacji, gdy przedsiębiorca swoje nieruchomości będzie udostępniał turystom w celach wypoczynkowych.

W odniesieniu do **gruntów związanych z rekreacją i budynkami rekreacyjnymi** stwierdzono sytuacje, w których podjęto odrębną stawkę dla budynków rekreacyjnych, a

---

podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 16 grudnia 2009 r.) Łódzk.09.375.3163, określono odrębną stawkę dla budynków letniskowych w wysokości 6,88 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. Stawka dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wynosi natomiast 16,50zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>312</sup> W uchwale Nr XLI/178/2009 RADY GMINY ZBICZNO z dnia 4 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 25 listopada 2009 r. Kujaw.09.116.1934.) określono odrębną stawkę dla budynków letniskowych nie będących budynkami mieszkalnymi w wysokości 6,88 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. Stawka dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej została w tym akcie ustalona na poziomie 17,51 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>313</sup> W uchwale Nr XXVI/160/09 Rady Gminy Kamienica z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 25 listopada 2009 r.) Małop.09.716.5435, wprowadzono dodatkową stawkę dla domków letniskowych w wysokości 6,00 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>314</sup> W uchwale Nr XVII/106/08 Rady Gminy Kruszyna z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 11 grudnia 2008 r. Śląsk.08.213.4266) określono odrębną stawkę dla budynków rekreacji indywidualnej, letniskowych i mieszkalno-letniskowych w wysokości 5,20 zł/1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>315</sup> W uchwale Nr XXXII/175/09 Rady Gminy w Dziemianach z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 rok (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3067) określono dwie odrębne stawki dla gruntów letniskowych od 1 m<sup>2</sup> powierzchni w wysokości 0,39 zł a także dla dróg niepublicznych od 1 m<sup>2</sup> powierzchni w wysokości 0,11 zł, podczas gdy stawka dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków od 1 m<sup>2</sup> powierzchni wynosi 0,73 zł. W uchwale Nr XVI/247/08 Rady Gminy Przodkowo z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i pomocy de minimis na 2009 rok (Gdańsk, dnia 17 grudnia 2008 r. Pomor.08.134.3399) określono stawkę dla od gruntów:

- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków 0,69 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni,
- pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego 0,22 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni,
- letniskowych 0,37 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

W uchwale Nr XXXII/175/09 Rady Gminy w Dziemianach z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 rok (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3067) wprowadzono odrębne stawki dla gruntów letniskowych od 1 m<sup>2</sup> powierzchni 0,39 zł a także dla dróg niepublicznych od 1 m<sup>2</sup> powierzchni w wysokości 0,11 zł.

<sup>316</sup> W uchwale Nr XXXIII/184/09 RADY GMINY TOMASZÓW MAZOWIECKI z dnia 23 września 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 26 października 2009 r.) Łódzk.09.317.2667, określono odrębne stawki zarówno dla gruntów jak i budynków wykorzystywanych na cele letniskowe. W pierwszym przypadku ustalono stawkę w wysokości 0,39 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, w drugim wykorzystywanych na cele letniskowe - 6,60 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

także jednocześnie dla gruntów związanych z rekreacją.<sup>317</sup> W uchwałach objętych badaniami pojawiła się odrębna stawka dla budynków rekreacji indywidualnej<sup>318</sup>, gruntów związanych z działalnością w zakresie sportu i rekreacji<sup>319</sup>, a także dla gruntów stanowiących obszary rekreacyjno-usługowe-wielofunkcyjne<sup>320</sup>. Stwierdzono także stawkę dla gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako grunty rekreacyjno-wypoczynkowe.<sup>321</sup> W tym przypadku zwrócić należy uwagę, że zgodnie z § 68 ust. 3 pkt 5 Rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków<sup>322</sup> w ramach gruntów zabudowanych i zurbanizowanych wyodrębnia się tereny rekreacyjno-wypoczynkowe, oznaczone symbolem Bz.

Wprowadzenie **odrębnej stawki dla gruntów, które zostały zdefiniowane poprzez odpowiednie odesłanie do ewidencji gruntów i budynków**, pojawiło się także w innych niż

---

<sup>317</sup> W uchwale Nr XXXVI/279/2008 Rady Gminy Gniewino z dnia 3 grudnia 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie gminy Gniewino (Gdańsk, dnia 31 grudnia 2008 r. Pomor.08.137.3499) określono stawkę dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, -od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej - 19,20 zł i odrębną stawkę dla budynków rekreacyjnych lub ich części od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej - 6,64 zł. W przypadku gruntów wprowadzono stawkę dla związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków 0,74 zł i odrębną dla gruntów związanych z rekreacją 0,37 zł.

<sup>318</sup> W uchwale Nr XXV/181/2009 Rady Gminy w Konarzynach z dnia 28 października 2009 r. w sprawie ustalenia stawek i zwolnień podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 4 grudnia 2009 r. Pomor.09.164.3125) określono odrębną stawkę dla budynków rekreacji indywidualnej w wysokości 6,88 zł, a także dla budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w wysokości 16,50 zł od m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

W uchwale Nr XVII/106/08 Rady Gminy Kruszyna z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 11 grudnia 2008 r. Śląsk.08.213.4266) określono odrębną stawkę dla budynków rekreacji indywidualnej, letniskowych i mieszkalno-letniskowych w wysokości 5,20 zł/1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>319</sup> W uchwale Nr LI/367/09 RADY MIASTA I GMINY PRUSICE z dnia 30 października 2009 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Wrocław, dnia 16 listopada 2009 r. Dolno.09.195.3457) wprowadzono dodatkową stawkę dla gruntów związanych z działalnością w zakresie sportu i rekreacji wysokości 0,20 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, podczas gdy stawka dla gruntów pozostałych wynosi 0,39 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, a związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków 0,77 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>320</sup> W uchwale Nr XVII/76/08 RADY GMINY W BYTONIU z dnia 29 października 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz określenia wzorów formularzy podatkowych na obszarze gminy Bytów (Bydgoszcz, dnia 25 listopada 2008 r. Kujaw.08.152.2327) określono odrębną stawkę dla gruntów stanowiących obszary rekreacyjno-usługowe-wielofunkcyjne od 1 m<sup>2</sup> powierzchni 0,36 zł, przy jednoczesnym określeniu stawki dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków od 1 m<sup>2</sup> powierzchni: 0,49 zł, a od pozostałych gruntów w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego od 1 m<sup>2</sup> powierzchni: 0,05 zł.

<sup>321</sup> W uchwale Nr XXIV/115/09 RADY GMINY MAŁY PŁOCK z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 17 grudnia 2009 r. Podla.09.235.2870) wprowadzono odrębną stawkę dla gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako grunty rekreacyjno-wypoczynkowe w wysokości od 1 m<sup>2</sup> powierzchni 0,39 zł, określając jednocześnie stawkę dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków od 1 m<sup>2</sup> powierzchni w wysokości 0,61 zł.

<sup>322</sup> Dz.U.01.38.454

w. przypadku dotyczącym gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako grunty rekreacyjno-wypoczynkowe. Stwierdzono odrębną stawkę dla gruntów oznaczonych w ewidencji gruntów i budynków symbolem B - tereny mieszkaniowe lub symbolem Bp - zurbanizowane tereny niezabudowane<sup>323</sup>, a także dla gruntów wykazanych w ewidencji gruntów i budynków jako grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi, oznaczone symbolem Ws.<sup>324</sup>

W kontekście **budynków gospodarczych** pojawiała się odrębna stawka wyłącznie dla budynków gospodarczych.<sup>325</sup> W niektórych uchwałach odrębnej stawce dla budynków gospodarczych towarzyszyły inne stawki dla określonych kategorii budynków.<sup>326</sup> W niektórych przypadkach odrębna stawka dotyczyła zarówno budynku gospodarczego jak i innych obiektów (szop).<sup>327</sup> Stwierdzono także istnienie uchwał, w których wprowadzeniu odrębnej stawki dla tych budynków towarzyszyła próba zdefiniowania takiego obiektu.<sup>328</sup>

<sup>323</sup> W uchwale Nr XXXII/162/2009 RADY GMINY WIELKA NIESZAWKA z dnia 18 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 10 grudnia 2009 r. Kujaw.09.126.2136) określono odrębną stawkę dla gruntów oznaczonych w ewidencji gruntów i budynków symbolem B - tereny mieszkaniowe lub symbolem Bp - zurbanizowane tereny niezabudowane w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego w wysokości 0,18 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni. Dodać należy, że stawka dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków wynosi 0,72 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>324</sup> W uchwale Nr XXIX/135/09 RADY GMINY WĄSEWO z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz wprowadzenia zwolnień od tego podatku (Warszawa, dnia 10 grudnia 2009 r. Mazow.09.203.5810) wprowadzono odrębną stawkę od gruntów wykazanych w ewidencji gruntów i budynków jako grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi, oznaczone symbolem Ws - 0,04zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni. Jednocześnie stawka dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków ustalono na poziomie 0,74zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>325</sup> W uchwale Nr XXVII/157/2008 RADY MIEJSKIEJ W STĄPORKOWIE z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz określenia inkasentów i stawek za inkaso podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego (Kielce, dnia 9 grudnia 2008 r. Święt.08.255.3500) określono stawkę dla budynków lub ich części związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w wysokości 12,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, ale także odrębną stawkę dla budynków gospodarczych - 3,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

W uchwale Nr LIV/812/09 RADY MIASTA BYDGOSZCZY z dnia 28 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 4 grudnia 2009 r. Kujaw.09.122.2027) określono odrębną stawkę dla budynków gospodarczych - 6,80 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – w wysokości 20,10 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>326</sup> W uchwale Nr XXXI/254/09 Rady Gminy Spytkowice z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 17 listopada 2009 r. Małop.09.698.5279) określono odrębne stawki, które są zdecydowanie niższe od stawki właściwej dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, dla których ustalona stawka wynosi 17,62 od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. Niższe odrębne stawki dotyczą:

- budynków gospodarczych, 3,55 od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- garaży wolnostojących i dobudowanych 3,80 od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- nieużytkowanych stodół 0,58 od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>327</sup> W uchwale Nr XXXVIII/361/09 RADY MIEJSKIEJ W MOGILNIE z dnia 4 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 9 grudnia 2009 r. Kujaw.09.125.2105) wprowadzono odrębną stawkę dla budynków gospodarczych i szop w sposób trwały



Wśród uchwał objętych badaniami pojawiała się też, w której określono odrębną stawkę dla budynków położonych na terenie rodzinnych ogrodów działkowych<sup>329</sup>.

#### **2.3.3.2.2.1.2. Zróżnicowanie stawki w ramach gruntów lub budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej a także budowli bez wskazania, że stawka preferencyjna ma charakter pomocowy**

Rada gminy zgodnie z art. 20c u.o.p.l. różnicując stawki m.in. w podatku od nieruchomości, musi mieć świadomość, że preferencja ta może być udzielana wyłącznie jako pomoc de minimis. Oznacza to, że w takim przypadku powinna pojawić się w uchwale **informacja, że zastosowanie tej stawki może być pomocą publiczną, a także, iż pomoc ta jest udzielana jako pomoc de minimis**<sup>330</sup>. W konsekwencji ubiegający się o ten rodzaj pomocy musi spełnić wymogi określone w rozporządzeniu Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE do pomocy de minimis<sup>331</sup>, a także stosowanych w tej materii polskich aktach prawnych. **Projekt takiej uchwały powinien także przejść odpowiednią procedurę dotyczącą aktów prawnych wprowadzających ten rodzaj pomocy. Podjęcie uchwały bez spełnienia ww. elementów powinno skutkować stwierdzeniem nieważności takiej uchwały i prowadzić do innych konsekwencji dotyczących samego beneficjenta tej pomocy jak i jednostki jej udzielającej w sposób niezgodny z prawem**<sup>332</sup>.

---

związanych z gruntem od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej - 3,64 zł, podczas gdy stawka dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej wynosi 17,92 zł.

<sup>328</sup> W uchwale Nr XXXI/361/2009 Rady Gminy Ustka z dnia 30 października 2009 r. w sprawie podatku od nieruchomości, zwolnień od tego podatku na 2010 rok (Gdańsk, dnia 2 grudnia 2009 r. Pomor.09.163.3110) wprowadzono odrębną stawkę dla budynków gospodarczych, z wyjątkiem garaży, wykorzystywanych do prowadzenia gospodarstwa domowego podatnika dla wyłącznych jego podstawowych potrzeb, nie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w wysokości 1,66 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. Stawka dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wynosi natomiast 19,09 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>329</sup> W uchwale Nr XXXIV/319/09 Rady Miejskiej w Olecku z dnia 28 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 16 listopada 2009 r. Warmi.09.172.2383) wprowadzono odrębną stawkę dla budynków położonych na terenie rodzinnych ogrodów działkowych, przekraczających normy powierzchni ustalone w przepisach Prawa budowlanego dla altan i obiektów gospodarczych w wysokości 1 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. Ustalono jednocześnie stawkę dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w wysokości 20,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>330</sup> Zob. M. Popławski, *Uprawnienia rad gmin do określania stawek podatkowych*, w: red. M. Popławski, *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, Warszawa 2008, s. 161 i n.

<sup>331</sup> Dz. Urz. UE L Nr 379 z 28 grudnia 2006 r.

<sup>332</sup> Szerzej zob. M. Rzotkiewicz, *Uprawnienia osób trzecich w związku z bezprawnym udzieleniem pomocy publicznej ich konkurentom*, *Prawo pomocy publicznej 2009*, Nr 5, s. 9 i n., M. Rzotkiewicz, *Rola sądów krajowych w procesie egzekwowania prawa dotyczącego pomocy państwa*, *Prawo pomocy publicznej 2009*, Nr 1, s.23 i n.

**Wprowadzenie zróżnicowania stawek nie oznacza jednak, że zastosowanie stawki preferencyjnej w każdym przypadku będzie oznaczało udzielenie pomocy de minimis.** Zależy to przede wszystkim od tego, czy przyznana danemu przedsiębiorcy pomoc będzie mogła wpłynąć na wymianę wewnątrzspółnotową między państwami członkowskimi UE, o czym szerzej pisano w poprzednim podrozdziale. **Kwestia ta może być badana wyłącznie na etapie stosowania prawa. W żadnym jednak jak się wydaje przypadku nie można wykluczyć na etapie podejmowania uchwał zawierających różnicowanie stawek adresowanych do przedsiębiorców, że z tych preferencji nie skorzysta przedsiębiorca, w warunkach, w których preferencje tę trzeba będzie traktować jako pomoc publiczna.**

Nie zmienia niczego w tej kwestii fakt, że we wspólnym wyjaśnieniu MF i UOKiK można znaleźć pogląd, że nie będziemy mieli do czynienia z pomocą publiczną jeśli preferencją objęty będzie wyłącznie lokalny charakter działalności gospodarczej lub pomoc adresowana będzie do drobnych, lokalnych przedsiębiorców<sup>333</sup>. Wprowadzając stawkę preferencyjną przy zastosowaniu kryterium przedmiotowego, nie zaś podmiotowego (zob. 2.3.3.2.2.1.6.), nie można mieć gwarancji, że skorzystają z nich jedynie drobni, lokalni przedsiębiorcy. Nie można więc także założyć z góry, że przyznanie pomocy w związku z różnicowaniem stawek nie może wpłynąć na wymianę wewnątrzspółnotową między państwami członkowskimi, a tym samym naruszyć wolnej konkurencji.

**Biorąc powyższe pod uwagę należy podkreślić dwie kwestie. Po pierwsze uchwały zawierające zróżnicowanie stawek w ramach przedmiotów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej powinny być podjęte po spełnieniu warunków niezbędnych dla uchwał zawierających pomoc de minimis. Po drugie uchwały te powinny zawierać informacje, że zastosowanie preferencyjnych stawek może być pomocą publiczną, a także, że pomoc ta może być udzielona wyłącznie jako pomoc de minimis.**

**Z powodu nie spełnienia tych warunków RIO powinny zakwestionować uchwały, o których mowa niżej. Pojawiły się bowiem w tych aktach zróżnicowanie stawek, których zastosowanie może stanowić pomoc publiczną.**

W ramach **budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej** wprowadzono stawki preferencyjne **bez informacji, że mają one charakter pomocy de minimis** w odniesieniu do:

---

<sup>333</sup>Zob. Stanowisko wspólne Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Ministerstwa Finansów w sprawie stosowania przepisów o pomocy publicznej w zakresie podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego i leśnego w 2005 roku, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

- budynków lub ich części zajętych na magazyny składowe do skupu płodów rolnych i sprzedaży nawozów sztucznych,<sup>334</sup>
- budynków będących w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą nie wykorzystywanych do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych<sup>335</sup>
- budynków związanych z działalnością w zakresie produkcji, usług, a także handlowej na terenie wiejskim<sup>336</sup>,
- piwnic związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej,<sup>337</sup>
- budynków magazynowych związanych z prowadzeniem działalności produkcyjnej,<sup>338</sup>
- budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie naprawy obuwia, kaletnictwa, drobnych usług krawieckich i dziewiarskich prowadzonej na powierzchni użytkowej do 30 m<sup>2</sup>,<sup>339</sup>

<sup>334</sup> W uchwale Nr XX/60/08 RADY GMINY CHRZANÓW z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie gminy Chrzanów (Lublin, dnia 15 stycznia 2009 r. Lubel.09.1.11) zróznicowano stawki wskazując, że dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej stawka wynosi 12,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, za wyjątkiem budynków lub ich części zajętych na magazyny składowe do skupu płodów rolnych i sprzedaży nawozów sztucznych dla, których stawka podatku wynosi - 5,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. Nie wprowadzono przy tym informacji, że stawka preferencyjna jest traktowana jako stawka pomocowa mająca charakter pomocy de minimis.

<sup>335</sup> W uchwale Nr XXVII/167/2008 Rady Gminy Bolesław z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie: określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 10 grudnia 2008 r. Małop.08.808.5853) zróznicowano stawki dotyczące budynków określając je dla:

- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 16,46 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- będących w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą nie wykorzystywanych do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych - 6,18 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>336</sup> W uchwale Nr XXVII/390/08 Rady Miejskiej w Nysie z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Opole, dnia 10 grudnia 2008 r. Opols.08.96.2236) wprowadzono następujące zróznicowanie stawek dotyczące budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej:

- teren wiejski - handel - 14,80 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- teren miejski - handel - 16,46 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- produkcja, usługi - 14,80 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- pozostała działalność gospodarcza - 16,46 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>337</sup> W uchwale Nr XXV/136/08 RADY MIASTA SEJNY z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 17 grudnia 2008 r. Podla.08.321.3435) wprowadzono następujące zróznicowanie stawek dla budynków:

- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej 18,62 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- od piwnic związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej 18,22 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>338</sup> W uchwale Nr XXXI/448/08 RADY MIEJSKIEJ W SŁUPSKU z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 31 grudnia 2008 r. Pomor.08.137.3521) określono stawkę od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej -16,74 zł a także od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynków magazynowych związanych z prowadzeniem działalności produkcyjnej - 15,84 zł.

<sup>339</sup> W uchwale Nr XXX/450/2008 Rady Miejskiej w Będzinie z dnia 27 października 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie miasta Będzina od 1 stycznia

- budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie szewstwa i rymarstwa,<sup>340</sup>
- budynków zajętych na działalność gospodarczą produkcyjną<sup>341</sup>,
- budynków o powierzchni powyżej 100m<sup>2</sup> zajętych na prowadzenie obiektów sportowych,<sup>342</sup>
- budynków lub ich części zajętych na prowadzenie rzemiosła a także budynków lub ich części zajętych na prowadzenie pokoi gościnnych,<sup>343</sup>
- budynków lub ich części związanych z wynajmem pokoi gościnnych i hotelowych,<sup>344</sup>
- budynków wykorzystywanych do przechowywania sprzętu rolniczego<sup>345</sup>

---

2009 roku (Katowice, dnia 17 listopada 2008 r. Śląsk.08.201.3685) zróżnicowano stawkę od budynków lub ich części związanych z działalnością gospodarczą oraz części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej 18,95 zł., za wyjątkiem budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie naprawy obuwia, kaletnictwa, drobnych usług krawieckich i dziewiarskich prowadzonej na powierzchni użytkowej do 30 m<sup>2</sup> - od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej 12,29 zł.

<sup>340</sup> W uchwale Nr 249/XXIX/08 RADY MIEJSKIEJ W ŚREMIE z dnia 30 października 2008 r. w sprawie podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 2 grudnia 2008 r. Wielk.08.215.3553) zróżnicowano stawki dotyczące budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wprowadzając stawkę podstawową na poziomie 17,20 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a także stawkę preferencyjną dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie szewstwa i rymarstwa w wysokości 9,87 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>341</sup> W uchwale Nr XXVI/160/09 Rady Gminy Kamienica z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 25 listopada 2009 r. Małop.09.716.5435) wprowadzono stawkę podstawową dotyczącą budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w wysokości 12,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a także stawkę preferencyjną od budynków zajętych na działalność gospodarczą produkcyjną na poziomie 11,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>342</sup> W uchwale Nr XXXIII/328/2009 RADY MIASTA MARKI z dnia 28 października 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 5 grudnia 2009 r. Mazow.09.199.5534) zróżnicowano stawki w ramach budynków wprowadzając stawkę podstawową dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej w wysokości 19,50zł. Jednocześnie ustalono, że dla budynków o powierzchni powyżej 100m<sup>2</sup> zajętych na prowadzenie obiektów sportowych od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej stawka ta będzie wynosiła 9,75zł.

<sup>343</sup> W uchwale Nr XXXVII/241/2009 Rady Miasta Jastarni z dnia 7 października 2009 r. w sprawie podatków i opłat lokalnych obowiązujących na terenie Miasta Jastarni (Gdańsk, dnia 19 listopada 2009 r. Pomor.09.155.2900) określono dwie preferencyjne stawki dotyczące budynków przedsiębiorców. Pierwsza z nich dotyczy budynków lub ich części zajętych na prowadzenie rzemiosła, za 1m<sup>2</sup> pow. Użytkowej, dla których stawka wynosi 15,75 zł, druga budynków lub ich części zajętych na prowadzenie pokoi gościnnych za 1m<sup>2</sup> pow. Użytkowej, ze stawką 14,99 zł. Stawka podstawowa dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej za 1m<sup>2</sup> pow. Użytkowej ustalono na poziomie 20,50 zł.

<sup>344</sup> W uchwale Nr XXXVII/281/2009 Rady Gminy Milówka z dnia 30 października 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości na rok 2010 (Katowice, dnia 4 grudnia 2009 r. Śląsk.09.215.4052) wprowadzono stawkę preferencyjną dla budynków lub ich części związanych z wynajmem pokoi gościnnych i hotelowych od 1 m kw. powierzchni rocznie w wysokości 12,00zł. Stawka podstawowa dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej od 1 m. kw. powierzchni rocznie natomiast ustalono na poziomie 18,00zł.

<sup>345</sup> W uchwale Nr XXVII/201/09 RADY MIEJSKIEJ W MIŁOŚLAWIU z dnia 6 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 rok (Poznań, dnia 26 listopada 2009 r.

- budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej weterynaryjnej<sup>346</sup>

W odniesieniu do **gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej** wprowadzono preferencyjne stawki z naruszeniem przepisów pomocowych w odniesieniu do:

- gruntów związanych z działalnością w zakresie, działalności upowszechniania kultury fizycznej, sportu i rekreacji oraz turystyki,<sup>347</sup>

- gruntów związanych z budynkami lub ich częściami zajętych na udzielanie świadczeń zdrowotnych,<sup>348</sup>

---

Wielk.09.207.3574) wprowadzono w ramach budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stawkę preferencyjną dla budynków wykorzystywanych do przechowywania sprzętu rolniczego w wysokości 8,85 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. Stawka podstawowa dla ww. kategorii budynków ustalono na poziomie 14,28 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>346</sup> W uchwale Nr XXXVI/351/09 RADY MIEJSKIEJ W PŁOTACH z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na rok 2010 (Szczecin, dnia 16 grudnia 2009 r. Zacho.09.90.2514) określono stawkę preferencyjną dla budynków lub ich części budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej weterynaryjnej, od których stawka wynosi 7,00 zł za 1 m<sup>2</sup>, a stawkę podstawową dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej na określono na poziomie 17,22 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>347</sup> W uchwale Nr XXXI/181/2008 Rady Gminy Jabłonka z dnia 1 grudnia 2008 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości i sposobu jego poboru (Kraków, dnia 13 grudnia 2008 r. Małop.08.836.6179) wprowadzono stawki:

- od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków innej niż działalność rolnicza lub leśna, z wyjątkiem związanych z budynkami mieszkalnymi od 1 m<sup>2</sup> powierzchni – 0,1 zł

- od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków innej niż rolnicza lub leśna w zakresie, działalności upowszechniania kultury fizycznej, sportu i rekreacji oraz turystyki – 0,03 zł

W zakresie pierwszej z ww. stawek zastrzeżenia dodatkowe budzić może fakt, wskazania, że stawka ta nie dotyczy gruntów związanych z budynkami mieszkalnymi. Zapis ten jest sprzeczny z art. 5 ust.1 pkt 1 lit. a) u.o.p.l. Istotnego naruszenia prawa raczej w tej sytuacji nie będzie. Grunt pod budynkiem mieszkalnym, w którym będzie prowadzona działalność gospodarcza, w dalszym ciągu jest związany z budynkiem mieszkalnym, co w świetle art. 1a ust. 1 pkt 3 u.o.p.l.,nie umożliwia jego opodatkowaniem według stawki właściwej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

<sup>348</sup> W uchwale Nr XXVII/157/2008 RADY MIEJSKIEJ W STĄPORKOWIE z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz określenia inkasentów i stawek za inkaso podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego (Kielce, dnia 9 grudnia 2008 r. Świąt.08.255.3500) poza określeniem stawki dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna 0,45 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, wprowadzono odrębną stawkę dla gruntów związanych z budynkami lub ich częściami zajętych na udzielanie świadczeń zdrowotnych w wysokości 0,30 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

W uchwale Nr XLI/230/09 RADY GMINY BRANICE z dnia 20 października 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnień przedmiotowych od podatku od nieruchomości (Opole, dnia 8 grudnia 2009 r.)<sup>348</sup> wprowadzono stawkę preferencyjną dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków w wysokości 0,19 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, a także podstawową dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków w wysokości 0,53 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

W uchwale Nr XXXV/191/2009 RADY GMINY W MIRCU z dnia 28 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 25 listopada 2009 r.)<sup>348</sup> określono stawkę dla gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych od 1 m<sup>2</sup> powierzchni w wysokości 0,20 zł a jednocześnie wprowadzono stawkę dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków od 1m<sup>2</sup> powierzchni w wysokości 0,74 zł.

- wyodrębniono stawkę dla gruntów zajętych na prowadzenie działalności rolniczej<sup>349</sup>. Preferencję te można uznać jako pomoc de minimis rolnictwie<sup>350</sup>.

W przypadku wprowadzenia stawki preferencyjnej wyłącznie w **odniesieniu do budowni** zastosowano preferencje w odniesieniu do gazowych sieci przesyłowych i związanych z nimi urządzeń.<sup>351</sup> Wydaje się, że preferencja ta również powinna być traktowana jako pomoc publiczna. Trudno jest bowiem uznać, że można tu wyłączyć stosowanie reguł pomocowych z uwagi na tzw. monopol naturalny. Prowadzenie tego rodzaju działalności nie jest realizowane przez przedsiębiorstwa komunalne. Trudno też uznać, że tego rodzaju działalność to własne zadania samorządu (zob. 2.3.3.2.2.1.4.).

Niektóre uchwały zawierały preferencyjne stawki odnoszące **zarówno do budynków jak i gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej**. Preferencyjne opodatkowanie dotyczyło:

- budynków i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wydzierżawionych od gminy,<sup>352</sup>
- budynków i gruntów lub ich części przeznaczonych na ośrodki wczasowe,<sup>353</sup>

<sup>349</sup> W uchwale Nr XXXII/175/09 Rady Gminy w Dziemianach z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 rok (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3067.) w ramach stawki dla gruntów pozostałych wyodrębniono stawkę dla gruntów zajętych na prowadzenie działalności rolniczej zgodnie z art. 1a, ust. 1, pkt 6 u.o.p.l. w wysokości 0,08 zł, podczas gdy podstawowa stawka dla gruntów pozostałych wynosi 0,39 zł.

<sup>350</sup> Zob. A. Szelągowska, Noe zasady udzielania pomocy w rolnictwie rybołówstwie, Prawa pomocy publicznej 2007, Nr 2, s.10 i n.

<sup>351</sup> W uchwale Nr XXVI/184/08 RADY MIEJSKIEJ W KROŚNIE ODRZAŃSKIM z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 9 grudnia 2008 r. Lubus.08.130.2007) zróżnicowana sposób stawki dotyczące budowli wskazując, że stawka od budowli lub ich części wynosi 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 - 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za wyjątkiem gazowych sieci przesyłowych i związanych z nimi urządzeń, dla których stawka wynosi 1,8% wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 - 7 u.o.p.l.

<sup>352</sup> W uchwale Nr XXII/196/09 Rady Gminy Dźwierzuty z dnia 11 września 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 13 października 2009 r. Warmi.09.151.2196) wprowadzono dwie stawki preferencyjne. Pierwsza z nich odnosi się do budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wydzierżawionych od gminy, gdzie stawka wynosi 7,00 zł (stawka podstawowa 13,50 zł). Druga stawka obniżona dotyczy od gruntów związanych z prowadzeniem działalność gospodarczej wydzierżawionych od gminy 0,20 zł (stawka podstawowa 0,53 zł).

<sup>353</sup> W uchwale Nr XIX/303/08 Rady Gminy w Chojnicach z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 26 stycznia 2009 r. Pomor.09.11.271) wprowadzono następującą stawki różnicując opodatkowanie dotyczące gruntów i budynków:

- od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 15,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- od budynków lub ich części przeznaczonych na ośrodki wczasowe: 12,00 od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków - 0,60 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni gruntów,
- od gruntów przeznaczonych pod ośrodki wczasowe lub użytkowanych na te cele - 0,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni gruntów
- od gruntów przeznaczonych pod wysypiska odpadów - 0,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni gruntów

- gruntów nie wykorzystywanych do prowadzenia bieżącej działalności gospodarczej,<sup>354</sup>
- budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie sportu, budynków będących we władaniu placówek objętych systemem oświaty wykorzystywanych na prowadzenie stołówek, bufetów i kiosków szkolnych, a jeśli chodzi o grunty stawka preferencyjna dotyczyła gruntów związanych z prowadzeniem działalności w zakresie świadczenia usług zdrowotnych, a także związanych ze sportem,<sup>355</sup>

W jednej uchwale stwierdzono wprowadzenie **preferencyjnych stawek dotyczących zarówno budynków jak i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej**. Niższe stawki odnosiły się do piwnic podlegających podatkowi od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej o charakterze produkcyjnym, a także budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.<sup>356</sup>

---

Trzy z tych stawek ma charakter preferencyjny (druga, czwarta i piąta). Biorąc pod uwagę, iż odnoszą się one do przedsiębiorców powinna znaleźć się informacja, iż zastosowanie tych stawek może mieć charakter pomocy publicznej de minimis.

<sup>354</sup> W uchwale Nr XXXIII/198/09 RADY GMINY ŁAMBINOWICE z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 r. (Opole, dnia 17 grudnia 2009 r. Opols.09.111.1686) wprowadzono dwie stawki preferencyjne dotyczące przedsiębiorców. Pierwsza z nich dotyczy gruntów nie wykorzystywanych do prowadzenia bieżącej działalności gospodarczej, dla których określono stawkę w wysokości 0,11 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, podczas gdy stawka podstawowa dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków wynosi 0,64 zł, od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

Druga stawka obniżona dotyczy budynków lub ich części nie wykorzystywanych do prowadzenia bieżącej działalności gospodarczej, ze stawką 1,56 zł, od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, gdy stawka podstawowa dla takich budynków wynosi 18,80 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>355</sup> W uchwale Nr XLIX/1132/2009 Rady Miejskiej w Bielsku-Białej z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 7 grudnia 2009 r. Śląsk.09.217.4110) wprowadzono następujące zróżnicowanie stawek dotyczących budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej:

- a) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej zajętej na działalność związaną ze sportem (według Polskiej Klasyfikacji Działalności dział 93, grupa 93.1, klasa 93.11.Z , 93.12.Z ) - 18,30 zł
- b) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej będącej we władaniu placówek objętych systemem oświaty wykorzystywanych na prowadzenie stołówek, bufetów i kiosków szkolnych - 15,50 zł
- c) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej zajętej na pozostałą działalność gospodarczą -20,51 zł

Odpowiednio zróżnicowano także stawki dotyczące gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ustalając je w sposób następujący:

- a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków, określonej w pkt 3 (świadczenie zdrowotne)0,52 zł
- b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków, określonej w pkt 2 a (związane ze sportem) 0,14 zł
- c) związanych z prowadzeniem pozostałej działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków 0,77 zł.

<sup>356</sup> W uchwale Nr XXXVII/433/09 Rady Miasta Nowy Targ z dnia 26 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 17 listopada 2009 r. Małop.09.696.5252) wprowadzono obniżane stawki odnoszące się do przedsiębiorców dotyczące budynków i budowli. W pierwszym przypadku mamy do czynienia z preferencyjną stawką dotyczącą piwnic podlegających podatkowi od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej o charakterze produkcyjnym, dla których ustalona stawka wynosi 14 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, podczas gdy podstawa stawka dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich

Także w jednym przypadku wprowadzono **obniżenie stawek dotyczących wszystkich trzech przedmiotów opodatkowania w podatku od nieruchomości**. Preferencyjnie opodatkowano grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej będących w posiadaniu jednostek samorządu terytorialnego lub samorządowych jednostek organizacyjnych wykorzystywanych jako park rozrywki (lunapark).<sup>357</sup> Wydaje się, że przyznana dla przedsiębiorców prowadzących działalność rozrywkową szczególnie w kontekście wykorzystywania także parków rozrywki może skutkować naruszeniem wolnej konkurencji wymiarze wspólnotowym. Przedsiębiorca zajmujący się taką działalnością podobnie jak prowadzący np. Aquaparki, konkurują bardzo często w wymiarze ponad krajowym. Dodatkowo poza naruszeniem zasad udzielania pomocy publicznej w tej uchwale zakwestionować można wprowadzenie preferencji w oparciu o kryteria podmiotowe.

#### **2.3.3.2.2.1.3. Różnicowanie stawek dotyczących przedsiębiorców z podwyższeniem stawek dla określonych kategorii gruntów, budynków, czy budowli**

**Klasyczne różnicowanie stawek, o którym mowa była we wcześniejszej części pracy (zob. 2.3.3.2.2.1.1.), polega na określeniu stawki podstawowej dotyczącej danej kategorii gruntów budynków czy budowli, a także wprowadzeniu stawki niższej dla ze wskazaniem kryteriów zastosowania tej preferencji.** Działanie takie jest dopuszczalne także w odniesieniu do gruntów, budynków, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej a także budowli podlegających opodatkowaniu tym podatkiem. Zgodnie jednak

---

części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wynosi 19 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. W drugim przypadku określono stawkę dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, w wysokości 0,1 % ich wartości, podczas gdy stawka podstawowa dla tych obiektów wynosi 2%.

<sup>357</sup> W uchwale Nr XLII/801/09 Rady Miasta Chorzów z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie miasta Chorzów oraz zwolnień z podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3695) w ramach gruntów wyodrębniono stawkę dla związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej będących w posiadaniu jednostek samorządu terytorialnego lub samorządowych jednostek organizacyjnych wykorzystywanych jako park rozrywki (lunapark) w wysokości 0,46 zł od m<sup>2</sup> powierzchni. Przy tym stawka podstawowa dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków wynosi 0,77 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

Podobne konstrukcyjnie zróżnicowanie wprowadzono w odniesieniu do budynków. Określono preferencyjną stawkę dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej będących w posiadaniu jednostek samorządu terytorialnego lub samorządowych jednostek organizacyjnych wykorzystywanych jako park rozrywki (lunapark) w wysokości 12,30 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, podczas gdy stawka podstawowa ustalono na poziomie 20,51 zł.

W tej uchwale określono także stawkę preferencyjną dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej będących w posiadaniu jednostek samorządu terytorialnego lub samorządowych jednostek organizacyjnych wykorzystywanych jako park rozrywki (lunapark) w wysokości 1% ich wartości.



z art. 20c u.o.p.l. działanie to można jednak stanowić pomoc de minimis<sup>358</sup>. Przedsiębiorcy korzystający z niższych stawek są bowiem preferencyjnie traktowani. Można w takiej gminie wyodrębnić grupę podatników traktowanych preferencyjnie i tych pozostałych, którzy preferencją nie są objęci.

**W praktyce niektórych gmin zdarzają się przypadki, w których różnicowanie ma charakter odwrócony. Wprowadza się stawkę podstawową, a następnie określa się stawkę podwyższoną, określając kryteria jej zastosowania.** Działanie to jest dopuszczalne. Trudno byłoby ją zakwestionować wskazując np. naruszenie art. 5 ust. 2, 3, 4 u.o.p.l. Należy jednak postawić pytanie o to, czy nie może powstać problem pomocy publicznej, w odniesieniu do przedsiębiorców korzystających z podstawowej stawki, która w kontekście konstrukcji tej uchwały jest stawką niższą. Wydaje się, że w takim przypadku można on mieć miejsce w odniesieniu do przedsiębiorców, korzystających z niższej stawki. W doktrynie można jednak spotkać się ze stanowiskiem przeciwnym, zgodnie z którym pomoc publiczna będzie miała miejsce jedynie jeśli w obrębie danej kategorii stawek rada gminy wprowadzi, obok stawki podstawowej, stawki preferencyjne (niższe).<sup>359</sup>

**O tym, że w przypadku różnicowania odwróconego będziemy mogli mieli mieć do czynienia z pomocą publiczną świadczą następujące argumenty.**

**Po pierwsze** zastosowanie ww. mechanizmu kształtowania stawek w uchwale powoduje, że na obszarze danej gminy, w ramach określonej kategorii gruntów, budynków, czy budowli, istnieje grupa przedsiębiorców korzystniej opodatkowanych, w porównaniu do innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.

**Po drugie** sytuacja taka w sensie ekonomicznym nie różni się od tej, w której wprowadzono by klasyczne różnicowanie ze stawką podstawową i obniżoną, przy odpowiednim skonstruowaniu kryterium zastosowania stawki obniżonej. Przykładem obrazujący tę kwestię może być z jednej strony zapis, w których określa się stawkę podstawową dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w wysokości 15 zł, z wyjątkiem budynków wykorzystywanych na działalność handlową, dla której stawka wynosi 20 zł. Takie same skutki ekonomiczne można osiągnąć wprowadzić zapis, iż stawka podstawowa dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wynosi 20 zł, z wyjątkiem budynków wykorzystywanych na działalność

---

<sup>358</sup> O przesłankach, w których skorzystanie przez przedsiębiorcę ze stawek preferencyjnych jako forma pomocy de minimis pisano szerzej w niniejszej pracy w części dotyczącej wprowadzania odrębnych stawek i różnicowania „klasycznego” na gruncie podatku od nieruchomości

<sup>359</sup> Zob. L. Etel, Uchwała w sprawie zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych a pomoc publiczna, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2008, Nr 2, s. 1. i n.

działalności produkcyjnej, usługowej i innej z wyłączeniem działalności produkcyjnej, dla której określa się stawkę w wysokości 15 zł.

**Jeśli w przypadku klasycznego różnicowania stawek (stawka podstawowa wyższa i stawka obniżona) można uznać, że pomoc publiczna może powstać, to wydaje się, że w ten sam sposób należy traktować sytuację z odwróconym różnicowaniem. W przypadku zastosowania mechanizmu podwyższenia stawek udzieloną pomocą powinna być różnica między stawką podwyższoną a podstawową. Należy też uznać, że pomoc została przyznana przedsiębiorcom korzystającym ze stawki podstawowej.**

Biorąc powyższe pod uwagę, w uchwałach, w których w obrębie stawek właściwych dla gruntów, czy budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej znajduje się obok stawki podstawowej, także stawka wyższa, powinna być informacja, że skorzystanie z tej pierwszej może być pomocą publiczną de minimis przyznana na zasadach określonych w rozporządzeniu Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE do pomocy de minimis<sup>360</sup> a także stosowanych polskich regulacji prawnych. **Projekt takiej uchwały powinien zostać poddany procedurze właściwej dla aktów zawierających pomoc de minimis (zob. 2.3.3.2.2.1.1., 2.3.3.2.2.1.2.). Nie spełnienie obu ww. warunków powinno skutkować zakwestionowaniem uchwał przez RIO. Powinno to nastąpić w przedstawionych niżej aktach, w których wykorzystano mechanizm podwyższania stawek, z naruszeniem przepisów pomocowych.**

Różnicowanie stawek dotyczących przedsiębiorców z określeniem wyższych stawek dla **gruntów** związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stwierdzono w następujących przypadkach:

- gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków, a także gruntów zajętych pod drogi technologiczne, kanały i stawy osadowe,<sup>361</sup>
- gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej związanej ze zbiórką odpadów szkodliwych i niebezpiecznych,<sup>362</sup>

---

<sup>360</sup> Dz. Urz. UE L Nr 379 z 28 grudnia 2006 r.

<sup>361</sup> W uchwale Nr XXVII/167/2008 Rady Gminy Bolesław z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie: określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 10 grudnia 2008 r. Małop.08.808.5853) wprowadzono następujące zróżnicowanie stawek dla gruntów:

- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków a zajętych pod drogi technologiczne, kanały i stawy osadowe - 0,73 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni,

- pozostałych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków - 0,63 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

- gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej polegającej na wydobywaniu kopalini,<sup>363</sup>
- gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, związanych z prowadzeniem pól golfowych, namiotowych, campingowych.<sup>364</sup>

W odniesieniu do **budynków** związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podwyższenie stawki miało miejsce w odniesieniu do następujących rodzajów:

- budynków związanych z prowadzeniem handlu alkoholem lub związanych z działalnością handlową łącznie z piwem nie obejmującą pozostałych napojów alkoholowych,<sup>365</sup>
- budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej polegającej na wydobywaniu kopalini,<sup>366</sup>

---

<sup>362</sup> W uchwale Nr XVIII/86/2008 Rady Gminy Rzepiennik Strzyżewski z dnia 13 listopada 2008 r. w sprawie: określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od tego podatku na 2009 rok, a także ustalenia inkasentów podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego (Kraków, dnia 3 grudnia 2008 r. Małop.08.761.5404) wprowadzono następujące zróżnicowanie stawek dotyczące:

- gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków 0,40 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, z tym że od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej związanej ze zbiórką odpadów szkodliwych i niebezpiecznych 0,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>363</sup> W uchwale Nr XXVII/115/08 RADY GMINY KRAMSK z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na rok 2009, wprowadzenia zwolnień, wyznaczenia inkasentów i ustalenia wynagrodzenia za inkaso (Poznań, dnia 31 grudnia 2008 r. Wielk.08.257.4705) zróżnicowano stawki dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków w zapisując, że w przypadku działalności polegającej na wydobywaniu kopalini stawka wynosi 0,73 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, a przy pozostałej działalności gospodarczej jej wysokość określono na poziomie 0,42 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>364</sup> W uchwale Nr XXXV/348/2009 Rady Gminy Gietrzwałd z dnia 29 września 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości w 2010 roku (Olsztyn, dnia 12 listopada 2009 r. Warmi.09.170.2351) wprowadzono stawkę podwyższoną dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, związanych z prowadzeniem pól golfowych, namiotowych, campingowych w wysokości 0,77 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni. Stawka podstawowa dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków określono na poziomie 0,75 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>365</sup> W uchwale Nr XVIII/86/2008 Rady Gminy Rzepiennik Strzyżewski z dnia 13 listopada 2008 r. w sprawie: określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od tego podatku na 2009 rok, a także ustalenia inkasentów podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego (Kraków, dnia 3 grudnia 2008 r. Małop.08.761.5404) wprowadzono następujące zróżnicowanie stawek dotyczące:

-budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 8.50 zł za 1 m<sup>2</sup> pow. użytkowej, z tym, że:

- a) związanych z prowadzeniem handlu alkoholem - 14.00 zł za 1 m<sup>2</sup> pow. użytkowej,
- b) związanych z działalnością handlową łącznie z piwem nie obejmującą pozostałych napojów alkoholowych- 9.50 zł za 1 m<sup>2</sup> pow. użytkowej,
- c) związanych z prowadzeniem usług bytowych - 8.50 zł za 1 m<sup>2</sup> pow. użytkowej.

<sup>366</sup> W uchwale Nr XXVII/115/08 RADY GMINY KRAMSK z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na rok 2009, wprowadzenia zwolnień, wyznaczenia inkasentów i ustalenia wynagrodzenia za inkaso (Poznań, dnia 31 grudnia 2008 r. Wielk.08.257.4705) zróżnicowano stawki dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków w zapisując, że w przypadku działalności polegającej na wydobywaniu kopalini stawka wynosi 0,73 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, a przy pozostałej działalności gospodarczej jej wysokość określono na poziomie 0,42 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

- budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie wytwarzania mas bitumicznych oraz składowania odpadów,<sup>367</sup>
- budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej położonych na terenie określonych w uchwale wsi,<sup>368</sup>
- budynków będących wielko-powierzchniowymi obiektami handlowymi tj. o powierzchni użytkowej przekraczającej 400m<sup>2</sup>, zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej,<sup>369</sup>
- budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w których prowadzona jest działalność handlowa lub gastronomiczna ze sprzedażą napojów alkoholowych,<sup>370</sup>
- budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, o powierzchni użytkowej powyżej 400 m<sup>2</sup> w jednym budynku, będących w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność wymienioną w sekcji G -

<sup>367</sup> W uchwale Nr XVIII/85/08 RADY GMINY W SABNIACH z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych na terenie gminy Sabnie (Warszawa, dnia 5 grudnia 2008 r. Mazow.08.210.8362) zróżnicowano stawki dotyczące zapisując, że dla budynków:

- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 15,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej
- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie wytwarzania mas bitumicznych oraz składowania odpadów - 19,81 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>368</sup> W uchwale Nr XVI/247/08 Rady Gminy Przodkowo z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i pomocy de minimis na 2009 rok (Gdańsk, dnia 17 grudnia 2008 r. Pomor.08.134.3399.) określono stawkę od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej:

- na terenie wsi Kawle Dolne, Kczewo, Młynek, Przodkowo 17,53 zł
- na pozostałym terenie 15,15 zł.

<sup>369</sup> W uchwale Nr XXXVI/461/2009 RADY MIEJSKIEJ W GUBINIE z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 9 grudnia 2009 r. Lubus.09.137.1915) określając stawkę dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej ustalono, iż wynosi ona 16,00zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, za wyjątkiem będących wielkopowierzchniowymi obiektami handlowymi tj. o powierzchni użytkowej przekraczającej 400m<sup>2</sup>, zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 19,81zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>370</sup> W uchwale Nr XXVIII/167/09 Rady Gminy Łukowica z dnia 16 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 3 grudnia 2009 r.) określono trzy stawki dotyczące budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stawka najniższa dotyczy budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej produkcyjnej i usługowej, dla których wprowadzona stawka wynosi 13,97 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

Kolejna stawka w wysokości 15,53 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej odnosi się do budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej handlowej - z wyłączeniem działalności handlowej i gastronomicznej ze sprzedażą napojów alkoholowych.

Najwyższa stawka ma zastosowanie do budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, w których prowadzona jest działalność handlowa lub gastronomiczna ze sprzedażą napojów alkoholowych, dla których ustalono stawkę na poziomie 18,11 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

Rozporządzenia Rady Ministrów z 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności,<sup>371</sup>

- budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - w zakresie handlu i usług o powierzchni powyżej 1000m<sup>2</sup>,<sup>372</sup>

- budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w obiektach handlowych (w sklepach wielkopowierzchniowych) na powierzchni przekraczającej 800 m<sup>2</sup>, stacje paliw, banki i instytucje finansowe,<sup>373</sup>

- budynków związanych z działalnością handlową detaliczną o powierzchni powyżej 800m<sup>2</sup>,<sup>374</sup>

- budynków ośrodków wypoczynkowych, hoteli, pensjonatów, budynków sanatoryjnych, rehabilitacyjnych, leczniczych.<sup>375</sup> W ostatnim przypadku może być także wątpliwość, czy

---

<sup>371</sup> W uchwale Nr XXXIV/505/2009 Rady Miejskiej w Wieliczce z dnia 18 listopada 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 2 grudnia 2009 r. Małop.09.731.5598) określono stawkę dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w wysokości 18,32 zł z wyłączeniem budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, o powierzchni użytkowej powyżej 400 m<sup>2</sup> w jednym budynku, będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność wymienioną w sekcji G - Rozporządzenia Rady Ministrów z 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) - (Dz. U. Nr 251, poz. 1885 z późn. zm.), dla których wprowadzono stawkę w wysokości 20,51 zł.

<sup>372</sup> W uchwale Nr XXXIX/681/09 RADY GMINY RASZYN z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 rok (Warszawa, dnia 8 grudnia 2009 r. Mazow.09.201.5641) wprowadzono stawkę podstawową w wysokości 15,00zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, z wyłączeniem budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - w zakresie handlu i usług o powierzchni powyżej 1000m<sup>2</sup>, dla których określono stawkę w wysokości 20,51zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>373</sup> W uchwale Nr XXVI/285/2009 RADY MIEJSKIEJ W KRAPKOWICACH z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnień od tego podatku (Opole, dnia 16 grudnia 2009 r. Opols.09.109.1632) wprowadzono stawkę podstawą dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w wysokości 18,40 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a także podwyższoną dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w obiektach handlowych (w sklepach wielkopowierzchniowych) na powierzchni przekraczającej 800 m<sup>2</sup>, stacje paliw, banki i instytucje finansowe, dla których stawka wynosi 20,51 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>374</sup> W uchwale Nr XXXVIII/569/09 RADY MIEJSKIEJ W DĘBICY z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 15 grudnia 2009 r. Podka.09.101.2408) wprowadzono stawkę podstawową dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w wysokości 16,68 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a także stawkę podwyższoną dla budynków związanych z działalnością handlową detaliczną o powierzchni powyżej 800m<sup>2</sup> w wysokości 20,51 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>375</sup> W uchwale Nr XXXIX/373/2009 Rady Miejskiej Władysławowa z dnia 28 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek oraz zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie administracyjnym Miasta Władysławowa (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3058) w ramach budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wprowadzono dwie następujące stawki podatkowe:

- od budynków ośrodków wypoczynkowych, hoteli, pensjonatów, budynków sanatoryjnych, rehabilitacyjnych, leczniczych: 16,50 zł za m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej

stawka ta nie przekroczyła stawek właściwych dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług zdrowotnych.

#### **2.3.3.2.2.1.4. Niewłaściwie skonstruowane stawki preferencyjne dotyczące usług użyteczności publicznej lub tzw. monopolu naturalnego**

**Przyznanie preferencji podmiotom prowadzącym działalność polegającą na świadczeniu usług użyteczności publicznej jedynie na rynku lokalny, z usług którego korzystają jedynie podmioty lokalne, nie wyczerpie znamion pomocy publicznej<sup>376</sup>.** W literaturze podkreśla się, że specyfika tej działalności oraz finansowanie podmiotów prowadzących tę działalność, jak również brak konkurencji na rynku lokalnym może powodować wyłączenie, przyznanych tym podmiotom preferencji takich jak zwolnienia, ale też niższe stawki podatkowe, spod rygoru przepisów o pomocy publicznej<sup>377</sup>. Wskazuje się ponadto, że z pomocą publiczną nie będziemy mieli do czynienia w przypadku podmiotów świadczących usługi w ogólnym interesie gospodarczym, jeśli rekompensata im przyznana nie przewyższa rzeczywistych kosztów poniesionych w związku z wykonywaniem takich usług. W takim przypadku będziemy mieli do czynienia jedynie z zapłatą za usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym<sup>378</sup>. Wielkością rekompensaty, o której tu mowa może być różnica między stawką podstawową a preferencyjną odnoszącą się do danego przedsiębiorcy. **Ważne jest tu jednak łączne spełnienie kilku elementów, których zaistnienie wyłączy zastosowanie przepisów pomocowych wśród których szczególnie istotne są następujące<sup>379</sup>:**

---

- od pozostałych budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej: 15,50 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>376</sup> Szerzej o warunkach wyłączenia takich podmiotów z rygorów pomocy publicznej pisze P. Marquardt, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców*, Warszawa 2007, s. 94 i n. wskazując m.in. trzy warunki, które muszą być spełnione w tym zakresie:

- brak dyskryminacji ze względu na stosunki własnościowe,

- swoboda państwa członkowskiego w definiowaniu pojęcia użyteczności publicznej,

- proporcjonalność między stopniem ograniczenia konkurencji a poziomem ingerencji państwowej.

<sup>377</sup> Koncepcja taka została przedstawiona w Stanowisku wspólnym Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Ministerstwa Finansów w sprawie stosowania przepisów o pomocy publicznej w zakresie podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego i leśnego w 2005 roku, zob. [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

<sup>378</sup> Zob. A. Kobus, *Usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym a prawo pomocy publicznej*, *Prawo pomocy publicznej* 2009, Nr 3, s. 9 i n., podkreśla się w tej pozycji jednocześnie, że pojęcie usług użyteczności publicznej występującej w polskim prawie jest szersze od pojęcia usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym i występuje na gruncie pierwotnego prawa wspólnotowego, zob. także S. Jarecki, *Finansowanie świadczenia usług publicznych w lądowym transporcie pasażerskim*, *Przegląd pomocy publicznej* 2009, Nr 3, s. 25 i n., M. Truksa, Ł. Machalski, *Odbiorca pomocy publicznej*, *Prawa pomocy publicznej* 2010, Nr 4, s. 22 i n.,

<sup>379</sup> A. Kobus, *Usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym a prawo pomocy publicznej*, *Prawo pomocy publicznej* 2009, Nr 3, s. 10 i n.

- przedsiębiorstwu musi faktycznie zostać powierzone wykonywanie usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym oraz zobowiązanie to musi być jasno zdefiniowane,
- kryteria według, których obliczona zostanie rekompensata za wykonane usługi, muszą zostać uprzednio obiektywnie i przejrzysto sformułowane,
- rekompensata nie może przewyższać kwoty, która konieczna jest do pokrycia kosztów wykonania tych usług uwzględniając uzyskane przy tym dochody oraz odpowiednie wynagrodzenie za wykonane usługi.

**Biorąc to pod uwagę stwierdzić należy, że określenie preferencyjnych stawek czy wprowadzenie zwolnienia dla przedsiębiorców działających jedynie lokalnie świadczących usługi użyteczności publicznej nie będzie pomocą publiczną. Prowadzenie tego rodzaju działalności, jak się wydaje powinno być realizowane przez przedsiębiorstwa publiczne (komunalne, państwowe) i pozostawać w bezpośrednim związku z obligatoryjnymi zadaniami własnymi państwa lub samorządu.**

Nie będzie problemu pomocy publicznej np. w przypadku wprowadzenia preferencyjnej stawki dla **budowli służących do zbiorowego zaopatrzenia w wodę w związku z wykonywaniem zadań użyteczności publicznej. W tym przypadku przedsiębiorca poza spełnieniem ww. przesłanek dodatkowo wykorzystuje jedyną istniejącą w danej gminie. Działa więc i będzie działać jako monopolista na rynku lokalnym.** Trudno jest bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której inny przedsiębiorca wybuduje odrębną infrastrukturę mającą służyć do dostawy wszystkim mieszkańcom tej gminy wody i będzie chciał konkurować z dotychczasowym monopolistą w zakresie świadczenia tych usług.

Istnienie tego elementu świadczy też o tym, że podmiot ten nie może konkurować na rynku wspólnotowym. Preferencyjne opodatkowanie tej infrastruktury z tego też powodu nie może być więc uznane za mające charakter pomocy publicznej.

Podkreślić jednocześnie należy, iż **zapisy uchwał wprowadzające preferencje powinny być tak skonstruowane, aby dotyczyły one wyłącznie przedsiębiorców prowadzących działalność w ramach usług użyteczności publicznej lub tego monopolu.** Można spotkać się ze zbyt ogólnymi zapisami, które obejmują zarówno podmioty, o których była mowa wcześniej, tzn. lokalnych monopolistów, jak i przedsiębiorców, którzy prowadząc własną działalność konkurują na rynku wspólnotowym. Skorzystanie przez tych ostatnich podatników z tych preferencji powinno nastąpić już w trybie udzielenia pomocy publicznej. Z przykładem zbyt ogólnego zapisu w uchwale możemy mieć do czynienia np. w sytuacji zwolnienia czy obniżenia stawki dla budynków i gruntów związanych z oczyszczaniem

ścieków oraz budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków. Z preferencji tych może korzystać zarówno spółka gminna zapewniająca doprowadzenie wody i odprowadzenie ścieków wszystkim mieszkańcom gminy (monopolista w tym zakresie). Będzie nią także jednak objęty przedsiębiorca mający własną oczyszczalnię ścieków, wykorzystywaną wyłącznie dla celów jego firmy. Jeśli dodamy, że podmiot ten produkując określone produkty konkuruje na rynku wspólnotowym preferencja ta wobec niego może stanowić pomoc publiczną.

**W konsekwencji zapisy uchwał wprowadzające preferencje, z których może skorzystać nie tylko przedsiębiorca świadczący usługi w zakresie użyteczności publicznej lub działający w ramach tzw. monopolu naturalnego, ale także inne podmioty, u których zastosowanie tych preferencji mogłoby być pomocą publiczną, powinny zawierać odpowiednie regulacje dotyczące zasad korzystania z tej pomocy (zob. 2.3.3.2.2.1.1. - 2.3.3.2.2.1.3.). W przeciwnym razie należy je uznać za preferencje wadliwe, gdyż udzielone z naruszeniem przepisów pomocowych. Może to powodować stosowane konsekwencje dotyczące przedsiębiorcy, który skorzystał z pomocy publicznej przyznanej niezgodnie z prawem, jak i jednostki, której takiej pomocy udzieliła<sup>380</sup>.**

W tym kontekście należy pamiętać o takim kształtowaniu preferencji aby odnosiły się one wyłącznie do działań prowadzonych w ramach tzw. monopolu naturalnego lub podmiotów świadczących usługi użyteczności publicznej. Istotna jest tu więc precyzja przy ich konstruowaniu. W związku z tym jako właściwy należy uznać zapis wprowadzający preferencje w odniesieniu np. do służących zbiorowemu zaopatrzeniu w wodę oraz zbiorowemu odprowadzaniu i oczyszczaniu ścieków. Doprecyzowanie, iż preferencje te dotyczą przedmiotów wykorzystywanych do zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzenia i oczyszczenia ścieków, jak się wydaje wystarczająco ogranicza jej zakres (obniżonej stawki lub zwolnienia)<sup>381</sup>. Można starać się bardziej doprecyzować wprowadzane

---

<sup>380</sup> Zob. M. Rzotkiewicz, Uprawnienia osób trzecich w związku z bezprawnym udzieleniem pomocy publicznej ich konkurentom, Prawo pomocy publicznej 2009, Nr 5, s. 9 i n., M. Rzotkiewicz, Rola sądów krajowych w procesie egzekwowania prawa dotyczącego pomocy państwa, Prawo pomocy publicznej 2009, Nr 1, s.23 i n.

<sup>381</sup> Z tego też względu dziwi zakwestionowanie przez RIO w Opolu uchwały Nr XVIII/133/08 RADY GMINY LUBRZA z dnia 30 października 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości, zwolnień od podatku od nieruchomości, oraz obowiązujących wzorów formularzy niezbędnych do wymiaru i poboru podatku (Opole, dnia 29 stycznia 2009 r. Opols.09.5.79), w której wprowadzono zróżnicowanie stawek dotyczących budowli wskazując, że w odniesieniu do budowli służących zbiorowemu zaopatrzeniu w wodę oraz zbiorowemu odprowadzaniu i oczyszczaniu ścieków - 0,5 % ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 - 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dla pozostałych zaś stawka wynosi 2 % ich wartości. Zapisano też, że pierwsza z tych stawek ma charakter pomocy de minimis. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu uchwałą Nr 21/111/2008 z dnia 19 listopada 2008 r. stwierdziło nieważność uchwał, w zakresie wprowadzonej



preferencje np. poprzez odesłanie do aktów regulujących danego rodzaju działalność o charakterze użyteczności publicznej.<sup>382</sup>

**W wielu uchwałach objętych badaniami stwierdzono preferencje, które w założeniu miałyby dotyczyć działalności realizowanej w ramach monopolu naturalnego i pozostającej w związku z użytecznością publiczną. Ich zakres jednak obejmował także innych przedsiębiorców. Wobec braku regulacji dotyczącej pomocy publicznej, a także nie spełnienia procedur pomocowych na etapie podejmowania tych aktów, należałoby takie akty zakwestionować w ramach nadzoru RIO. Poniżej przedstawiono uchwały obarczone ww. wadami.**

Najczęściej preferencyjne stawki w zamierzeniu dotyczące przedsiębiorstw działających w ramach monopol naturalnego odnosiły się do **budowli**, gdzie stosowano obniżone stawki za zakresie:

- rurociągów i przewodów sieci rozdzielczej wody,<sup>383</sup>
- budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków,<sup>384</sup>
- budowli wykorzystywanej wyłącznie na gromadzenia odpadów na składowisku,<sup>385</sup>

---

stawki preferencyjnej. Zastanawiać mogą przyczyny zakwestionowania tej części uchwały. Być może powodem było wskazanie, że stawka ta może być przyznawana w ramach pomocy de minimis, gdyż konstrukcja samej stawki wydaje się być prawidłowa.

<sup>382</sup> Może to nastąpić np. poprzez wskazanie, że dane preferencja odnosi się do budynków, czy gruntów wykorzystywanych na potrzeby zbiorowego odprowadzania ścieków oraz zbiorowego zaopatrzenia w wodę w rozumieniu ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków tekst jednolity (Dz.U. z 2006 r. Nr 123, poz. 858 z późn. zm.).

<sup>383</sup> W uchwale Nr XVIII/111/08 RADY GMINY ZALESIE z dnia 17 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie gminy Zalesie (Lublin, dnia 21 stycznia 2009 r. Lubel.09.7.215) zróżnicowano stawki dotyczące budowli zapisując:

- od rurociągów i przewodów sieci rozdzielczej wody - 1,1 % ich wartości, określonej na podstawie art. 4 ust. 1, pkt 3 i ust. 3-7
- od pozostałych budowli - 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1, pkt 3 i ust. 3-7.

<sup>384</sup> W uchwale Nr XXIII/213/2008 Rady Gminy Tczew z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek w podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 16 grudnia 2008 r. Pomor.08.133.3319) określono stawkę dla budowli wprowadzając stawkę 2% ich wartości, z wyjątkiem budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków, gdzie wprowadzono stawkę preferencyjną w wysokości 0,5

W uchwale Nr XXII/114/08 Rady Gminy Sorkwity z dnia 14 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 17 grudnia 2008 r. Warmi.08.192.2935) określając stawkę podstawową dla budowli w wysokości 2 % ich wartości określonej, ale także stawkę preferencyjną dotyczącą budowli wykorzystywanych bezpośrednio do zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków, dla których wprowadzona stawka wynosiła 1 % od ich wartości.% wartości.

<sup>385</sup> W uchwale Nr XXX/364/09 RADY GMINY DŁUGOŁĘKA z dnia 27 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Wrocław, dnia 23 listopada 2009 r. Dolno.09.200.3552.) wprowadzono jak się wydaje prawidłowe zróżnicowanie stawek odnoszących się do budowli wprowadzając poza 2%stawką podstawową także 1% stawkę dla budowli wykorzystywanych wyłącznie na działalność w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków w rozumieniu ustawy z dnia 7 czerwca 2001 roku o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków. Z drugiej strony wątpliwości mogą odnosić się w analizowanym kontekst co do poprawności wprowadzenia preferencyjnej 1% stawki dla budowli wykorzystywanej wyłącznie na gromadzenia odpadów na składowisku.

- rurociągów i przewodów sieci przesyłowej, rozdzielczej wody i kanalizacji,<sup>386</sup>
- budowli służących do odprowadzania, oczyszczania ścieków i dostarczania wody,<sup>387</sup>
- budowli służących odprowadzeniu ścieków,<sup>388</sup>
- budowli wykorzystywanych jako rurociągi i przewody sieci wodociągowej,<sup>389</sup>
- budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków<sup>390</sup>
- budowli związanych z prowadzeniem i oczyszczaniem ścieków wraz z ich infrastrukturą.<sup>391</sup>

W przypadku **gruntów** ww. problem został zaobserwowany w związku z preferencyjną stawką dotyczącą gruntów pod budynkami i budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej służącymi do odprowadzania i oczyszczania ścieków oraz bezpośrednio związanymi z procesem poboru i uzdatniania wody.<sup>392</sup>

Identyczne kryterium pojawiło się przy wprowadzaniu stawki preferencyjnej dotyczącej **budynków** lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bezpośrednio związanych z procesem poboru i uzdatniania wody.<sup>393</sup> Stawka preferencyjna

<sup>386</sup> W uchwale Nr XXXVIII/256/2009 RADY MIEJSKIEJ W DOBIEGNIEWIE z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 7 grudnia 2009 r. Lubus.09.135.1845) wprowadzono 1% stawkę preferencyjną dla rurociągów i przewodów sieci przesyłowej, rozdzielczej wody i kanalizacji, dla budowli służących do odprowadzania, oczyszczania ścieków i dostarczania wody.

<sup>387</sup> W uchwale Nr XXXVIII/256/2009 RADY MIEJSKIEJ W DOBIEGNIEWIE z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 7 grudnia 2009 r. Lubus.09.135.1845) wprowadzono 1% stawkę preferencyjną dla rurociągów i przewodów sieci przesyłowej, rozdzielczej wody i kanalizacji, dla budowli służących do odprowadzania, oczyszczania ścieków i dostarczania wody.

<sup>388</sup> W uchwale Nr XXXVII/281/2009 Rady Gminy Milówka z dnia 30 października 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości na rok 2010 (Katowice, dnia 4 grudnia 2009 r. Śląsk.09.215.4052) wprowadzono preferencyjną stawkę od budowli służących odprowadzeniu ścieków w wysokości 0,5 %.

<sup>389</sup> W uchwale Nr XXXIV/319/09 Rady Miejskiej w Olecku z dnia 28 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 16 listopada 2009 r. Warmi.09.172.2383) wprowadzono stawkę preferencyjną w wysokości 1% dla budowli wykorzystywanych jako rurociągi i przewody sieci wodociągowej oraz budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków.

<sup>390</sup> W uchwale Nr XXXIV/319/09 Rady Miejskiej w Olecku z dnia 28 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 16 listopada 2009 r. Warmi.09.172.2383) wprowadzono stawkę preferencyjną w wysokości 1% dla budowli wykorzystywanych jako rurociągi i przewody sieci wodociągowej oraz budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków.

<sup>391</sup> W uchwale Nr XXXVI/351/09 RADY MIEJSKIEJ W PŁOTACH z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na rok 2010 (Szczecin, dnia 16 grudnia 2009 r. Zach.09.90.2514) wprowadzono stawkę preferencyjną 1% dla budowli związanych z prowadzeniem i oczyszczaniem ścieków wraz z ich infrastrukturą.

<sup>392</sup> W uchwale Nr XXIII/213/2008 Rady Gminy Tczew z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek w podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 16 grudnia 2008 r. Pomor.08.133.3319) określono stawkę dla gruntów wskazując stawkę dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków od 1 m<sup>2</sup> powierzchni w wysokości 0,67 zł, natomiast pod budynkami i budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej służącymi do odprowadzania i oczyszczania ścieków oraz bezpośrednio związanymi z procesem poboru i uzdatniania wody od 1 m<sup>2</sup> powierzchni przyjęto stawkę w wysokości 0,10 zł.

<sup>393</sup> W uchwale Nr XXIII/213/2008 Rady Gminy Tczew z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek w podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 16 grudnia 2008 r. Pomor.08.133.3319) określono stawkę dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,

została także przyjęta dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej polegającej na uzdatnianiu wody i oczyszczaniu ścieków.<sup>394</sup>

#### **2.3.3.2.2.1.5. Ulgi podatkowe przy kształtowaniu stawek podatkowych**

Rada gminy na podstawie art. 5 u.o.p.l. jest zobowiązana do określenia stawek podatkowych dla poszczególnych kategorii gruntów, budynków i budowli (zob. 2.3.3.2.2.1.1.) Realizowanie tego obowiązku powinno odbywać się poprzez ustalenie konkretnych stawek kwotowych w przypadku gruntów i budynków oraz procentowych w odniesieniu do budowli. Wypełnianie tego obowiązku nie powinno następować poprzez procentowe czy kwotowe obniżenie stawki wobec określonych przedmiotów. Z taką sytuacją mielibyśmy do czynienia np. w sytuacji, w której z jednej strony określa się stawkę podstawową dla budynków pozostałych w wysokości 5 zł za m<sup>2</sup>, z drugiej strony obniża się tę stawkę o 20% dla budynków gospodarczych. **Obniżenie stawki nie może być utożsamiane z uprawnieniem do jej ustalenia lub określenia<sup>395</sup>. Mechanizm ten jest bowiem ulgą podatkową, do wprowadzania których rada gminy w podatku od nieruchomości nie jest uprawniona<sup>396</sup>.** Co prawda skutek takiego działania pod względem ekonomicznym może być w zasadzie identyczny, jak przy klasycznym różnicowaniu stawek (określenie w ramach danego przedmiotu stawki podstawowej i obniżonej), działanie takie jednak należy uznać za wadliwe.

**Na gruncie uchwał będących przedmiotem badań stwierdzono przypadki w których następowało procentowe obniżenie określonych stawek.** Problem ten dotyczył:

- działek siedliskowych, które pozostały po przekazaniu gospodarstw rolnych na Skarb Państwa, dla których obniżono o 50% w porównaniu do stawki właściwej dla gruntów pozostałych,<sup>397</sup>

---

18,50 zł, natomiast dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bezpośrednio związanych z procesem poboru i uzdatniania wody od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej w wysokości 1,00 zł.

<sup>394</sup> W uchwale Nr XXIX/135/09 RADY GMINY WĄSEWO z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz wprowadzenia zwolnień od tego podatku (Warszawa, dnia 10 grudnia 2009 r. Mazow.09.203.5810) wprowadzono stawki preferencyjne dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej polegającej na uzdatnianiu wody i oczyszczaniu ścieków, dla których określono jej wysokość na poziomie 0,50zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, podczas gdy stawka podstawowa dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wynosi 13,00zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>395</sup> Zob. L. Etel, Uchwały... , s. 82.

<sup>396</sup> L. Etel, M. Popławski, R. Dowgier, Gminny poradnik podatkowy, tom 2, Warszawa 2005, s. 161 i n.

<sup>397</sup> W uchwale Nr XXXVI/279/2008 Rady Gminy Gniewino z dnia 3 grudnia 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie gminy Gniewino (Gdańsk, dnia 31 grudnia 2008 r. Pomor.08.137.3499) określono w § 1 pkt 8c stawkę od pozostałych gruntów, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego -

- budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, w odniesieniu do osób rozpoczynających działalność po raz pierwszy, dla których obniżono stawkę podstawową o 50% przez okres 12 miesięcy,<sup>398</sup>
- budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchnię do 100 m<sup>2</sup>, dla których stawkę podstawową obniżono o 50%<sup>399</sup>.

#### 2.3.3.2.1.6. Podmiotowe różnicowanie stawek

Rada gminy nie może stosować podmiotowego różnicowania stawek.<sup>400</sup> Co prawda ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera przepisy wyraźnie dopuszczające możliwość różnicowania stawek podatku od nieruchomości<sup>401</sup>, ale nie ma tam podstawy do tego, aby stosować zróżnicowanie w ujęciu podmiotowym<sup>402</sup>. Ustalenie „specjalnych” stawek dla określonych imiennie podatników lub poprzez określenie kryteriów dotyczących cech podmiotowych prowadzić mogłoby do dyskryminacji podatkowej. Określona grupa podatników mogłaby odebrać jako dyskryminację gdyby wobec nich zastosowano wyższe stawki od powszechnie stosowanych<sup>403</sup>. Stąd też stawka podatku powinna być ustalana w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania, a nie w stosunku do poszczególnych podmiotów<sup>404</sup>.

---

0,28 zł, wprowadzając jednocześnie zapis, że obniża się o 50% stawkę podatku określoną w § 1 pkt 8c uchwały dla działek siedliskowych, które pozostały po przekazaniu gospodarstw rolnych na Skarb Państwa.

<sup>398</sup> W uchwale Nr XXV/181/2009 Rady Gminy w Konarzynach z dnia 28 października 2009 r. w sprawie ustalenia stawek i zwolnień podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 4 grudnia 2009 r. Pomor.09.164.3125) wprowadzono zapis, na podstawie którego stawka podatku od budynków lub ich części związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej obniża się o 50% przez okres 12 miesięcy dla osób rozpoczynających działalność po raz pierwszy.

<sup>399</sup> W uchwale Nr XXX/179/09 RADY GMINY BIELICE z dnia 30 grudnia 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Szczecin, dnia 4 marca 2010 r. Zach.10.18.338) wprowadzono zapis, iż zwalnia się budynki gospodarcze gospodarstw rolnych przekazanych za rentę lub emeryturę będące w posiadaniu emerytów i rencistów niewykorzystywane do prowadzenia: a) gospodarstwa rolnego, b) działów specjalnych produkcji rolnej, c) działalności leśnej, d) działalności gospodarczej powierzchnię do 100 m<sup>2</sup> w 50% ustalonej stawki, od pozostałej powierzchni powyżej 100 m<sup>2</sup> całkowicie.

<sup>400</sup> Zob. M. Popławski, Uchwała w sprawie określenia stawek podatkowych - wybrane problemy, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2008, nr 7/8, s. 22-27

<sup>401</sup> Zob. art. 5 ust. 2, 3 i 4 u.o.p.l.

<sup>402</sup> L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 95 i n.

<sup>403</sup> Zob. M. Kotulski, Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa NSA CASUS.1999.3.2, gdzie wskazuje się, że rada gminy nie jest uprawniona do różnicowania stawek podatku dla rodzajów nieruchomości lub kategorii podatników nie wymienionych w ustawie. Zakres podmiotowy i przedmiotowy obowiązku podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości wskazany został w przepisach art. 2 i 3 u.o.p.l. Stąd wprowadzenie pozaustawowej kategorii podatników określonych jako "niemieszkańcy" wykracza poza dyspozycję art. 2 omawianej ustawy.

<sup>404</sup> Zbliżony pogląd został sformułowany m. in. w wyroku NSA z dnia 28 czerwca 1994 r. (sygn. akt SA/Wr 812/94). 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.

W doktrynie podnosi się, że **zróżnicowanie wysokości stawek podatku w zależności od tego, czy dotyczyć one mają osoby fizycznej, czy też prawnej** nie ma uzasadnienia w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a także iż różnicowanie stawek podatku od nieruchomości w zależności od cech podatnika narusza zasadę równości wobec prawa wyrażoną w art. 32 Konstytucji RP.<sup>405</sup> Podobne stanowisko jest prezentowane w orzecznictwie<sup>406</sup>.

W literaturze przedmiotu ponadto wskazuje się, że nie można wprowadzać stawek dyskryminujących określone grupy podatników, co mogłoby znaleźć wyraz w **różnicowaniu obciążeń podatkiem od nieruchomości według miejsca zamieszkania podatnika** (na terenie gminy lub poza nią), w związku z tym, iż kryterium takie jest nieracjonalne i pozostaje w sprzeczności z równym traktowaniem obywateli w stosunkach podatkowych.<sup>407</sup> Podobnie za niewłaściwe kryterium różnicowania uznano kryterium dotyczące **sytuacji majątkowej podatnika i osiągniętych przez niego dochodów**<sup>408</sup>.

**W ramach przeprowadzonych badań stwierdzono liczne przypadki różnicowania stawek przy wykorzystaniu kryterium podmiotowych. Z tego względu akty te powinny być uznane przez izb za wadliwe.**

Istnienie sytuacji, w których mamy do czynienia z różnicowaniem podmiotowym stawek stwierdzono najczęściej w odniesieniu do **budynków pozostałych. Stosowano przy tym następujące kryteria prowadzące do niższego opodatkowania tych obiektów:**

- otrzymywanie emerytury, renty<sup>409</sup> lub świadczenia przedemerytalnego jako jedyne źródła utrzymania (w domyśle podatnika),<sup>410</sup>
- zajęcie na potrzeby własne osób fizycznych zabudowań gospodarczych (komórki, stodoły, chlewy),<sup>411</sup>

<sup>405</sup> Zob. L. Etel, Glosa do wyroku NSA z dnia 15 października 2003 r., SA/Sz 581/03, Glosa 2004/6/33

<sup>406</sup> Wyrok NSA z 16 września 2004 r., FSK 485/04, POP 2005, Nr 4, poz. 107 a także WSA w Szczecinie z 26 maja 2004 r., I SA/Sz 120/04 opublikowany w: Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, red. B. Dauter, Warszawa 2007, s. 130 i n.

<sup>407</sup> Zob. M. Kotulski, Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa NSA, CASUS 1999/3/27

<sup>408</sup> ibidem

<sup>409</sup> Zastosowanie kryterium odnoszącego się do emerytur i rent przesądza, iż preferencja zastosowana w tym przepisie odnosi się wyłącznie do osób fizycznych, wyłączając z możliwości korzystania z tej regulacji inne podmioty.

<sup>410</sup> W uchwale Nr XIX/303/08 Rady Gminy w Chojnicach z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 26 stycznia 2009 r. Pomor.09.11.271) wprowadzono następujące stawki różnicując opodatkowanie dotyczące budynków pozostałych lub ich części - 6,64 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, w przypadku, gdy jedynym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta, świadczenie przedemerytalne - 3,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>411</sup> W uchwale Nr XXX/450/2008 Rady Miejskiej w Będzinie z dnia 27 października 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie miasta Będzina od 1 stycznia 2009 roku (Katowice, dnia 17 listopada 2008 r. Śląsk.08.201.3685) zróżnicowano stawkę zapisując, że od pozostałych budynków, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego

- władanie przez osoby fizyczne, które po przekazaniu gospodarstw rolnych następcom, zatrzymali z działką gruntu do własnej dyspozycji także budynki zajęte na komórki lub pomieszczenia gospodarcze związane z mieszkaniami, a także stodoły i inne pomieszczenia gospodarcze, <sup>412</sup>
- władanie przez osób fizycznych obiektami położonymi na gruntach nie wchodzących w skład gospodarstw rolnych przeznaczonych do chowu i hodowli zwierząt do przechowywania płodów rolnych będących, <sup>413</sup>
- władanie przez współmałżonków, dla których jedynym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta, zamieszkujących samotnie oraz prowadzących samodzielnie gospodarstwo domowe, <sup>414</sup>
- wykorzystywanie przez osoby fizyczne i słuzenie ich potrzebom bytowym w związku z zajmowanymi mieszkaniami, pod warunkiem zamieszkiwania na stałe, <sup>415</sup>
- własność rencistów i emerytów, <sup>416</sup>

---

przez organizacje pożytku publicznego oraz od garaży wolnostojących od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej 6,02 zł. Określono natomiast stawkę od zabudowań gospodarczych zajętych na potrzeby własne osób fizycznych (komórki, stodoły, chlewy) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej w wysokości 3,58 zł.

<sup>412</sup> W uchwale Nr XXV/83/2008 RADY GMINY W WOJCIECHOWICACH z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie ustalenia stawek oraz zakresu zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 15 grudnia 2008 r. Świąt.08.263.3697) wprowadzono stawkę dla budynków pozostałych, w tym zajętych na garaże oraz na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 6,64 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej z wyjątkiem zajętych na komórki i inne pomieszczenia gospodarcze związane z mieszkaniami, a także stodoły i inne pomieszczenia gospodarcze należące do osób, które po przekazaniu gospodarstw rolnych następcom, zatrzymali je wraz z działką gruntu do własnej dyspozycji, dla których stawka podatku wynosi - 4,41 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>413</sup> W uchwale Nr XXII/114/08 Rady Gminy Sorkwity z dnia 14 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 17 grudnia 2008 r. Warmi.08.192.2935) określając stawkę dla budynków pozostałych wprowadzono stawkę preferencyjną dla obiektów położonych na gruntach nie wchodzących w skład gospodarstw rolnych przeznaczonych do chowu i hodowli zwierząt do przechowywania płodów rolnych będących we władaniu osób fizycznych, za wyjątkiem budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - 1,65 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>414</sup> W uchwale Nr LIV/812/09 RADY MIASTA BYDGOSZCZY z dnia 28 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 4 grudnia 2009 r. Kujaw.09.122.2027) określono odrębną stawkę dla budynków pozostałych, nie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, od osób i ich współmałżonków, dla których jedynym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta, zamieszkujących samotnie oraz prowadzących samodzielnie gospodarstwo domowe w wysokości 0,35 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni. Stawka podstawowa dla budynków pozostałych wynosi natomiast 0,39 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>415</sup> W uchwale Nr XXII/196/09 Rady Gminy Dźwierzuty z dnia 11 września 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 13 października 2009 r. Warmi.09.151.2196) wprowadzono stawkę preferencyjną w ramach stawki dla budynków pozostałych wskazując, że odnosi się ona do budynków gospodarczych i garaży służących osobom fizycznym ich potrzebom bytowym w związku z zajmowanymi mieszkaniami, pod warunkiem zamieszkiwania na stałe a jej wysokość wynosi 4,20 zł.

<sup>416</sup> W uchwale Nr XXXIX/284/2009 Rady Gminy w Kozłowie z dnia 22 października 2009 r. w sprawie podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 16 listopada 2009 r. Warmi.09.172.2379) zróżnicowano stawki w ramach budynków pozostałych wskazując, że stawka pozostała wynosi 4,40 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a w odniesieniu:

- a) do rencistów i emerytów 3,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- b) od domków letniskowych 6,88 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

- własność emerytów lub rencistów prowadzących samodzielne gospodarstwo domowe, o ile budynki te pozostają wyłącznie w ich posiadaniu lub wspólnie ze współmałżonkiem i na nieruchomości tej nie zamieszkują inne osoby, <sup>417</sup>
- własność emerytów i rencistów, którzy przekazali gospodarstwa rolne w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników, <sup>418</sup>
- własność emerytów i rencistów, którzy przekazali gospodarstwa rolne za rentę, <sup>419</sup>
- własność emerytów i rencistów rolnych zamieszkujących w siedliskach gospodarstw rolnych, <sup>420</sup>
- własność osób fizycznych lub zajmowanie budynków przez osoby fizyczne, <sup>421</sup>
- posiadanie przez emerytów i rencistów prowadzących samodzielnie gospodarstwo domowe, których wyłącznym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta, <sup>422</sup>

<sup>417</sup> W uchwale Nr XXXV/348/2009 Rady Gminy Gietrzwałd z dnia 29 września 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości w 2010 roku (Olsztyn, dnia 12 listopada 2009 r. Warmi.09.170.2351) przewidziano stawkę preferencyjną dotyczącą budynków pozostałych. Wskazano, że stawka 3,5 zł odnosi się do budynków stanowiących własność emerytów lub rencistów prowadzących samodzielne gospodarstwo domowe, o ile budynki te pozostają wyłącznie w ich posiadaniu lub wspólnie ze współmałżonkiem i na nieruchomości tej nie zamieszkują inne osoby.

<sup>418</sup> W uchwale Nr XLVII/393/2009 Rady Miejskiej w Myśliborzu z dnia 26 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień podatku od nieruchomości (Szczecin, dnia 18 listopada 2009 r. Zacho.09.80.2133) w ramach gruntów i budynków pozostałych wprowadzono stawki preferencyjne, wskazując, że odnoszą się one do ww. przedmiotów należących do emerytów i rencistów, którzy przekazali gospodarstwa rolne w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników.

<sup>419</sup> W uchwale Nr XXVIII/195/09 RADY GMINY NOWOGRÓDEK POMORSKI z dnia 16 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień podatku od nieruchomości na 2010 rok (Szczecin, dnia 16 grudnia 2009 r. Zacho.09.90.2481) różnicując stawki dla gruntów i budynków pozostałych wprowadzono stawki preferencyjne odnosząc je do ww. przedmiotów odnosząc je do należących do emerytów i rencistów, którzy przekazali gospodarstwa rolne za rentę.

<sup>420</sup> W uchwale Nr XXXIII/207/2009 RADY GMINY LUBIEWO z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.136.2536) określono odrębne stawki dla budynków letniskowych dla właścicieli indywidualnych - 6,77 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej a także budynków pozostałych związanych trwale z gruntem (budynki gospodarcze, szopy, stodoły, chlewy, garaże wolnostojące) - 3,44 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, w tym dla emerytów i rencistów rolnych zamieszkujących w siedliskach gospodarstw rolnych 1,68 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>421</sup> W uchwale Nr XLV/314/2009 RADY MIEJSKIEJ W ROGOŹNIE z dnia 28 października 2009 r. w sprawie określenia stawek i wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości na rok 2010 (Poznań, dnia 15 grudnia 2009 r. Wielk.09.222.3841) określając stawki dla budynków pozostałych wprowadzono m.in. następujące stawki dotyczące:

- budynków gospodarczych niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą a będących własnością osób fizycznych i użytkowanych przez te osoby od 1 m<sup>2</sup> pow. użytkowej - 3,52 zł
- budynków garażowych zajmowanych przez osoby fizyczne, w których przechowuje się środki transportowe, za wyjątkiem związanych z działalnością gospodarczą od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej - 5,07 zł.

<sup>422</sup> W uchwale Nr XXXIII/186/2009 RADY MIEJSKIEJ W NOWYM WARPNI z dnia 29 października 2009 r. w sprawie podatków i opłat lokalnych (Szczecin, dnia 17 grudnia 2009 r. Zacho.09.92.2616) wprowadzono stawki preferencyjne dotyczące gruntów i budynków pozostałych a także budynków mieszkalnych. Wskazano przy tym, że stawki te odnoszą się do nieruchomości będących w posiadaniu emerytów i rencistów prowadzących samodzielnie gospodarstwo domowe, których wyłącznym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta.

W odniesieniu do **budynków letniskowych** preferencyjne opodatkowanie o charakterze podmiotowym dotyczyło następujących kryteriów własności indywidualnej,<sup>423</sup> a także stałego zamieszkiwania przez właścicieli<sup>424</sup>.

W odniesieniu **do garaży** stawki preferencyjne przy wykorzystaniu kryteriów podmiotowych zostały wprowadzone w związku z kryterium własności osób fizycznych<sup>425</sup>, oraz własności osób fizycznych będących inwalidami posiadającymi pojazdy inwalidzkie to jest takie, które są konstrukcyjnie przystosowane do prowadzenia przez inwalidów pod warunkiem posiadania takiego pojazdu ze względu na inwalidztwo.<sup>426</sup>

Wprowadzenie stawek preferencyjnych o charakterze podmiotowym w zakresie **budynków mieszkalnych** zaistniało w związku z kryterium własności emerytów i rencistów.<sup>427</sup>

---

<sup>423</sup> W uchwale Nr XXXIII/207/2009 RADY GMINY LUBIEWO z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.136.2536) określono odrębne stawki dla budynków letniskowych dla właścicieli indywidualnych - 6,77 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej a także budynków pozostałych związanych trwale z gruntem (budynki gospodarcze, szopy, stodoły, chlewy, garaże wolnostojące) - 3,44 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, w tym dla emerytów i rencistów rolnych zamieszkujących w siedliskach gospodarstw rolnych 1,68 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>424</sup> W uchwale Nr XXXII/175/09 Rady Gminy w Dziemianach z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 rok (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3067) wskazano, że wysokość stawki podatku od nieruchomości od budynków letniskowych zamieszkałych na stałe przez właścicieli tych budynków określa się według stawki określonej w § 1 pkt 2 lit. a) (stawka dla budynków mieszkalnych w wysokości 0,63 zł), a wysokość stawki za 1m<sup>2</sup> powierzchni gruntów - jak dla pozostałych, określonej w § 1 pkt 1 lit. c) (0,27 zł). Oznacza to, że uprzywilejowano osoby fizyczne stosując kryterium stałego zamieszkania w budynkach letniskowych.

<sup>425</sup> W uchwale Nr XLIX/1132/2009 Rady Miejskiej w Bielsku-Białej z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 7 grudnia 2009 r. Śląsk.09.217.4110) wprowadzono stawkę preferencyjną dla domów pomocy społecznej od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej w wysokości 3,24 zł, a także dla garaży wolnostojących, trwale związanych z gruntem, wykorzystywanych na przechowywanie środków transportowych. W tym ostatnim przypadku zróżnicowano wysokość stawki dla garaży:

- należących do osób fizycznych od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, 6,88 zł
- należących do osób fizycznych będących inwalidami posiadającymi pojazdy inwalidzkie to jest takie, które są konstrukcyjnie przystosowane do prowadzenia przez inwalidów pod warunkiem posiadania takiego pojazdu ze względu na inwalidztwo od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, 2,70 zł.

<sup>426</sup> W uchwale Nr XLIX/1132/2009 Rady Miejskiej w Bielsku-Białej z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 7 grudnia 2009 r. Śląsk.09.217.4110) wprowadzono stawkę preferencyjną dla domów pomocy społecznej od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej w wysokości 3,24 zł, a także dla garaży wolnostojących, trwale związanych z gruntem, wykorzystywanych na przechowywanie środków transportowych. W tym ostatnim przypadku zróżnicowano wysokość stawki dla garaży:

- należących do osób fizycznych od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, 6,88 zł
- należących do osób fizycznych będących inwalidami posiadającymi pojazdy inwalidzkie to jest takie, które są konstrukcyjnie przystosowane do prowadzenia przez inwalidów pod warunkiem posiadania takiego pojazdu ze względu na inwalidztwo od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, 2,70 zł.

<sup>427</sup> W uchwale Nr XVI/247/08 Rady Gminy Przdokowo z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i pomocy de minimis na 2009 rok (Gdańsk, dnia 17 grudnia 2008 r. Pomor.08.134.3399) wprowadzono stawkę od budynków mieszkalnych 0,55 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, z tym że od budynków mieszkalnych stawka wynosi 0,43 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej dla właścicieli nieruchomości emerytów i rencistów.



Na gruncie **gruntów pozostałych** podmiotowe różnicowanie stawek dotyczył następujących kryteriów:

- posiadanie przez osoby fizycznych nie prowadzące żadnej działalności gospodarczej,<sup>428</sup>
- własność emerytów i rencistów, którzy przekazali gospodarstwa rolne w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników,<sup>429</sup>
- własność emerytów i rencistów, którzy przekazali gospodarstwa rolne za rentę,<sup>430</sup>
- posiadanie przez emerytów i rencistów prowadzących samodzielnie gospodarstwo domowe, których wyłącznym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta.<sup>431</sup>

#### **2.3.3.2.2.1.7. Pominięcie w uchwale dotyczącej stawek określonych kategorii nieruchomości**

W uchwale dotyczącej stawek na podatek od nieruchomości powinny zostać określone stawki podatkowe, w taki sposób, aby mogły zostać opodatkowane w danej gminie wszystkie przedmioty podlegające opodatkowaniu tym podatkiem. Czy to oznacza, że należy zakwestionować uchwałę, w której nie określono stawki dla danej kategorii gruntów, budynków czy budowli? Wydaje się, że nie można jednoznacznie twierdząc odnieść się do tej wątpliwości. Związane jest to z faktem, że stawki obowiązujące na terenie danej gminy należy postrzegać w szerszym kontekście. Nie ma przeszkód aby stawki obowiązujące w danym miejscu wynikały np. z dwóch różnych uchwał podatkowych. **Rada gminy może w jednej uchwale obowiązującej na czas nieokreślony określić stawki dla wszystkich nieruchomości, a następnie w uchwale podjętej na rok następnej wprowadzić nowe**

<sup>428</sup> W uchwale Nr XXV/83/2008 RADY GMINY W WOJCIECHOWICACH z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie ustalenia stawek oraz zakresu zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 15 grudnia 2008 r. Świét.08.263.3697) wprowadzono stawkę dla gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego w wysokości 0,37 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, z wyjątkiem gruntów będących w posiadaniu osób fizycznych nie prowadzących żadnej działalności gospodarczej, dla których wprowadzona stawka wynosi - 0,07 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>429</sup> W uchwale Nr XLVII/393/2009 Rady Miejskiej w Myśliborzu z dnia 26 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień podatku od nieruchomości (Szczecin, dnia 18 listopada 2009 r. Zacho.09.80.2133) w ramach gruntów i budynków pozostałych wprowadzono stawki preferencyjne, wskazując, że odnoszą się one do ww. przedmiotów należących do emerytów i rencistów, którzy przekazali gospodarstwa rolne w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników.

<sup>430</sup> W uchwale Nr XXVIII/195/09 RADY GMINY NOWOGRÓDEK POMORSKI z dnia 16 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień podatku od nieruchomości na 2010 rok (Szczecin, dnia 16 grudnia 2009 r. Zacho.09.90.2481) różnicując stawki dla gruntów i budynków pozostałych wprowadzono stawki preferencyjne odnosząc je do ww. przedmiotów odnosząc je do należących do emerytów i rencistów, którzy przekazali gospodarstwa rolne za rentę.

<sup>431</sup> W uchwale Nr XXXIII/186/2009 RADY MIEJSKIEJ W NOWYM WARPNI z dnia 29 października 2009 r. w sprawie podatków i opłat lokalnych (Szczecin, dnia 17 grudnia 2009 r. Zacho.09.92.2616) wprowadzono stawki preferencyjne dotyczące gruntów i budynków pozostałych a także budynków mieszkalnych. Wskazano przy tym, że stawki te odnoszą się do nieruchomości będących w posiadaniu emerytów i rencistów prowadzących samodzielnie gospodarstwo domowe, których wyłącznym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta.

**stawki tylko w zakresie kilku, czy jednej kategorii gruntów, czy budynków.** Patrząc na tę sytuację, z perspektywy tylko tej nowej uchwały, akt ten nie zawiera stawek niezbędnych do opodatkowania wszystkich przedmiotów. Jest to jednak spojrzenie niewłaściwe, gdyż nie uwzględnia faktu, iż uchwała podjęta wcześniej może dalej obowiązywać pomimo wejścia w życie nowego aktu. Należy też mieć na uwadze możliwości „przejścia” stawek z roku poprzedniego na następny, w związku z formułą zawartą w art. 20a u.o.p.l.

Nie znając pełnego obrazu dotyczącego przyjętego w danej gminie systemu, kształtowania stawek, nie można jednoznacznie negatywnie odnieść się do uchwał, w których nie określono stawek dla wszystkich rodzajów gruntów, budynków, budowli, wskazanych w art. 5 ust.1 u.o.p.l. Z tego też względu zgodzić się można z twierdzeniem prezentowanym w piśmiennictwie, że pominięcie w uchwale rady gminy stawki podatku od nieruchomości dla określonej grupy przedmiotów opodatkowania stanowi o niewypełnieniu w drodze przepisów gminnych obowiązku określonego w regulacjach u.o.p.l. i nie jest zwolnieniem w rozumieniu tej ustawy<sup>432</sup>, jedynie pod warunkiem, że z całokształtu sytuacji w danej gminie, wynika, że dla nieruchomości, dla których w danym akcie nie przyjęto określonych stawek, nie obowiązują one przy uwzględnieniu uchwał podjętych wcześniej<sup>433</sup>.

**Inny poważny problem dotyczący nieokreślenia stawek dla poszczególnych kategorii gruntów, czy budynków podlegających opodatkowaniu powstaje w związku z wadliwym różnicowaniem stawek. Z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia jeśli np. w ramach budynków pozostałych zostaną określone stawki szczególne, bez jednoczesnego określenia stawki podstawowej.** W takim przypadku nie będzie można opodatkować budynków pozostałych, które nie spełniają kryteriów wskazanych przy stawce szczególnej. Można próbować rozwiązać ten problem w związku z przyjęciem, że dla tych kategorii budynków, obowiązuje stawka z uchwały obowiązującej w roku poprzednim, jeśli nie wprost to poprzez zastosowanie art. 20a u.o.p.l. Uchwały, o których mowa wyżej (bez stawki podstawowej) powinny być kwestionowane przez RIO. W tej sytuacji nie można mówić o świadomym działaniu rady gminy lecz wadliwej konstrukcji takiego aktu. Podstawą zakwestionowania takich aktów jest naruszenie art. 5 u.o.p.l. w związku z nie określeniem

---

<sup>432</sup> Zob. A. Hanusz, Zwolnienia i wyłączenia w podatku od nieruchomości, FK 2006/12/26

<sup>433</sup> Należy zwrócić uwagę także na art.20 a u.o.p.l. Na podstawie tego przepisu należy przyjąć, że brak określenia stawki dla określonej kategorii gruntów , budynków, czy budowli jest uzupełniany zastosowaniem odpowiedniej stawki obowiązującej w roku poprzedzającym rok podatkowy.

stawek dla wszystkich przedmiotów wskazanych w tym przepisie. Można także wskazać na beczynność prawotwórczą gminy<sup>434</sup>.

**Problem pominięcia w uchwale stawek dotyczących określonych przedmiotów opodatkowania powstawał najczęściej w związku z wadliwym różnicowaniem stawek podatkowych tj. wprowadzania stawki szczególne bez określania stawki podstawowej, o czym była mowa wyżej. W konsekwencji istnieje stawka mająca zastosowanie w szczególnych sytuacjach. W ramach przeprowadzonych badań zaobserwowane zjawisko najczęściej dotyczyło budynków pozostałych.<sup>435</sup> Stwierdzono jednak przypadek nie określenia stawki dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.<sup>436</sup>**

<sup>434</sup> Zob. B. Pahl, Zaskarżanie uchwał podatkowych oraz ich braku w trybie art. 100 i 101a ustawy o samorządzie gminnym, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, 2011, Nr 2, s. 15 i n.

<sup>435</sup> Opisywana w ostatnim akapicie sytuacja, wydaje się występować w UCHWALE Nr XX/122/2008 RADY MIEJSKIEJ W ŻŁOTYM STOKU z dnia 29 września 2008 r. w sprawie ustalenia wysokości podatków i opłat lokalnych obowiązujących w Gminie Żłoty Stok od 2009 r. (Wrocław, dnia 21 października 2008 r. Dolno.08.280.3032) określając stawki dla budynków pozostałych posłużono się zapisem: WYSOKOŚĆCROZNYCH STAWEK PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI od budynków lub ich części pozostałych, w tym:

- zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego: - 4,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- od garaży - 5,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- od komórek - 4,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

W uchwale Nr XXV/188/2008 Rady Gminy i Miasta Szadek z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnienia od tego podatku (Łódź, dnia 16 grudnia 2008 r. Łódzk.08.382.3838) określono natomiast stawki dla budynków pozostałych od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, w tym:

- od budynków rekreacji indywidualnej
- od budynków gospodarczych
- od budynków zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego

W tym przypadku brak jest określonej stawki podstawowej dla budynków pozostałych nie objętych stawkami szczególnymi.

W uchwale Nr XVII/132/2008 RADY GMINY PRAŻMÓW z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 29 listopada 2008 r. Mazow.08.205.7983.) zróżnicowano w sposób następujący stawki dla budynków pozostałych:

- od budynków pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego
- a) garaże wolnostojące, budynki letniskowe, komórki, itp. (jeśli są budynkami w rozumieniu prawa budowlanego od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej -6,45zł,
- b) budynki gospodarcze po byłych gospodarstwach rolnych, tj.: stodoły, obory, - od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej - 1,60zł.

W tej sytuacji nie określono stawek dla budynków pozostałych nie wymienionych w dwóch ww. punktach.

W uchwale Nr XXIX/243/08 RADY MIEJSKIEJ W CHODZIEŻY z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 17 grudnia 2008 r. Wielk.08.244.4294) różnicując stawkę dla budynków pozostałych wprowadzono stawkę dla budynków zajętych na własne cele gospodarcze w wysokości 5,88 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a także stawkę dla budynków zajętych na pozostałe cele, gdzie stawka wynosi 6,54 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. Nie określono jednocześnie podstawowej stawki dla budynków pozostałych. Jaką stawkę bowiem należy zastosować w przypadku, gdy budynek w ogóle nie będzie wykorzystywany.

Z analizy tego przepisu nie wynika wprost jaka stawka powinna mieć zastosowanie w przypadku budynków pozostałych, które jednak nie są objęte ww. trzema stawkami szczególnymi. Wynika to z nie określenia stawki podstawowej dla budynków pozostałych.

<sup>436</sup> W uchwale Nr XLIX/1132/2009 Rady Miejskiej w Bielsku-Białej z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości (Katowice,

W uchwale objętej badaniami stwierdzono brak stawki dla budynków, które są w posiadaniu przedsiębiorcy, a jednocześnie nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej<sup>437</sup>. W jednym przypadku nie określono też stawki dla niektórych rodzajów gruntów pozostałych.<sup>438</sup> W przypadku budowli nie określono stawki dla m.in. dla tych obiektów, które stanowią własność osób fizycznych czy jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnych prowadzących działalność gospodarczą.<sup>439</sup> Stwierdzono też przypadek, że w uchwale pominięto w ogóle stawkę dla budowli, określając jednocześnie stawki dla wszystkich kategorii gruntów i budynków, o których mowa w art. 5 u.o.p.l., co niekoniecznie należy uznać za sytuację sprzeczną z prawem, o czym pisano wcześniej<sup>440</sup>

#### **2.3.3.2.1.8. Zróżnicowanie stawek z wykorzystaniem pojęć nieprecyzyjnych**

Działanie związane z różnicowaniem stawek ma ograniczony charakter. Nie można bowiem wprowadzać np. różnicowania podmiotowego (zob. 2.3.3.2.1.6.). Kreowane niekiedy, zwłaszcza w orzecznictwie, ograniczenia w tym zakresie wydają się iść zbyt

---

dnia 7 grudnia 2009 r. Śląsk.09.217.4110) wprowadzono następujące zróżnicowanie stawek dotyczących budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej:

- a) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej zajętej na działalność związaną ze sportem (według Polskiej Klasyfikacji Działalności dział 93, grupa 93.1, klasa 93.11.Z , 93.12.Z ) - 18,30 zł
- b) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej będącej we władaniu placówek objętych systemem oświaty wykorzystywanych na prowadzenie stołówek, bufetów i kiosków szkolnych - 15,50 zł
- c) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej zajętej na pozostałą działalność gospodarczą -20,51 zł

<sup>437</sup> Zob. art. 1a ust. 1 pkt 3 u.o.p.l. wskazujący na definicję gruntów, budynków budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

<sup>438</sup> W uchwale Nr XXXIII/207/2009 RADY GMINY LUBIEWO z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r Kujaw.09.136.2536). W uchwale tej jednocześnie nie określono stawki dla gruntów pozostałych. Nie stanowi realizacji tego obowiązku określenie kilku innych niżej wskazanych stawek:

- terenów mieszkaniowych (oznaczonych symbolem "B") - 0,14 zł;
- zurbanizowanych niezabudowanych (oznaczonych symbolem "Bp") - 0,13 zł;
- pod drogami (oznaczonych symbolem "dr") - 0,06 zł;
- lotniskowych, terenów lotniskowych (oznaczonych symbolem "Bz") - 0,38 zł;
- innych terenów zabudowanych (oznaczonych symbolem "Bi") - 0,38 zł;
- terenów różnych (oznaczonych symbolem "Tr") oraz gruntów zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 0,14 zł.

<sup>439</sup> W uchwale Nr XXXIII/207/2009 RADY GMINY LUBIEWO z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.136.2536) określając stawki dla budowli wprowadzono 2% stawkę dla:

- budowli będących we władaniu osób prawnych i państwowych jednostek nie posiadających osobowości prawnej - 2% ich wartości,
- budowli wykorzystywanych bezpośrednio do wytwarzanie energii elektrycznej lub ciepła, linie elektroenergetyczne przesyłowe i rozdzielcze, rurociągi i przewody sieci rozdzielczej gazów, ciepła, paliw i wody, budowle służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków, budynki lub ich części bezpośrednio związane z procesem poboru i uzdatniania wody - 2% ich wartości.

<sup>440</sup> W uchwale Nr XXXIII/198/09 RADY GMINY ŁAMBINOWICE z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 r. (Opole, dnia 17 grudnia 2009 r. Opols.09.111.1686) nie wprowadzono stawki dla budowli.

daleko<sup>441</sup>. Analiza językowa regulacji dotyczących przedmiotowej materii prowadzi do wniosku, że rada gminy powinna określić stawkę „podstawową” dla danej kategorii gruntu lub budynku, a następnie stawkę lub stawki szczególne (niższe lub wyższe), które będą dotyczyły tej samej kategorii przedmiotu opodatkowania np. gruntów pozostałych. Powinny zostać wskazane także pewne kryteria, których spełnienie pozwoli na zastosowanie stawki szczególnej.<sup>442</sup>

Z klasycznym przypadkiem różnicowania będziemy mieli do czynienia gdy określimy stawkę dla gruntów pozostałych w wysokości 0,30 zł, z wyjątkiem gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako dr, dla których stawka wynosi 0,15 zł. Innym przykładem takiego różnicowania, budynków będziemy mieli do czynienia, gdy określimy stawkę dla budynków pozostałych w wysokości 5 zł, z wyjątkiem garaży, dla których stawka wynosi 4 zł. **Ten rodzaj różnicowanie w pewnym sensie definiuje charakter stawki szczególnej. Związane jest to z tym, że te szczególne stawki mogą mieć zastosowanie jedynie do ww. gruntów i budynków, które nie są mieszkalne, czy związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.** Jeśli więc np. przedsiębiorca będzie miał garaż nie będzie mógł skorzystać z ww. stawki szczególnej, gdyż w jego przypadku właściwa będzie stawka dotycząca budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podobnie jeśli garaż będzie stanowił część składową budynku mieszkalnego stawka szczególna, o której mowa wyżej, nie będzie miała zastosowania, a będzie stosowana wyłącznie stawka mieszkalna.

**Problem, który powstaje na gruncie różnicowanie często dotyczy braku kształtowania jednoznacznej definicji gruntów, czy budynków, dla których określana jest stawka szczególna. Z jednej strony brak takich definicji trudno byłoby uznać za naruszenie prawa. Z drugiej strony można jednak uchwałom, w których pojawiają się nowe kategorie gruntów lub budynków bez ich właściwego zdefiniowania, zarzucić brak jednoznaczności zawartych w nich zapisów.** W literaturze zwraca się bowiem uwagę na to, że istotnymi elementami prawa jest jego precyzja, jednoznaczność i zwięzłość<sup>443</sup> poprawność

---

<sup>441</sup> W wyroku WSA w Gliwicach z 1 lipca 2005 r., I SA/GI 1346/04, opublikowany w: Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, red. B. Dauter, Warszawa 2007, s. 108 i n, wskazano twierdzenie, z czym trudno jest się zgodzić, iż żaden z przepisów u.o.p.l. nie daje podstaw do różnicowania wysokości stawek z powodów takich, jak sąsiedztwo Targowska, które uniemożliwia swobodny dostęp do nieruchomości podatnika.

<sup>442</sup> Zob. L. Etel, Komentarz do art. 20c, [w:] L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, 2008, gdzie wskazuje się, że z różnicowaniem, w kontekście przedsiębiorców będziemy mieli do czynienia jeżeli w obrębie kategorii stawek właściwych dla gruntów lub budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej rada wprowadzi, obok stawki podstawowej, stawki preferencyjne (niższe), znajdujące zastosowanie do nieruchomości służących określonym rodzajom działalności gospodarczej.

<sup>443</sup> A. Choduń, Komunikatywność języka tekstów aktów prawnych, Przegląd Legislacyjny 2007, Nr 2 s. 90.

i jasność<sup>444</sup>, a także klarowność, poprawność stylu i języka oraz spójność z całym systemem pojęć używanych w języku prawnym<sup>445</sup>. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że przepisy powinny być klarowne i zrozumiałe dla ich adresatów, którzy od racjonalnego prawodawcy mogą oczekiwać stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości, co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych prawa<sup>446</sup>. W rozstrzygnięciach sądów administracyjnych znaleźć możemy pogląd, że uchwały muszą zawierać sformułowania jasne, wyczerpujące, uniemożliwiające stosowania niedopuszczalnego, sprzecznego z prawem luzu decyzyjnego<sup>447</sup>. Wskazuje się także, że uchwałodawca powinien posługiwać się takimi znakami językowymi, które będą komunikatywne, stanowiły będą jasną i nadającą się do odbioru informację<sup>448</sup>. Znajduje to także odzwierciedlenia nadzorczych wojewodów, gdzie odnaleźć można pogląd, zgodnie z którym przepis prawa miejscowego musi być sformułowany w sposób precyzyjny i czytelny, tak by wynikało z niego, kto, w jakich okolicznościach i jak się powinien zachować, żeby osiągnąć skutek wynikający z tego przepisu<sup>449</sup>.

**Należy postulować w zakresie tworzenia prawa dotyczącego m.in. uchwał podatkowych stosownie wytycznych znajdujących się w Zasadach techniki prawodawczej<sup>450</sup>, mimo że nie w pełnym zakresie akt ten ma zastosowanie na gruncie konstruowania uchwał podatkowych<sup>451</sup>. Stosowanie się do wymogów zawartych w tym akcie wpływa korzystnie na poziom legislacyjny tworzonych przez organy lokalne aktów prawa miejscowego<sup>452</sup>. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na potrzebę realizacji przede wszystkim reguły precyzji i komunikatywności przepisu<sup>453</sup>, a także na wynikająca**

---

<sup>444</sup> R. Dowgier, M. Popławski, Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach, Warszawa 2009, s. 37.

<sup>445</sup> I. Krześciński w: J. Czerw, I. Krześciński, Działalność uchwałodawcza rady gminy, Warszawa 2005, s.171

<sup>446</sup> Wyrok TK z 21 marca 2001 r., K.24/00

<sup>447</sup> Wyrok NSA z 6 czerwca 1995 r., SA/Gd 2949/94, LEX 25640, OwSS 1996/3/91

<sup>448</sup> Wyrok NSA z 20 czerwca 1997 r., I SA/Gd 387/97, opublikowany w: Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, red. B. Dauter, Warszawa 2007, s.268

<sup>449</sup> Rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Lubelskiego z dnia 8 kwietnia 2009 r., NK.II.0911/153/09, Dz.Urz.Lubel 2009/63/1551.

<sup>450</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" Dz.U. Nr 100, poz. 908

<sup>451</sup> W § 143 tego aktu wskazuje się, że 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.

<sup>452</sup> Zwraca uwagę na to L. Etel, Podstawy prawne stanowienia przez gminy prawa podatkowego, w: E. Ruśkowski, red. Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 170

<sup>453</sup> W § 6 Zasad techniki prawodawczej wskazano, że przepisy redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy.

niej zasadę definiowania zwrotów **wieloznacznych**<sup>454</sup>. Wprowadzanie takich definicji jest szczególnie istotne gdy w akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, a m.in. jest ono wieloznaczne lub jest nieostre, a jednocześnie jest pożądane ograniczenie jego nieostrości, lub gdy znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe<sup>455</sup>.

Podkreślić przy tym należy, że wprowadzenie takich definicji niewątpliwie ograniczyłyby powstawanie ewentualnych sporów co do zastosowania takich przepisów, na etapie ich realizacji. Z tego też powodu należałoby akcentować potrzebę wprowadzania tego rodzaju rozwiązań.

**W uchwałach objętych badaniami pojawiły się definicje pojęć dotyczących gruntów czy budynków, dla których wprowadzono wyodrębnioną stawkę, w ramach różnicowania stawek.** Poniżej przedstawiono określone przykłady definiowania, które pojawiły się w uchwałach podatkowych:

- wprowadzono stawkę dla gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi oznaczone w ewidencji gruntów i budynków symbolem "Ws"<sup>456</sup>,
- wprowadzono stawkę wyższą dla gruntów położonych na terenach przeznaczonych zgodnie z planem zagospodarowania przestrzennego jako rekreacyjne,<sup>457</sup>
- wprowadzono stawkę dla gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów jako tereny mieszkaniowe, za wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej,<sup>458</sup>
- określono stawkę preferencyjną dla gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków „dr”, jako drogi wewnętrzne<sup>459</sup>.
- wprowadzając stawkę dla budynków letniskowych, wprowadzono definicję tego pojęcia zapisując, że za budynek letniskowy uważa się obiekt budowlany posadowiony na terenach

---

<sup>454</sup>G. Wierczyński, Komentarz do §6 rozporządzenia z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" [w:] G. Wierczyński, Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, Oficyna, 2010, wskazuje, że jeśli określenie użyte przez prawodawcę jest wieloznaczne, w sposób niechciany nieostre, nie jest powszechnie zrozumiałe, albo prawodawca użył go w innym znaczeniu niż podstawowe i powszechnie przyjęte, w akcie prawnym posługującym się tym określeniem należy sformułować jego definicję.

<sup>455</sup> Przesłanki te wynikają z § 146 ust. 1 Zasad techniki prawodawczej. Więcej na temat wprowadzania definicji określonych pojęć do uchwał zob. I. Krzeziński w: J. Czerw, I. Krzeziński, Działalność uchwałodawcza rady gminy, Warszawa 2005, s.173

<sup>456</sup> Zob. uchwałę Nr XXIV/129/08 RADY GMINY W CZERMINIE z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 5 grudnia 2008 r. Podka.08.95.2201)

<sup>457</sup> Uchwała Nr 135/XXII/08 RADY MIEJSKIEJ W CIECHANOWCU z dnia 17 listopada 2008 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 1 grudnia 2008 r. Podla.08.299.3038).

<sup>458</sup> W uchwale Nr XXXI/448/08 RADY MIEJSKIEJ W SŁUPSKU z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 31 grudnia 2008 r. Pomor.08.137.3521).

<sup>459</sup> W uchwale Nr XLII/282/09 RADY MIEJSKIEJ W LEŚNEJ z dnia 29 września 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Wrocław, dnia 16 października 2009 r. Dolno.09.176.3184). Dodać jednak należy, że w ewidencji nie wskazuje się, czy droga ma charakter publiczny, czy wewnętrzny. Definicja w tej uchwale nie jest więc pełna.

przeznaczonych pod zabudowę lotniskową i rekreacyjną, który nie służy wyłącznie zaspakajaniu potrzeb mieszkaniowych,<sup>460</sup>

- wskazano stawkę szczególną dla budynków lotniskowych, które zostały określone w pozwoleniu na budowę jako budynek lotniskowy,<sup>461</sup>

- wprowadzono stawkę preferencyjną dla gruntów określonych w planie zagospodarowania przestrzennego jako tereny rekreacyjno-wypoczynkowe<sup>462</sup>

- wprowadzono stawkę dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej będących pomieszczeniami higieniczno-sanitarnymi; przy czym wprowadzono zapis, że pomieszczeniami tymi są pomieszczenia wymienione w §76 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie<sup>463</sup>. Wskazano także, że powierzchnia pomieszczeń higieniczno-sanitarnych podana w deklaracji nie może przekroczyć tej, jaka wynika z iloczynu zatrudnionych pracowników i normatywu powierzchni na osobę określonego we wskazanym rozporządzeniu oraz w przepisach branżowych bezpieczeństwa i higieny pracy.<sup>464</sup>

**Uchybienie polegające na wprowadzaniu pojęć dotyczących gruntów czy budynków bez ich jednoznacznego zdefiniowania stwierdzono w wielu zbadanych uchwałach. Sytuacja taka powinna być zauważana przez RIO, choćby po to aby sygnalizować gminom niebezpieczeństwo związane z posługiwaniem się pojęciami nieprecyzyjnymi.**

W ramach budynków pozostałych często wyodrębniano stawkę dla **budynków lotniskowych**. Często była to jedyna stawka pojawiająca się w ramach zróżnicowania stawek dla ww. kategorii budynków, choć zdarzały się sytuacje, w których stawka dla budynków lotniskowych była jedną z dwóch lub większej liczby stawek pojawiającymi się w ramach budynków pozostałych.

W orzecznictwie wskazuje się, że można mieć wątpliwości co do poprawności wprowadzanie stawek m.in. dla takich kategorii budynków jak rekreacji indywidualnej,

---

<sup>460</sup> W uchwale Nr XXX/152/2009 RADY GMINY W GÓRZNIE z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 26 listopada 2009 r. Kujaw.09.117.1957).

<sup>461</sup> W uchwale Nr XXIII/165/09 RADY GMINY PŁASKA z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 31 grudnia 2009 r. Podla.09.242.2996) różnicując stawkę dla budynków pozostałych, w wysokości 6,88 zł. od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>462</sup> W uchwale Nr XXI/102/09 RADY GMINY ZBÓJNA z dnia 6 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 18 grudnia 2009 r. Podla.09.237.2917).

<sup>463</sup> Dz. U. Nr 75 poz. 690 z późn. zm.

<sup>464</sup> W uchwale Nr XXXIV/173/09 RADY MIEJSKIEJ ŻŁOTOWA z dnia 27 października 2009 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 4 grudnia 2009 r. Wielk.09.214.3697)



letniskowych i mieszkalno-letniskowych<sup>465</sup>. Z drugiej strony można wskazać orzeczenia, w których wskazuje się, iż przez zastosowanie wyższej stawki podatkowej dla budynku letniskowego nie dochodzi do ograniczenia prawa podatnika do korzystania z konstytucyjnych wolności i prawa do wypoczynku, poza stałym miejscem zamieszkania, lecz do zróżnicowania w zależności od rodzaju składników jego majątku wysokości należnego podatku w ramach konstytucyjnej zasady powszechności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji RP)<sup>466</sup>.

Wprowadzona w uchwale stawka dla budynków letniskowych miała niekiedy charakter zmodyfikowany. Odnosiła się ona do domków letniskowych lub budynków zajętych na cele letniskowe. Wskazując na rozwiązania szczegółowe, dotyczące tych obiektów, w zbadanych uchwałach stwierdzono stawki w ramach różnicowania budynków pozostałych odnoszące się do:

- budynków letniskowych,<sup>467</sup>

---

<sup>465</sup> Zob. wyrok WSA w Gliwicach z 25 stycznia 2006 r., I SA/Gl 1684/05 i podobnie wyrok WSA w Opolu z 16 czerwca 2004 r., I SA/Wr 2460/02 opublikowane w: Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, red. B. Dauter, Warszawa 2007, s. 100,

<sup>466</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 28 czerwca 2005 r., I SA/Po 135/04, opublikowany w: Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, red. B. Dauter, Warszawa 2007, s. 109,

<sup>467</sup> W uchwale Nr XVII/122/08 RADY GMINY KREMPNA z dnia 1 grudnia 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 17 grudnia 2008 r. Podka.08.101.2566) zróżnicowano stawkę dla budynków pozostałych wyższą ustalając dla budynków letniskowych.

W uchwale Nr XVI/247/08 Rady Gminy Przodkowo z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i pomocy de minimis na 2009 rok (Gdańsk, dnia 17 grudnia 2008 r. Pomor.08.134.3399) określono stawkę w odniesieniu do budynków pozostałych lub ich części, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego 3,39 zł, z wyjątkiem letniskowych 6,64 zł.

W uchwale Nr XXIX/43/09 RADY GMINY ROGOWO z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie podatku od nieruchomości na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.135.2493) wprowadzono poza stawką podstawową dla budynków pozostałych w wysokości 3,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, także stawkę podwyższoną dla od budynków letniskowych w wysokości 6,80 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

W uchwale Nr XXIX/207/09 RADY GMINY SIEDLISZCZE z dnia 10 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie gminy Siedliszcze (Lublin, dnia 31 grudnia 2009 r. Lubel.09.147.3156.) w ramach stawki dla budynków pozostałych wprowadzono stawkę dla budynków letniskowych w wysokości 1,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a dla innych budynków pozostałych w wysokości 3 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

W uchwale Nr XXXVII/190/2009 RADY GMINY W SKARŻYSKU KOŚCIELNYM z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 25 listopada 2009 r. Święt.09.497.3652.) określono w ramach stawki dla budynków pozostałych stawkę dla budynków letniskowych i innych w wysokości 6,02 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

W uchwale Nr XXXV/348/2009 Rady Gminy Gietrzwałd z dnia 29 września 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości w 2010 roku (Olsztyn, dnia 12 listopada 2009 r. Warmi.09.170.2351) zróżnicowano stawki w ramach budynków pozostałych wskazując stawkę 6,88 zł od budynków letniskowych.

W uchwale Nr XXVIII/195/09 RADY GMINY NOWOGRÓDEK POMORSKI z dnia 16 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień podatku od nieruchomości na 2010 rok (Szczecin, dnia 16 grudnia 2009 r. Zach.09.90.2481) różnicując stawki dla budynków pozostałych wprowadzono stawkę dla budynków letniskowych.

W uchwale Nr XXVIII/190/08 RADY MIEJSKIEJ W DREZDENKU z dnia 28 października 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 6 listopada 2008 r.

- budynków zajętych na cele letniskowe,<sup>468</sup>
- domków letniskowych,<sup>469</sup>
- budynków pozostałych znajdujących się przy domkach letniskowych,<sup>470</sup>
- domków letniskowych na terenach rekreacyjnych.<sup>471</sup>

---

Lubus.08.114.1650) określono następujące stawki podatkowe dla budynków pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego:

- budynków letniskowych - 6,64zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- garaży - 6,64zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- pozostałych budynków - 4,00zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>468</sup> W uchwale Nr XIX/199/2008 Rady Gminy Wodzierady z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 13 grudnia 2008 r. Łódzk.08.374.3490) wprowadzono zróżnicowanie dla budynków pozostałych gdzie stawka podstawowa od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej 6,64 zł, z wyjątkiem budynków:

- zajętych na cele letniskowe od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej - 6,64 zł,
- zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 6,64 zł. Abstrahując od faktu, że wszystkie stawki w odniesieniu do budynków tzw. pozostałych w tej gminie są identyczne mógłby powstać problem związany z ustaleniem tego co oznacza, że budynek jest zajęty na cele letniskowe, to przede wszystkim z tym w jaki sposób należałoby to weryfikować w praktyce.

<sup>469</sup> W uchwale Nr XXV/205/08 RADY GMINY DMOSIN z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 12 grudnia 2008 r. Łódzk.08.373.3373.) ustalono stawki m.in. dla:

- budynków pozostałych, np. garaży wolnostojących, komórek w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego w wysokości 3,85 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- domków letniskowych i pozostałych budynków przy domkach letniskowych w wysokości 6,00 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

Wątpliwości, które mogą pojawić się na gruncie tego aktu dotyczą przede wszystkim sformułowania budynków znajdujących się przy domkach letniskowych.

W uchwale Nr XXVIII/290/2008 RADY MIEJSKIEJ W KRUSZWICY z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.164.2610) określając stawki dla budynków następujące zróżnicowanie:

- pozostałych od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej: 4,00 zł,

z tym, że od:

- domku letniskowego: 6,64 zł,
- garażu z wyjątkiem związanego z działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna: 5,50 zł,
- zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego: 6,64 zł;

W uchwale Nr XXVIII/132/2008 RADY GMINY W SOBKOWIE z dnia 22 października 2008 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 25 listopada 2008 r. Święt.08.243.3240) wprowadzono zróżnicowanie stawek od pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego wprowadzając stawkę podstawą w wysokości 6,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej z wyjątkiem:

- 6,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej domków letniskowych
- 1,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej garaży,
- 0,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynków gospodarczych.

<sup>470</sup> W uchwale Nr XXV/205/08 RADY GMINY DMOSIN z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 12 grudnia 2008 r. Łódzk.08.373.3373.) ustalono stawki m.in. dla:

- budynków pozostałych, np. garaży wolnostojących, komórek w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego w wysokości 3,85 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- domków letniskowych i pozostałych budynków przy domkach letniskowych w wysokości 6,00 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

Wątpliwości, które mogą pojawić się na gruncie tego aktu dotyczą przede wszystkim sformułowania budynków znajdujących się przy domkach letniskowych.

W ramach stawek właściwych dla budynków pozostałych pojawiały się stawki odnoszące się do **budynków rekreacyjnych**. W ujęciu szczegółowym stosowano następujące kryteria wyodrębnienia najczęściej wyższych stawek, w porównaniu do stawek podstawowych, dotyczące:

- budynków przeznaczonych na cele rekreacyjne (domki letniskowe murowane i altany drewniane),<sup>472</sup>
- budynków rekreacji indywidualnej,<sup>473</sup>
- budynków zajętych na cele rekreacyjno – wypoczynkowe,<sup>474</sup>
- budynków przeznaczonych na cele rekreacji i wypoczynku,<sup>475</sup>
- budynków rekreacji indywidualnej i pozostałych budynków usytuowanych na terenach budownictwa letniskowego,<sup>476</sup>

---

<sup>471</sup> W uchwale Nr XXIV/261/08 RADY MIEJSKIEJ W SIENIAWIE z dnia 17 września 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 29 września 2008 r. Podka.08.76.1796) w ramach stawki dla gruntów pozostałych, określono dodatkową stawkę dla domków letniskowych na terenach rekreacyjnych.

<sup>472</sup> W uchwale Nr XXVI/101/08 Rady Gminy Piecki z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 20 stycznia 2009 r. Warmi.09.10.250) określając stawkę dla budynków pozostałych wprowadzając je m.in. dla obiektów:

- przeznaczonych na cele rekreacyjne (domki letniskowe murowane i altany drewniane) nie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - 6,64 zł,
- garaży - 3,89 zł.

W uchwale Nr XXII/114/08 Rady Gminy Sorkwity z dnia 14 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 17 grudnia 2008 r. Warmi.08.192.2935) zróżnicowano stawkę dla budynków pozostałych, określając poza stawką podstawową w wysokości 3,23 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, także następującą stawkę dotyczącą obiektów przeznaczonych na cele rekreacyjne (domki letniskowe murowane i altany drewniane) nie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - 6,33 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>473</sup> W uchwale Nr XXV/188/2008 Rady Gminy i Miasta Szadek z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnienia od tego podatku (Łódź, dnia 16 grudnia 2008 r. Łódzk.08.382.3838) określono natomiast stawki dla budynków pozostałych od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, w tym:

- od budynków rekreacji indywidualnej
- od budynków gospodarczych
- od budynków zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego

Wątpliwości budzić może występujące przede wszystkim pojęcie budynków rekreacji indywidualnej, a także budynków gospodarczych, chociaż w tym ostatnim przypadku mamy do czynienia z pojęciem użytym także przez ustawodawcę w art. 7 ust. 1 pkt 4 u.o.p.l..

<sup>474</sup> W uchwale Nr XXXII/149/09 RADY GMINY UŚCIMÓW z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Lublin, dnia 16 lutego 2010 r. Lubel.10.15.346) określając stawki dla gruntów i budynków pozostałych posłużono się podobną formułą podwyższając stawki dla gruntów oraz budynków zajętych na cele rekreacyjno – wypoczynkowe. W przypadku gruntów stawka dla tych gruntów wynosi 0,33 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni (dla innych gruntów pozostałych 0,16 zł), a dla budynków zajętych na cele rekreacyjno – wypoczynkowe przyjęto stawkę w wysokości 6,24 od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej od 1 m<sup>2</sup> powierzchni (dla innych budynków pozostałych 3,28 zł).

<sup>475</sup> W uchwale Nr XXXI/216/09 RADY GMINY DYDNIA z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości, wprowadzenia zwolnień w tym podatku oraz zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa (Rzeszów, dnia 4 grudnia 2009 r. Podka.09.95.2192) zróżnicowano stawkę dla budynków pozostałych wprowadzając stawkę podstawową w wysokości 4,66 zł, oraz dwie inne stawki. Pierwsza z nich odnosi się do budynków gospodarczych powyżej 20 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, dla których ustala się stawkę, gdzie określono stawkę w wysokości 1,28 zł, druga zaś dla budynków przeznaczonych na cele rekreacji i wypoczynku, dla których ustala się stawkę 6,53 zł.

- budynków przeznaczonych do okresowego wypoczynku rodzinnego,<sup>477</sup>
- budynki zajęte na cele wypoczynkowe.<sup>478</sup>

Kolejnym rodzajem budynków, dla których wyodrębniana jest często stawka w ramach budynków pozostałych są **budynki gospodarcze**. Stosowano przy tym określenia dotyczące:

- budynków zajętych na własne cele gospodarcze,<sup>479</sup>
- budynków „pozostałych - gospodarczych przeznaczonych na cele komunalne”,<sup>480</sup>
- budynków gospodarczych otrzymanych w bezpłatne użytkowanie w zamian za zdane gospodarstwo rolne w celu otrzymania renty, emerytury lub renty strukturalnej,<sup>481</sup>
- budynków gospodarczych powyżej 20 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,<sup>482</sup>

<sup>476</sup> W uchwale Nr XXXII/175/09 Rady Gminy w Dziemianach z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 rok (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3067) w ramach stawki dla budynków pozostałych wprowadzono stawkę dla budynków rekreacji indywidualnej i pozostałych budynków usytuowanych na terenach budownictwa letniskowego od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej w wysokości 6,88 zł.

<sup>477</sup> W uchwale Nr XLVII/255/2009 RADY MIEJSKIEJ W OKONKU z dnia 27 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 4 grudnia 2009 r. Wielk.09.214.3695) różnicując stawki dla budynków pozostałych określono stawkę podwyższoną dla budynków przeznaczonych do okresowego wypoczynku rodzinnego w wysokości 6,51 zł.

<sup>478</sup> W uchwale Nr XVIII/125/2008 Rady Gminy Tomice z dnia 14 listopada 2008 r. w sprawie podatku od nieruchomości na terenie Gminy Tomice (Kraków, dnia 8 grudnia 2008 r. Małop.08.793.5709) wprowadzono zróżnicowanie stawek dotyczące budynków pozostałych wprowadzając następujące ich rodzaje:

- zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego
- zajęte na cele wypoczynkowe
- gospodarcze, zajęte na chów drobnego inwentarza, pomieszczenia składowe
- stodoły
- garaże wolnostojące
- inne.

<sup>479</sup> W uchwale Nr XXIX/243/08 RADY MIEJSKIEJ W CHODZIEŻY z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 17 grudnia 2008 r. Wielk.08.244.4294) różnicując stawkę dla budynków pozostałych wprowadzono stawkę dla budynków zajętych na własne cele gospodarcze w wysokości 5,88 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a także stawkę dla budynków zajętych na pozostałe cele, gdzie stawka wynosi 6,54 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>480</sup> W uchwale Nr XXXVIII/445/09 RADY GMINY KOBIERZYCE z dnia 22 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek w podatku od nieruchomości (Wrocław, dnia 9 listopada 2009 r. Dolno.09.191.3348) poza określeniem stawki podstawowej dla budynków pozostałych w wysokości 6 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej wprowadzono także stawkę preferencyjną w wysokości 2,60 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej dla budynków „pozostałych - gospodarczych przeznaczonych na cele komunalne”.

<sup>481</sup> W uchwale Nr XLII/282/09 RADY MIEJSKIEJ W LEŚNEJ z dnia 29 września 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Wrocław, dnia 16 października 2009 r. Dolno.09.176.3184) wprowadzono zróżnicowane stawki dla budynków pozostałych określając stawkę podstawową w wysokości 6,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, z wyjątkiem:

- budynków letniskowych, altanek, dla których stawka wynosi 6,20 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej;
- pozostałych budynków gospodarczych otrzymanych w bezpłatne użytkowanie w zamian za zdane gospodarstwo rolne w celu otrzymania renty, emerytury lub renty strukturalnej, jeżeli nie są wynajęte lub wdzierżawione, dla których stawka wynosi 3,20 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>482</sup> W uchwale Nr XXXI/216/09 RADY GMINY DYDNIA z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości, wprowadzenia zwolnień w tym podatku oraz zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa (Rzeszów, dnia 4 grudnia 2009 r. Podka.09.95.2192) zróżnicowano stawkę dla budynków pozostałych wprowadzając stawkę podstawą w wysokości 4,66 zł, oraz dwie inne stawki. Pierwsza z nich

- szop drewnianych,<sup>483</sup>
- budynków zastępujących pomieszczenia piwniczne w przypadku jeśli ich posiadanie wynika z braku podpiwniczenia w budynku mieszkalnym, i dotyczy to tylko jednego pomieszczenia lub części pomieszczenia,<sup>484</sup>
- wiat,<sup>485</sup>
- stodoły,<sup>486</sup>
- komórek,<sup>487</sup>

odnosi się do budynków gospodarczych powyżej 20 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, dla których ustala się stawkę, gdzie określono stawkę w wysokości 1,28 zł, druga zaś budynków przeznaczonych na cele rekreacji i wypoczynku, dla których ustala się stawkę 6,53 zł.

<sup>483</sup> W uchwale Nr XXXI/168/09 RADY GMINY W CISNEJ z dnia 23 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na terenie gminy (Rzeszów, dnia 8 grudnia 2009 r. Podka.09.97.2267) zróżnicowano w następujący sposób stawki dla budynków pozostałych:

- a) letniskowych - 6.88 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- b) gospodarczych - 3.30 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- c) garaży wolnostojących - 6.00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- d) szop drewnianych - 3.70 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>484</sup> Pomor.09.165.3152 W uchwale Nr XXXXI/277/2009 Rady Miejskiej w Kępicach z dnia 29 października 2009 r. w sprawie podatku od nieruchomości w roku 2010 (Gdańsk, dnia 7 grudnia 2009 r.) określono stawkę od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynków lub ich części zastępujących pomieszczenia piwniczne, w przypadku jeśli ich posiadanie wynika z braku podpiwniczenia w budynku mieszkalnym-dotyczy to tylko jednego pomieszczenia lub części pomieszczenia o powierzchni do 25 m<sup>2</sup> w wysokości 0,63 zł za m<sup>2</sup>.

<sup>485</sup> W uchwale Nr XXXIV/173/09 RADY MIEJSKIEJ ZŁOTOWA z dnia 27 października 2009 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 4 grudnia 2009 r. Wielk.09.214.3697) różnicując stawki dla budynków wskazano stawkę preferencyjną od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej 12,52 zł dla wiat.

<sup>486</sup> W uchwale Nr XVIII/125/2008 Rady Gminy Tomice z dnia 14 listopada 2008 r. w sprawie podatku od nieruchomości na terenie Gminy Tomice (Kraków, dnia 8 grudnia 2008 r. Małop.08.793.5709) wprowadzono zróżnicowanie stawek dotyczące budynków pozostałych wprowadzając następujące ich rodzaje:

- zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego
- zajęte na cele wypoczynkowe
- gospodarcze, zajęte na chów drobnego inwentarza, pomieszczenia składowe
- stodoły
- garaże wolnostojące
- inne.

<sup>487</sup> W uchwale Nr XX/122/2008 RADY MIEJSKIEJ W ZŁOTYM STOKU z dnia 29 września 2008 r. w sprawie ustalenia wysokości podatków i opłat lokalnych obowiązujących w Gminie Złoty Stok od 2009 r. (Wrocław, dnia 21 października 2008 r. Dolno.08.280.3032) określając stawki dla budynków pozostałych posłużono się zapisem: WYSOKOŚĆ ROCZNYCH STAWEK PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI od budynków lub ich części pozostałych, w tym:

- zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego: - 4,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- od garaży - 5,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.
- od komórek - 4,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

W uchwale Nr XXV/205/08 RADY GMINY DMOSIN z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 12 grudnia 2008 r. Łódzk.08.373.3373.) ustalono stawki m.in. dla:

- budynków pozostałych, np. garaży wolnostojących, komórek w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego w wysokości 3,85 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- domków letniskowych i pozostałych budynków przy domkach letniskowych w wysokości 6,00 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

Inna kategoria stawek, dla których była wyodrębniana stawka w ramach budynków pozostałych, dotyczyła **garaży**. Wprowadzana dla nich stawka była z reguły wyższa niż podstawowa stawka dla budynków pozostałych. W zbadanych uchwałach przyjmowano następujące sformułowania:

- garaże,<sup>488</sup>
- pomieszczenia zajęte na garażowanie,<sup>489</sup>
- garaże wolnostojące.<sup>490</sup>

---

<sup>488</sup> W uchwale Nr XLV/473/09 RADY MIEJSKIEJ W KONSTANTYNOWIE ŁÓDZKIM z dnia 22 października 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 12 grudnia 2009 r. Łódzk.09.364.2951) zróżnicowano stawki dla budynków pozostałych, wskazując, że stawka podstawowa jest w wysokości 5,67 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. Pozostałe stawki w ramach tej kategorii zostały ustalone dla następujących kategorii:

- od garaży - 5,41 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- od budynków letniskowych - 6,69 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

W uchwale Nr XXVIII/190/08 RADY MIEJSKIEJ W DREZDENKU z dnia 28 października 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 6 listopada 2008 r. Lubus.08.114.1650) określono następujące stawki podatkowe dla budynków pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego:

- budynków letniskowych - 6,64 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- garaży - 6,64 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- pozostałych budynków - 4,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej;

W uchwale Nr XXVIII/132/2008 RADY GMINY W SOBKOWIE z dnia 22 października 2008 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 25 listopada 2008 r. Święt.08.243.3240) wprowadzono zróżnicowanie stawek od pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego wprowadzając stawkę podstawą w wysokości 6,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej z wyjątkiem:

- 6,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej domków letniskowych
- 1,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej garaży,
- 0,50 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynków gospodarczych.

W uchwale Nr XLIX/324/09 RADA MIEJSKA W KOŻUCHOWIE z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości w Gminie Koźuchów (Gorzów Wielkopolski, dnia 8 grudnia 2009 r. Lubus.09.136.1907) wprowadzono podwyższoną stawkę w ramach stawki pozostałej dla garaży i pomieszczeń zajętych na garażowanie, za wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna, dla których roczna stawka wynosi 6,55 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

W uchwale Nr XXVIII/290/2008 RADY MIEJSKIEJ W KRUSZWICY z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r.) Kujaw.08.164.2610 określając stawki dla budynków następujące zróżnicowanie gdzie dla budynków pozostałych stawka od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej: 4,00 zł, z tym, że od:

- domku letniskowego: 6,64 zł,
- garażu z wyjątkiem związanego z działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna: 5,50 zł,
- zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego: 6,64 zł.

<sup>489</sup> W uchwale Nr XLIX/324/09 RADA MIEJSKA W KOŻUCHOWIE z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości w Gminie Koźuchów (Gorzów Wielkopolski, dnia 8 grudnia 2009 r. Lubus.09.136.1907) wprowadzono podwyższoną stawkę w ramach stawki pozostałej dla garaży i pomieszczeń zajętych na garażowanie, za wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna, dla których roczna stawka wynosi 6,55 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>490</sup> W uchwale Nr XXXI/168/09 RADY GMINY W CISNEJ z dnia 23 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na terenie gminy (Rzeszów, dnia 8 grudnia 2009 r. Podka.09.97.2267) zróżnicowano w następujący sposób stawki dla budynków pozostałych:

- a) letniskowych - 6.88 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- b) gospodarczych - 3.30 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- c) garaży wolnostojących - 6.00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- d) szop drewnianych - 3.70 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

W ramach **budynków mieszkalnych** pojawiły się stawki preferencyjne w odniesieniu do piwnic i strychów.<sup>491</sup> W tym przypadku ustalenie słownikowego znaczenia pojęć użytych także wydaje się być wystarczające. Strych jest pomieszczeniem między stropem a dachem, zwykle przeznaczone dla celów gospodarczych<sup>492</sup>. Podobnie nie powinno być problemu z przyjęciem językowej definicji pojęcia piwnica. Zgodnie z nim jest to podziemne, sklepione pomieszczenie, znajdujące się najczęściej pod budynkiem, przechowywane najczęściej do przechowywania zapasów na zimę, trunków, żywności, opału i in.<sup>493</sup>

W ramach **gruntów pozostałych** stwierdzono wyodrębnianie stawek dotyczących ogólnie rzecz ujmując gruntów letniskowych, rekreacyjnych, mieszkaniowych, a także pod budynkami gospodarczymi. W odniesieniu do **gruntów letniskowych** zastosowano następujące pojęcia:

- grunty letniskowe,<sup>494</sup>
- grunty przeznaczone pod budownictwo letniskowe lub użytkowane na te cele,<sup>495</sup>

---

W uchwale Nr XVIII/125/2008 Rady Gminy Tomice z dnia 14 listopada 2008 r. w sprawie podatku od nieruchomości na terenie Gminy Tomice (Kraków, dnia 8 grudnia 2008 r. Małop.08.793.5709) wprowadzono zróżnicowanie stawek dotyczące budynków pozostałych wprowadzając następujące ich rodzaje:

- zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego
- zajęte na cele wypoczynkowe
- gospodarcze, zajęte na chów drobnego inwentarza, pomieszczenia składowe
- stodoły
- garaże wolnostojące
- inne

W uchwale Nr XXV/205/08 RADY GMINY DMOSIN z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 12 grudnia 2008 r. Łódzk.08.373.3373.) ustalono stawki m.in. dla:

- budynków pozostałych, np. garaże wolnostojących, komórek w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego w wysokości 3,85 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
- domków letniskowych i pozostałych budynków przy domkach letniskowych w wysokości 6,00 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

<sup>491</sup> W UCHWALE Nr XXVIII/290/2008 RADY MIEJSKIEJ W KRUSZWICY z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.164.2610) określając stawki dla budynków mieszkalnych następuje wskazanie, że dla tych budynków stawka od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej: 0,58 zł, z tym, że od strychów i piwnic nie zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej: 0,05 zł.

<sup>492</sup> Słownik języka polskiego, red. M.Szymczak, Tom 3, Warszawa 1995, s. 329

<sup>493</sup> Słownik języka polskiego, red. M.Szymczak, Tom 2, Warszawa 1995, s. 651

<sup>494</sup> W uchwale Nr XXVIII/132/2008 RADY GMINY W SOBKOWIE z dnia 22 października 2008 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 25 listopada 2008 r. Święt.08.243.3240) wprowadzono zróżnicowanie stawek od pozostałych gruntów określając stawkę podstawą dla gruntów pozostałych w wysokości 0,35 zł, ale jednocześnie określając następujące stawki:

- 0,35 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni gruntów letniskowych,
- 0,12 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni gruntów, które nie stanowią użytków rolnych i są oznaczone w ewidencji gruntów i budynków literą B,
- 0,35 zł od 1 m<sup>2</sup> zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

<sup>495</sup> W uchwale Nr XXII/114/08 Rady Gminy Sorkwity z dnia 14 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 17 grudnia 2008 r. Warmi.08.192.2935) określając

- grunty zajęte na działki letniskowe,<sup>496</sup>

W odniesieniu do **gruntów rekreacyjnych** pojawiły się następujące pojęcia do wprowadzenia stawki szczególnej w ramach stawki dla gruntów pozostałych:

- grunty rekreacyjne,<sup>497</sup>
- grunty przeznaczone pod budownictwo rekreacyjne,<sup>498</sup>
- grunty zajęte na cele rekreacyjno-wypoczynkowe,<sup>499</sup>
- grunty zajęte na cele rekreacji indywidualno-wypoczynkowej,<sup>500</sup>

W jednym przypadku ustalono istnienie odrębnej stawki w ramach gruntów pozostałych dla **gruntów pod budynkami gospodarczymi** po gospodarstwie rolnym zdanym na Skarb Państwa w którym nie jest prowadzona działalność rolnicza.<sup>501</sup> Podobnie w jednym przypadku stwierdzono stawkę dla **gruntów, które nie stanowią użytków rolnych i są oznaczone w ewidencji gruntów i budynków literą B.**<sup>502</sup> Podkreślić należy, że zgodnie z §

---

stawkę dla gruntów pozostałych wprowadzono stawkę szczególną dla gruntów przeznaczonych pod budownictwo letniskowe lub użytkowanych na te cele, a nie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i określono ją w wysokości 0,25 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>496</sup> W uchwale Nr XXIV/215/09 RADY GMINY W CZARNEJ (pow. bieszczadzki) z dnia 5 października 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 3 listopada 2009 r. Podka.09.82.1874) różnicując stawki dla grunty pozostałych wprowadzono stawkę m.in. dla gruntów zajętych na działki letniskowe, dla których określono stawkę w wysokości 0,39 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>497</sup> W uchwale Nr XXIII/118/08 Rady Gminy Jedwabno z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 11 grudnia 2008 r. Warmi.08.188.2823) różnicując stawkę dla gruntów pozostałych wprowadzono stawkę m.in. dla gruntów rekreacyjnych w wysokości 0,37 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

W uchwale Nr XXXII/175/09 Rady Gminy w Dziemianach z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 rok (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3067) w przypadku gruntów pozostałych wyodrębniono stawkę dla gruntów rekreacyjnych w wysokości 0,39 zł.

<sup>498</sup> W uchwale Nr XXVI/101/08 Rady Gminy Piecki z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 20 stycznia 2009 r. Warmi.09.10.250) określając stawkę dla gruntów pozostałych zróżnicowano ją odnosząc ją m.in. do gruntów przeznaczonych pod budownictwo rekreacyjne lub użytkowanych na te cele, a nie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - 0,33 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>499</sup> W uchwale Nr XXXII/149/09 RADY GMINY UŚCIMÓW z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Lublin, dnia 16 lutego 2010 r. Lubel.10.15.346) określając stawkę dla gruntów i budynków pozostałych posłużono się podobną formułą podwyższając stawki dla gruntów oraz budynków zajętych na cele rekreacyjno – wypoczynkowe. W przypadku gruntów stawka dla tych gruntów wynosi 0,33 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni (dla innych gruntów pozostałych 0,16 zł), a dla budynków zajętych na cele rekreacyjno – wypoczynkowe przyjęto stawkę w wysokości 6,24 od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej od 1 m<sup>2</sup> powierzchni (dla innych budynków pozostałych 3,28 zł).

<sup>500</sup> W uchwale Nr XXXV/348/2009 Rady Gminy Giętrwałd z dnia 29 września 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości w 2010 roku (Olsztyn, dnia 12 listopada 2009 r. Warmi.09.170.2351) wprowadzono stawkę dla gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 0,21 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, z tym że od gruntów zajętych na cele rekreacyjno-wypoczynkowe - 0,33 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni.

<sup>501</sup> W uchwale Nr XXXIX/282/2009 RADY GMINY CZARNKÓW z dnia 22 października 2009 r. w sprawie: stawek podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 4 grudnia 2009 r. Wielk.09.214.3687) w ramach stawki dla gruntów pozostałych wprowadzono stawkę preferencyjną dla gruntów pod budynkami gospodarczymi po gospodarstwie rolnym zdanym na Skarb Państwa w którym nie jest prowadzona działalność rolnicza od 1 m<sup>2</sup>, dla których stawka wynosi 0,10.

<sup>502</sup> W uchwale Nr XXVIII/132/2008 RADY GMINY W SOBKOWIE z dnia 22 października 2008 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 25 listopada 2008 r. Święt.08.243.3240) wprowadzono



68 ust. 3 pkt 1 Rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków grunty oznaczone symbolem B są terenami mieszkaniowymi zaliczanymi do gruntów zabudowanych i zurbanizowanych.

#### **2.3.3.2.1.9. Brak precyzyjnego określenia rodzaju stawki**

Nie powinno budzić wątpliwości, że stawki w podatku od nieruchomości mają charakter kwotowy w odniesieniu do gruntów i budynków, zaś procentowy przy budowlach. Nie może również budzić żadnych wątpliwości, że stawki kwotowe są wyrażone w złotych. Powinno to jednak wprost zostać zapisane w uchwałach. Wskazanie w tym akcie, przy stawkach dotyczących poszczególnych rodzajów budynków czy gruntów, wyłącznie samych kwot bez zapisania, że dotyczy to wartości pieniężnej wyrażonej w złotych należy uznać za działanie wadliwe. Problem ten stwierdzono w dwóch uchwałach. W aktach tych z jednej strony określono stawki dla wszystkich wskazanych w art. 5 ust. 1 u.o.p.l kategorii gruntów i budynków, z drugiej jednak strony nastąpiło to bez wskazania, że kwoty te wyrażają odpowiednią kwotę pieniędzy wyrażoną w złotych. W pierwszej uchwale ustalono stawkę m.in. dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków od 1 m<sup>2</sup> powierzchni - 0,42<sup>503</sup>, w drugim zaś wprowadzono m.in. stawki dla gruntów pod budynkami gospodarczymi po gospodarstwie rolnym zdanym na Skarb Państwa w którym nie jest prowadzona działalność rolnicza od 1 m<sup>2</sup>, w wysokości 0,10<sup>504</sup>.

W ww. sytuacjach można uznać, że wobec nie określenie waluty należy przyjąć, że wielkość określona w tym przepisie odnosi się do jednego prawnego środka płatniczego funkcjonującego na obszarze RP. Stosowanie do art. 32 ustawy z dnia 29 sierpnia 2007 r. o Narodowym Banku Polskim jest to polski złoty.

#### **2.3.3.2.1.10. Uchwała nieczytelna**

---

zróznicowanie stawek od pozostałych gruntów określając stawkę podstawą dla gruntów pozostałych w wysokości 0,35 zł, ale jednocześnie określając następujące stawki:

- 0,35 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni gruntów lotniskowych,
- 0,12 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni gruntów, które nie stanowią użytków rolnych i są oznaczone w ewidencji gruntów i budynków literą B,
- 0,35 zł od 1 m<sup>2</sup> zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

<sup>503</sup> Z takim przypadkiem mamy do czynienia w uchwale Nr XXV/188/2008 Rady Gminy i Miasta Szadek z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnienia od tego podatku (Łódź, dnia 16 grudnia 2008 r. Łódzk.08.382.3838).

<sup>504</sup> Podobne uchybienie stwierdzono w uchwale Nr XXXIX/282/2009 RADY GMINY CZARNKÓW z dnia 22 października 2009 r. w sprawie: stawek podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 4 grudnia 2009 r. Wielk.09.214.3687.).

Uchwały podatkowe powinny być tak skonstruowane aby nie było żadnych problemów z ich odczytaniem. Nie do przyjęcia, są zdarzające się w praktyce, sytuacje, w których publikowane są w dzienniku urzędowym np. wzory deklaracji, czy informacji podatkowych, w których znajdują się treści, których nie sposób rozszyfrować. Problem wynika często z tego, że przygotowując projekt uchwały jako załączniki do niej dołączono wzory ww. dokumentów, będące już niewyraźnymi kopiami wzorów deklaracji czy informacji stosowanych w innych gminach. Na etapie publikacji, w dzienniku urzędowym, takiego dokumentu dokonuje się kolejnego kopiowania, co dodatkowo pogarsza jakość dokumentu opublikowanego w promulgatorze (zob. 2.3.3.2.6.9.).

Nieczytelność uchwał może wiązać się także z wadliwą jej konstrukcją, gdzie tworzy się rubryki nieodpowiednie do ilości tekstu, który ma w nich zostać umieszczony. W związku z tym nie sposób jest ustalić np. jakie stawki zostały przypisane do poszczególnych kategorii gruntów, budynków oraz budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.<sup>505</sup>

#### **2.3.3.2.1.11. Przyjęcie stawek dla świadczeń medycznych, nie zaś zdrowotnych**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.o.p.l., w brzmieniu obowiązującym do końca 2010 r. na radzie gminy ciążył obowiązek określenia stawki dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej zajętej naprowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług zdrowotnych. W związku z tym za błędne należało uznać uchwały, w których określano stawkę dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych.<sup>506</sup> Jako wadliwy i sprzeczny ww. przepisem u.o.p.l. należało także uznać określenie stawki dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych.<sup>507</sup>

Od 1. stycznia 2011 r. w ww. przepisie mowa jest już o budynkach związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych,

<sup>505</sup> Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku uchwały Nr XXI/159/08 Rady Gminy Rudniki z dnia 2 grudnia 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnień od tego podatku (Opole, dnia 16 grudnia 2008 r. Opols.08.100.2355).

<sup>506</sup> W uchwale Nr XXXXI/277/2009 Rady Miejskiej w Kępicach z dnia 29 października 2009 r. w sprawie podatku od nieruchomości w roku 2010 (Gdańsk, dnia 7 grudnia 2009 r. Pomor.09.165.3152) określono stawkę od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie usług medycznych w wysokości 4,14 zł.

<sup>507</sup> W uchwale Nr XXXIII/207/2009 RADY GMINY LUBIEWO z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.136.2536.) określono stawkę dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych - 4,16 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej. W uchwale tej posłużono się, w sposób nieuprawniony nie tylko pojęciem świadczeń medycznych zamiast zdrowotnych, ale też bezzasadnie wskazano, iż stawka ta odnosi się do budynków zwianych, nie zaś zajętych z tymi świadczeniami.

zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń. Podjęcie także teraz uchwały nawiązującej do pojęcia „usług medycznych”, a nie „usług zdrowotnych”, należałoby uznać za działanie wadliwe.

#### **2.3.3.2.2.1.12. Przyjęcie procentowych stawek dla budynków**

Zgodnie z art. 5 u.o.p.l. stawki wprowadzone przez rady gmin stawki w odniesieniu do gruntów i budynków muszą mieć charakter kwotowy i być określone w złotych, natomiast stawki dotyczące budowli powinny mieć charakter procentowy. Organ stanowiący gminy nie ma uprawnień, aby zmodyfikować ww. zasady i przyjąć np. stawkę procentową w przypadku gruntów czy budynków, a kwotową w odniesieniu do budowli. Z tego powodu należało zakwestionować uchwałę, w której pojawiło się określenie stawki procentowej dotyczącej budynków lub ich części bezpośrednio związanych z procesem poboru i uzdatniania wody.<sup>508</sup> Działanie takie narusza bowiem w bezpośredni sposób art. 5 u.o.p.l. Nie ma w tym przepisie podstaw do opodatkowania budynków stawką procentową właściwą wyłącznie, o czym była mowa wyżej, do opodatkowania budowli.

#### **2.3.3.2.2.2. Zwolnienia podatkowe**

##### **2.3.3.2.2.2.1. Wprowadzenie zwolnienia dotyczącego m.in. przedsiębiorców bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej**

W praktyce zdarzają się sytuacje, w których rada gminy wprowadza zwolnienia, z których mogą korzystać wyłącznie przedsiębiorcy. Są też kreowane zwolnienia adresowane zarówno do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą jak i do podatników, którzy takiej działalności nie prowadzą. W tym miejscu powstaje pytanie, o to, czy skorzystanie przez przedsiębiorcę z którejkolwiek z preferencji, o których mowa wyżej, może być uznane za pomoc publiczną. Wydaje się, że niebezpieczeństwo takie zawsze występuje.

**W przypadku wprowadzenia zwolnienia np. dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, z tej preferencji zapewne może skorzystać przedsiębiorca, dla którego pomoc ta nie będzie pomocą publiczną, ale może z niej także skorzystać przedsiębiorca, u którego, z**

---

<sup>508</sup> W uchwale Nr XXXIII/207/2009 RADY GMINY LUBIEWO z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.136.2536) określając 2% stawkę wskazano, że dotyczy ona m.in. budowli wykorzystywanych bezpośrednio do wytwarzania energii elektrycznej lub ciepła, linie elektroenergetyczne przesyłowe i rozdzielcze, rurociągi i przewody sieci rozdzielczej gazów, ciepła, paliw i wody, budowle służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków, budynków lub ich części bezpośrednio związanych z procesem poboru i uzdatniania wody - 2% ich wartości.

uwagi np. na szerszy krąg odbiorców usług, także zagranicznych, zastosowanie tej preferencji powinna być już traktowana jako pomoc publiczna<sup>509</sup>.

Podobnie może być w przypadku zwolnień, które nie są ograniczone wyłącznie do jednostek nie prowadzących działalności gospodarczej. Przykładem takiego zapisu może być zwolnienie budynków wykorzystywanych na cele ochrony środowiska. Zwolnienie to jest adresowane zarówno do przedsiębiorców jak i podmiotów, które takiej działalności nie prowadzą. Abstrahując, od nieostrego pojęcia, użytego w takim zapisie, jeśli będzie chciał z tej preferencji skorzystać przedsiębiorca np. produkujący wyroby tekstylne sprzedawane także zagranicę (w ramach UE), i nie płacić podatku od budynków służących do oczyszczania ścieków, zwolnienie to może być w tym przypadku uznane za pomoc publiczną.

Przyznanie tej preferencji będzie pomocą publiczną jeśli będzie np. mogło wpłynąć na obniżenie cen produkowanych w tej firmie towarów, a oferowanych także na rynku wspólnotowym. Będzie mogło to bowiem naruszyć wolną konkurencję w wymiarze wspólnotowym. Preferencję taką można w takim przypadku uznać za mającą charakter selektywny, o czym mowa w art. 107 TWE (zob. 2.3.3.2.2.1.1. - 2.3.3.2.2.1.4.). Nie powinno być też wątpliwości, że tego rodzaju preferencje wzmacniają pozycję tych przedsiębiorców w porównaniu do innych firm konkurujących w handlu wewnątrzspółnotowym<sup>510</sup>. Pomoc publiczna może wystąpić niezależnie od tego, że preferencji te w założeniu mogły być ukierunkowane na zupełnie inne cele<sup>511</sup> np. sprzyjanie działaniom proekologicznym.

Można w tej sytuacji wyodrębnić grupę przedsiębiorców preferencyjnie traktowanych, a także podatników wyłączonych z tej preferencji. Korzystającymi z tego zwolnienia będą nie tylko podmioty z branży wodno-kanalizacyjnej. Z tej pomocy korzystać też mogą np. zakłady zajmujące się przetwórstwem (ubojnie, zakłady przetwórstwa owoców i warzyw, wytwórnie soków i wód) czy hotele, pensjonaty oraz ośrodki wczasowe. Przedsiębiorcami wyłączonymi

---

<sup>509</sup> Zob. E. Kracoń, Pomoc publiczna a służba zdrowia, Prawo pomocy publicznej 2010, Nr 5, s. 26 i n., w wyjaśnieniu UOKiK ([www.uokik.gov.pl](http://www.uokik.gov.pl)) dotyczącym pomocy publicznej dla zakładów opieki zdrowotnej wskazano na kilka elementów, które należy brać pod uwagę analizując, czy pomoc tym podmiotom m.in. przez zwolnienia podatkowe, ale jak się wydaje także wprowadzenie stawki preferencyjnej dotyczącej np. gruntów, czy budowli tych podmiotów, należy traktować jako pomoc publiczną. Pierwszą z ich jest charakter świadczonych usług (np. czy są to usługi wysoko specjalistyczne, z których korzystają lub potencjalnie mogą korzystać obywatele innych państw członkowskich. Po drugie lokalizację (np. czy zakład opieki zdrowotnej jest położony w pobliżu granicy z innym państwem członkowskim, co ułatwiałoby korzystanie przez obywateli innych państw członkowskich ze świadczonych przez ten podmiot usług). Po trzecie kategorie osób korzystających z usług medycznych świadczonych przez zakład opieki zdrowotnej (np. czy w ostatnich latach z usług tych korzystali jedynie mieszkańcy danej gminy (powiatu, regionu), czy też obywatele innych państw członkowskich, ze szczególnym uwzględnieniem okresu przypadającego po dniu 1 maja 2004 r.).

<sup>510</sup> Zob. P. Marquardt, Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców, Warszawa 2007, s. 52

<sup>511</sup> Zwraca uwagę na tę kwestię P. Marquardt, Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców, Warszawa 2007, s. 79, wskazując także, że w europejskim prawie subwencyjnym dominuje podejście pragmatyczne i że za pomoc publiczną z związku zakłóceniem konkurencji mogą być uznane działania w założeniu ukierunkowane na zupełnie inne cele.

z zastosowania tych preferencji będą natomiast m.in. podmioty zajmujące się działalnością handlową.

Przedstawione rozważania prowadzą do wniosku, że stosowanie uchwały wprowadzające zwolnienia podatkowe, które mogą być wykorzystane przez przedsiębiorcę, choć może nie być on jedynym adresatem tej preferencji, może prowadzić do udzielenia pomocy publicznej. Z tego też względu akty, z których stosowaniem taka możliwość się wiąże powinny spełniać dwa warunki. Po pierwsze powinny określać jakiego rodzaju pomocą będzie dana preferencja. Po drugie uchwała ta powinna być podjęta zgodnie z zasadami właściwymi dla uchwał mających charakter pomocowy (zob. 2.3.3.2.2.1.1. - 2.3.3.2.2.1.3.). Najprościej pomoc taką udzielać jak się wydaje w ramach pomocy de minimis. Wiąże się z tym wprowadzenie do uchwały zapisu, które wskazują, że zastosowanie tej stawki może być pomocą publiczną, a także, iż pomoc ta jest udzielana jako pomoc de minimis<sup>512</sup>, której udzielanie następuje zgodnie z rozporządzeniem Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE do pomocy de minimis<sup>513</sup>. Ten rodzaj pomocy nie jest jednak w żadnym wypadku jedynym rodzajem pomocy publicznej, który może być wykorzystywany przy kreowaniu zwolnień podatkowych. Jest to jedna z kilku form istniejących pomocy<sup>514</sup>. Biorąc pod uwagę, iż w praktyce najprościej można zastosować a następnie monitorować pomoc de minimis, pojawienie się tego rodzaju formuły w uchwale należy uznać za wskazaną.

**W przypadku braku zapisu określającego możliwość traktowania wprowadzanych preferencji jako pomocy publicznej, każdy przedsiębiorca, który spełni warunki do zwolnienia, ma prawo do tej preferencji, bez względu na to, czy pomoc ta będzie, czy też nie będzie pomocą publiczną.** W pierwszym jednak przypadku, z uwagi na naruszenie przepisów pomocowych będzie to pomoc uzyskana nielegalnie. W konsekwencji podatnik będzie zobowiązany ją zwrócić. Wobec organu wprowadzającego preferencje sprzeczne z przepisami dotyczącymi pomocy publicznej będzie podatnikowi przysługiwało roszczenie odszkodowawcze<sup>515</sup>. Do uznania, że nastąpiło udzielenie pomocy publicznej trzeba

---

<sup>512</sup> Wprowadzenie tego mechanizmu i jego skutki szerzej uzasadniono w częściach niniejszej pracy dotyczących wprowadzania odrębnych stawek a problem pomocy publicznej i różnicowania stawek na gruncie podatku od nieruchomości.

<sup>513</sup> Dz. Urz. UE L Nr 379 z 28 grudnia 2006 r.

<sup>514</sup> Szerzej o rodzajach pomocy zob. J. Burzyński, Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Zasady udzielania i dokumentacja (poradnik dla gmin), Gdańsk 2008, s. 63 i n.

<sup>515</sup> M. Rzotkiewicz, Uprawnienia osób trzecich w związku z bezprawnym udzieleniem pomocy publicznej ich konkurentom, Prawo pomocy publicznej 2009, Nr 5, s. 9 i n., M. Rzotkiewicz, Rola sądów krajowych w procesie egzekwowania prawa dotyczącego pomocy państwa, Prawo pomocy publicznej 2009, Nr 1, s.23 i n.

będzie oczywiście stwierdzić m.in. czy pomoc którą otrzymał beneficjent, spowodowała zmianę jego pozycji wśród konkurentów<sup>516</sup>.

**Innym sposobem uniknięcia ww. problemu jest wprowadzenia w uchwałach jednoznacznych zapisów, iż określona preferencja nie może być zastosowana w odniesieniu do gruntów, budynków, czy budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.**

W ramach przeprowadzonych badań stwierdzono wiele uchwał zawierających zwolnienia adresowane do przedsiębiorców, bez spełnienia przedstawionych wyżej wymogów dotyczących pomocy publicznej. Z tego też względu akty te powinny zostać w ramach nadzoru zakwestionowane przez RIO.

**Zwolnienia, które dotyczyły m.in. przedsiębiorców, a pojawiły się w aktach objętych badaniami, bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej odnosiły się do różnych przedmiotów opodatkowania. W przypadku gruntów preferencje dotyczyły:**

- gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przeznaczonych na uprawianie golfa,<sup>517</sup>
- gruntów rekultywowanych zajętych pod składowiska odpadów, na czas ich rekultywacji,<sup>518</sup>
- gruntów niezabudowanych o powierzchni do 10 m<sup>2</sup> wykorzystywanych na działalność gospodarczą, jeżeli stanowią jedyny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości położony na terenie Miasta Świnoujście,<sup>519</sup>
- gruntów niesklasyfikowane zajętych pod drogi wewnętrzne,<sup>520</sup>
- gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako "dr" a pełniących funkcje dróg publicznych pozostające we władaniu osób fizycznych lub prawnych,<sup>521</sup>

---

<sup>516</sup> P. Marquardt, Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców, Warszawa 2007, s. 53

<sup>517</sup> W uchwale Nr IX/76/08 Rady Miejskiej w Pasłęku z dnia 3 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 8 stycznia 2009 r. Warmi.09.3.106) zwolniono m.in. budynki lub ich części i grunty służące potrzebom kultury, kultury fizycznej i sportu. Wskazano przy tym, że zwolnienie to nie obejmuje budynków i gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej z wyłączeniem gruntów przeznaczonych na uprawianie dyscypliny sportowej - golf.

<sup>518</sup> W uchwale Nr XXVI/211/08 RADY MIEJSKIEJ W BOJANOWIE z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 26 stycznia 2009 r. Wielk.09.7.136) zwolniono z podatku od nieruchomości rekultywowane grunty zajęte pod składowiska odpadów, na czas ich rekultywacji.

<sup>519</sup> W uchwale Nr XLIV/368/2008 Rady Miasta Świnoujścia z dnia 30 października 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Szczecin, dnia 27 listopada 2008 r. Zacho.08.97.2155) wprowadzono zapis, że zwalania się grunty niezabudowane o powierzchni do 10 m<sup>2</sup> wykorzystywane na działalność gospodarczą, jeżeli stanowią jedyny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości położony na terenie Miasta Świnoujście.

<sup>520</sup> W uchwale Nr XXVIII/151/09 RADY GMINY BAKAŁARZEWO z dnia 13 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 4 grudnia 2009 r. Podla.09.228.2711) zwolniono m.in. grunty niesklasyfikowane zajęte pod drogi wewnętrzne.

- gruntów pozostałych zajętych pod strefę linii wysokiego napięcia 750 KV.<sup>522</sup>

W odniesieniu do **budynków** wprowadzane preferencje przy jednoczesnym braku zasad przyznawania pomocy publicznej miało miejsce w przypadku:

- budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych,<sup>523</sup>

- nowo wybudowane powierzchnie budynków, oddanych do użytku po dniu 1 stycznia 2009 r., przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej pod warunkiem prowadzenia w nich działalności gospodarczej,<sup>524</sup>

- budynków lub ich części niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie naprawy sprzętu gospodarstwa domowego oraz sprzętu RTV i komputerowego, kowalstwa, usług krawieckich, usług szewskich, usług fryzjerskich,<sup>525</sup>

- budynków pozostałych związanych wyłącznie z działalnością rolniczą w zakresie nie objętym zwolnieniem określonym w ustawie,<sup>526</sup>

---

<sup>521</sup> W uchwale Nr XXXIV/193/2009 RADY GMINU W KUŚLINIE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 17 grudnia 2009 r. Wielk.09.225.3934) zwolniono m.in. grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako "dr" a pełniące funkcje dróg publicznych pozostające we władaniu osób fizycznych lub prawnych.

<sup>522</sup> W uchwale Nr XLIV/417/09 RADY MIEJSKIEJ W GŁOGOWIE MAŁOPOLSKIM z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości na terenie Gminy Głogów Małopolski (Rzeszów, dnia 15 grudnia 2009 r. Podka.09.101.2420) zwolniono m.in.

- budynki i budowle zajęte na potrzeby zbiórki, składowania i segregacji odpadów,  
- grunty pozostałe zajęte pod strefę linii wysokiego napięcia 750 KV.

<sup>523</sup> W uchwale Nr XXXI/214/08 RADY GMINY JASŁO z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień w tym podatku na terenie Gminy Jasło (Rzeszów, dnia 17 grudnia 2008 r. Podka.08.101.2658) zwolniono m.in.: budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

W uchwale Nr XXVIII/151/09 RADY GMINY BAKAŁARZEWO z dnia 13 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 4 grudnia 2009 r. Podla.09.228.2711) zwolniono m.in. budynki zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

<sup>524</sup> W uchwale Nr XV/135/2008 Rady Gminy Kruklanki z dnia 5 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 13 lutego 2009 r. Warmi.09.24.439) wskazano, że zwalnia się od podatku od nieruchomości na okres dwóch lat powierzchnie budynków nowo wybudowanych, oddanych do użytku po dniu 1 stycznia 2009 r., przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej pod warunkiem prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Nie określono jednocześnie jak ta pomoc ma się w kontekście pomocy publicznej.

<sup>525</sup> W uchwale Nr XXXIII/153/09 RADY GMINY TERESZPOL z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości na terenie Gminy Tereszpol (Lublin, dnia 28 stycznia 2010 r. Lubel.10.4.54) zwolniono m.in.: budynki lub ich części niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie:

a) naprawy sprzętu gospodarstwa domowego oraz sprzętu RTV i komputerowego,  
b) kowalstwa,  
c) usług krawieckich,  
d) usług szewskich,  
e) usług fryzjerskich.

<sup>526</sup> W uchwale Nr XXVIII/298/09 RADY GMINY W ŻYRAKOWIE z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie: wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 17 grudnia 2009 r. Podka.09.103.2544) zwolniono m.in. budynki pozostałe lub ich części, o których mowa w art.5 ust.1 pkt.2 lit. e ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1)</sup> (tekst jednolity Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) - związane wyłącznie z działalnością rolniczą w zakresie nie objętym zwolnieniem określonym w ustawie. Zwolnienie to może stanowić pomoc de minimis w rolnictwie.

- budynków wchodzących w skład szkół, a zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie sklepików szkolnych.<sup>527</sup>

W odniesieniu **wyłącznie do budowl** preferencje w postaci zwolnień podatkowych z naruszeniem ww. zasad miało miejsce w przypadku:

- sieci gazowej,<sup>528</sup>
- przewodów sieci służącej do doprowadzenia telewizji kablowych na terenie gminy,<sup>529</sup>
- budowli stanowiących rurociągi gazowniczej sieci rozdzielczej średniego ciśnienia.<sup>530</sup>

**Grunty, budynki, budowle** zwolniono z podatku od nieruchomości przy jednoczesnym braku odniesienia się do zasad przyznania tych preferencji w kontekście pomocy publicznej w następujących sytuacjach:

- zajętych na prowadzenie ogrodu zoologicznego, pływalni odkrytej, wykorzystywanych na potrzeby kolei wąskotorowych, wchodzących w skład infrastruktury kolei linowej napowietrznej w rozumieniu § 4 rozporządzenia Ministra Infrastruktury<sup>531</sup> z dnia 11.12.2003 r. w sprawie zasadniczych wymagań dla kolei linowych przeznaczonych do przewozu osób<sup>532</sup>,

---

<sup>527</sup> W uchwale Nr XXX/237/09 Rady Gminy Chybie z dnia 27 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości od budynków, budowli i gruntów na 2010 rok oraz zakresu udzielania zwolnień (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3697) zwolniono m.in. części budynków wchodzących w skład szkół, a zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie sklepików szkolnych.

<sup>528</sup> W uchwale Nr XXXVII/241/2009 Rady Miasta Jastarni z dnia 7 października 2009 r. w sprawie podatków i opłat lokalnych obowiązujących na terenie Miasta Jastarni (Gdańsk, dnia 19 listopada 2009 r. Pomor.09.155.2900) wprowadzono zwolnienie dla sieci gazowej.

<sup>529</sup> W uchwale Nr RG-XXVII/207/08 RADY GMINY SITKÓWKA-NOWINY z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 3 grudnia 2008 r.) zwolniono m.in. grunty, budynki, budowle zajęte przez samorządowe zakłady podstawowej opieki zdrowotnej a także przewody sieci służące do doprowadzenia telewizji kablowych na terenie gminy.

<sup>530</sup> W uchwale Nr XXXIV/193/2009 RADY GMINY W KUŚLINIE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 17 grudnia 2009 r. Wielk.09.225.3934.) zwolniono m.in. budowle stanowiące rurociągi gazowniczej sieci rozdzielczej średniego ciśnienia.

<sup>531</sup> Dz. U. z 2004 r. Nr 15, poz. 130

<sup>532</sup> W uchwale Nr XLII/801/09 Rady Miasta Chorzów z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie miasta Chorzów oraz zwolnień z podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3695) wprowadzono zwolnienia dotyczące m.in.

- gruntów, budynków lub ich części, obiektów budowlanych lub ich części zajętych na prowadzenie ogrodu zoologicznego w rozumieniu art. 5 pkt 11 ustawy z dnia 16.04.2004 r. o ochronie przyrody (Dz. U. Nr 92, poz. 880 z późn. zm.),

- gruntów, budynków lub ich części oraz obiektów budowlanych lub ich części wraz z niezbędną infrastrukturą wykorzystywane na potrzeby kolei wąskotorowych (linie kolejowe o szerokości torów mniejszej niż 1.435 mm) wyłącznie do przewozu osób, będące w posiadaniu jednostek samorządu terytorialnego lub samorządowych jednostek organizacyjnych,

- grunty oraz budynki i obiekty budowlane lub ich części wchodzące w skład infrastruktury kolei linowej napowietrznej w rozumieniu § 4 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 11.12.2003 r. w sprawie zasadniczych wymagań dla kolei linowych przeznaczonych do przewozu osób (Dz. U. z 2004 r. Nr 15, poz. 130) będące w posiadaniu jednostek samorządu terytorialnego lub samorządowych jednostek organizacyjnych,

- gruntów, budynków lub ich części, obiektów budowlanych lub ich części pływalni odkrytej.



- zajętych przez samorządowe zakłady podstawowej opieki zdrowotnej,<sup>533</sup>
- wykorzystywane na potrzeby podstawowej opieki zdrowotnej,<sup>534</sup>
- zajętych na prowadzenie działalności przedszkolnej,<sup>535</sup>
- związanych z działalnością kulturalną, sportową i rekreacyjną,<sup>536</sup>
- wykorzystywanych na cele rekreacyjno-sportowe,<sup>537</sup>
- służących lokalizacji ogólnodostępnych stacji telefonicznych (kabiny i półkabiny telefoniczne)<sup>538</sup>
- służących prowadzeniu usług pocztowych a także będących w posiadaniu samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.<sup>539</sup>

W niektórych przypadkach wprowadzone zwolnienie bez określenia zasad przyznawania pomocy publicznej dotyczył jednocześnie **gruntów i budowli**. Odnosiło się to do:

- gruntów i budowli zajętych na potrzeby publicznych zakładów opieki zdrowotnej,<sup>540</sup>
- gruntów i budowli zajętych pod ogrody zoologiczne,<sup>541</sup>

<sup>533</sup> Uchwale Nr RG-XXVII/207/08 RADY GMINY SITKÓWKA-NOWINY z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 3 grudnia 2008 r.) zwolniono m.in. grunty, budynki, budowle zajęte przez samorządowe zakłady podstawowej opieki zdrowotnej a także przewody sieci służące do doprowadzenia telewizji kablowych na terenie gminy.

<sup>534</sup> W uchwale Nr VI/51/08 RADY GMINY NOWA SŁUPIA z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 3 grudnia 2008 r. Świąt.08.251.3400) zwolniono m.in. budowle, grunty i budynki wykorzystywane na potrzeby podstawowej opieki zdrowotnej.

<sup>535</sup> W uchwale Nr XXIV/134/2008 Rady Miejskiej w Prabutach z dnia 24 września 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości przedszkoli (Gdańsk, dnia 3 listopada 2008 r. Pomor.08.118.2803) wprowadzono zwolnienie dotyczące budowli, budynków lub ich części oraz związanych z nimi gruntów zajętych na prowadzenie działalności przedszkolnej w rozumieniu ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t. j. Dz. U. 2004 r. Nr 256 poz. 2572 ze zm.).

<sup>536</sup> W uchwale Nr XXIV/144/09 RADY GMINY KROTOSZYCE z dnia 6 listopada 2009 r. w sprawie stawek podatku od nieruchomości i zwolnień w tym podatku (Wrocław, dnia 4 grudnia 2009 r. Dolno.09.209.3855) w § 2 pkt 1 wskazano, że zwalnia się z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle związane z działalnością kulturalną, sportową i rekreacyjną.

<sup>537</sup> W uchwale Nr XL/233/09 RADY MIEJSKIEJ W MILICZU z dnia 3 listopada 2009 r. w sprawie stawek podatku od nieruchomości na obszarze Gminy Milicz w roku 2010 (Wrocław, dnia 30 listopada 2009 r. Dolno.09.205.3670) w § 2 zwolniono budynki, budowle i grunty wykorzystywane na cele rekreacyjno-sportowe.

<sup>538</sup> W uchwale Nr XXXVII/256/2009 Rady Gminy Potęgowo z dnia 4 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości w 2010 r., zasad jego poboru i zwolnień od tego podatku (Gdańsk, dnia 4 grudnia 2009 r. Pomor.09.164.3126) zwolniono m.in. grunty, budynki i budowle służące lokalizacji ogólnodostępnych stacji telefonicznych (kabiny i półkabiny telefoniczne).

<sup>539</sup> W uchwale Nr XLI/400/09 Rady Gminy Świerkianiec z dnia 30 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3738) zwolniono m.in. grunty, budynki lub ich części oraz budowle:

- będące w posiadaniu samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, za wyjątkiem nieruchomości lub ich części wynajmowanym osobom trzecim w celu prowadzenia działalności gospodarczej,
- służące prowadzeniu usług pocztowych.

<sup>540</sup> W uchwale Nr XXIX/192/08 RADY MIEJSKIEJ W BŁONIU z dnia 24 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 6 grudnia 2008 r. Mazow.08.211.8542) wprowadzono zwolnienia m.in. nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby publicznych zakładów opieki zdrowotnej z wyjątkiem lokali zajętych pod prowadzenie działalności gospodarczej. Zwolniono więc grunty i budowle związane z ww. działalnością gospodarczą.

- gruntów i budowli zajętych na działalność związaną ze żłobkami a także szpitalami,<sup>542</sup>

W przypadku zwolnień dotyczących **jednocześnie budynków i gruntów** analizowany problem dotyczył:

- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych,<sup>543</sup>

- związanych z działalnością gospodarczą w zakresie usług kowalskich, szewskich, garncarskich i zegarmistrzowskich a także związanych z działalnością opiekuńczą nad osobami chorymi prowadzoną w formie domów pomocy społecznej;<sup>544</sup>

- związanych z działalnością gospodarczą w zakresie usług szewskich, fotograficznych i pralniczych,<sup>545</sup>

- służących rozwojowi kultury, sportu i turystyki.<sup>546</sup>

W przypadku **budynków i budowli** przedmiotowy problem wystąpił w przypadku ww. przedmiotów tych zajętych na potrzeby zbiórki, składowania i segregacji odpadów.<sup>547</sup>

---

<sup>541</sup> W uchwale Nr XXXVII/276/09 Rady Gminy Człuchów z dnia 20 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości i wprowadzenia innych zwolnień niż określone w ustawie (Gdańsk, dnia 15 grudnia 2009 r. Pomor.09.171.3335) zwolniono m.in. grunty i budowle zajęte pod ogrody zoologiczne.

<sup>542</sup> W uchwale Nr XL/549/2009 r. Rady Miejskiej w Tarnowie z dnia 22 października 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 23 listopada 2009 r. Małop.09.708.5372.) zwolniono m.in. budynki lub ich części, budowle oraz związane z nimi grunty zajęte na działalność związaną z:

- żłobkami  
- szpitalami.

<sup>543</sup> W uchwale Nr XXI/108/08 RADY GMINY HAJNÓWKA z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 12 grudnia 2008 r. Podla.08.314.3301) zwolniono m.in. budynki i grunty stanowiące własność gminy, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

W uchwale Nr XLIII/282/2009 RADY GMINY CHEŁM z dnia 13 listopada 2009 r. w sprawie wprowadzania zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie gminy Chełm (Lublin, dnia 31 grudnia 2009 r. Lubel.09.145.3114) zwalnia się m.in. budynki lub ich części oraz grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

W uchwale Nr XXXV/141/09 RADY GMINY W SADOWIU z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 23 grudnia 2009 r. Święt.09.551.4205) zwolniono m.in. budynki i zajęte pod nie grunty służące działalności publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

<sup>544</sup> W uchwale Nr XLIII/282/2009 RADY GMINY CHEŁM z dnia 13 listopada 2009 r. w sprawie wprowadzania zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie gminy Chełm (Lublin, dnia 31 grudnia 2009 r. Lubel.09.145.3114) zwalnia się m.in.:

- budynki lub ich części oraz grunty związane z działalnością gospodarczą w zakresie usług kowalskich, szewskich, garncarskich i zegarmistrzowskich,

- budynki lub ich części oraz grunty związane z działalnością opiekuńczą nad osobami chorymi prowadzoną w formie domów pomocy społecznej.

<sup>545</sup> W uchwale Nr XLV/196/09 RADY MIASTA REJOWIEC FABRYCZNY z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości na terenie Miasta Rejowiec Fabryczny (Lublin, dnia 1 lutego 2010 r. Lubel.10.5.76) zwolniono m.in. budynki lub ich części oraz grunty związane z działalnością gospodarczą w zakresie usług szewskich, fotograficznych i pralniczych.

<sup>546</sup> W uchwale Nr XXXII/210/09 Rady Gminy Łapanów z dnia 20 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 3 listopada 2009 r. Małop.09.667.5003) zwolniono m.in. grunty i budynki służące rozwojowi kultury, sportu i turystyki oraz zajęte na działalność w zakresie ochrony przeciwpożarowej.

<sup>547</sup> W uchwale Nr XLIV/417/09 RADY MIEJSKIEJ W GŁOGOWIE MAŁOPOLSKIM z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości na terenie Gminy Głogów Małopolski (Rzeszów, dnia

Zdarzały się też przypadki, w których wprowadzając zwolnienia odnoszące się m.in. do przedsiębiorców, nie regulowano kwestii dotyczącej pomocy publicznej, a przy tym odnoszono je niewłaściwie do ogólnego pojęcia nieruchomości<sup>548</sup>. Zwolniono „nieruchomości”:

- zajęte na prowadzenia apteki,<sup>549</sup>
- zajęte na udzielanie świadczeń zdrowotnych,<sup>550</sup>
- zajęte na potrzeby publicznych zakładów opieki zdrowotnej<sup>551</sup>,
  - związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych,<sup>552</sup>
- zajętych na prowadzenie hoteli lub moteli w okresie pierwszych trzech lat od rozpoczęcia w nich prowadzenia działalności hotelarskiej lub motelarskiej.<sup>553</sup>

---

15 grudnia 2009 r. Podka.09.101.2420) zwolniono m.in. budynki i budowle zajęte na potrzeby zbiórki, składowania i segregacji odpadów.

<sup>548</sup> Szerzej na temat wprowadzanie zwolnień w odniesieniu do nieruchomości w dalszej części niniejszego raportu.

<sup>549</sup> W uchwale Nr XVIII/83/08 RADY GMINY MASZEWO z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na obszarze Gminy Maszewo (Gorzów Wielkopolski, dnia 1 grudnia 2008 r. Lubus.08.124.1841) w § 2 wprowadzono zwolnienie od podatku od nieruchomości nieruchomości zajęte na udzielanie świadczeń zdrowotnych i prowadzenia apteki bez wskazania tego, w jakim trybie preferencja ta ma zostać przyznana, w przypadku jeśli będzie ona miała charakter pomocy publicznej w odniesieniu do poszczególnych przedsiębiorców. Podkreślić przy tym należy, że zarówno świadczenie usług zdrowotnych jak i prowadzenie aptek należy uznać za prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>550</sup> W uchwale Nr XVIII/83/08 RADY GMINY MASZEWO z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na obszarze Gminy Maszewo (Gorzów Wielkopolski, dnia 1 grudnia 2008 r. Lubus.08.124.1841) w § 2 wprowadzono zwolnienie od podatku od nieruchomości nieruchomości zajęte na udzielanie świadczeń zdrowotnych i prowadzenia apteki bez wskazania tego, w jakim trybie preferencja ta ma zostać przyznana, w przypadku jeśli będzie ona miała charakter pomocy publicznej w odniesieniu do poszczególnych przedsiębiorców. Podkreślić przy tym należy, że zarówno świadczenie usług zdrowotnych jak i prowadzenie aptek należy uznać za prowadzenie działalności gospodarczej.

W uchwale Nr XXXIV/193/2009 RADY GMINY W KUŚLINIE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 17 grudnia 2009 r. Wielk.09.225.3934) zwolniono m.in. nieruchomości bądź ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

<sup>551</sup> W uchwale Nr XLII/801/09 Rady Miasta Chorzów z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie miasta Chorzów oraz zwolnień z podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3695) wprowadzono zwolnienia dotyczące m.in. nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

<sup>552</sup> W uchwale Nr XXI/101/2008 RADY GMINY W MIROWIE z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 12 grudnia 2008 r. Mazow.08.214.9053) wprowadzono zwolnienie dotyczące nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

W uchwale Nr XXI/101/2008 RADY GMINY W MIROWIE z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 12 grudnia 2008 r. Mazow.08.214.9053) zwolniono m.in.: nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

<sup>553</sup> W uchwale Nr XL/233/09 RADY MIEJSKIEJ W MILICZU z dnia 3 listopada 2009 r. w sprawie stawek podatku od nieruchomości na obszarze Gminy Milicz w roku 2010 (Wrocław, dnia 30 listopada 2009 r. Dolno.09.205.3670) w § 2 zwolniono m.in. nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie hoteli lub moteli w okresie pierwszych trzech lat od rozpoczęcia w nich prowadzenia działalności hotelarskiej lub motelarskiej.

- zajęte pod obiekty związane z działalnością sportową,<sup>554</sup>
- zajęte na potrzeby prowadzenia działalności handlowej na targowiskach, ,<sup>555</sup>
- zajęte na potrzeby udzielania świadczeń zdrowotnych, obejmujących działania profilaktyczne i opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat,<sup>556</sup>
- zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrownie wodne,<sup>557</sup>
- zajęte na baseny i pływalnie, udostępnione do użytku publicznego, wraz z towarzyszącą im infrastrukturą.<sup>558</sup>

#### **2.3.3.2.2.2.2. Zwolnienia podatkowe dotyczące usług użyteczności publicznej lub tzw. monopolu naturalnego niewłaściwie skonstruowane**

Przyczyny powstawania i istota problemu przyznawania pomocy podmiotom działającym w sferze użyteczności publicznej lub w ramach tzw. monopolu naturalnego, zostały już przedstawione w niniejszej pracy (zob. 2.3.3.2.2.1.4.) Poniżej zostały zaprezentowane zapisy z uchwał objętych badaniami, w których wprowadzono zwolnienia podatkowe w podatku od nieruchomości, skonstruowane jednak niewłaściwie. Polega to na zbytym rozszerzeniu zakresu zastosowania tej preferencji czy też nie wprowadzeniu elementów ograniczających ich zastosowanie. W konsekwencji mogą z nich skorzystać także przedsiębiorcy, których działalność nie dotyczy usług objętych pojęciem użyteczności publicznej czy tzw. monopolem naturalnym. W rezultacie zastosowanie tych zwolnień wobec nich będzie mogło stanowić pomoc publiczną, czego poniżej analizowane uchwały nie przewidują. Zwolnienie to jednak będą musiały być im przyznane. W przypadkach jednak,

<sup>554</sup> W uchwale Nr XLVIII/317/09 RADY MIEJSKIEJ W OLEŚNIE z dnia 23 grudnia 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od tego podatku na 2010 rok (Opole, dnia 10 lutego 2010 r. Opols.10.14.226)zwolniono m.in. nieruchomości lub ich części zajęte pod obiekty związane z działalnością sportową.

<sup>555</sup> W uchwale Nr XLVIII/317/09 RADY MIEJSKIEJ W OLEŚNIE z dnia 23 grudnia 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od tego podatku na 2010 rok (Opole, dnia 10 lutego 2010 r. Opols.10.14.226)zwolniono m.in. nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby prowadzenia działalności handlowej na targowiskach.

<sup>556</sup> W uchwale Nr XLVIII/317/09 RADY MIEJSKIEJ W OLEŚNIE z dnia 23 grudnia 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od tego podatku na 2010 rok (Opole, dnia 10 lutego 2010 r. Opols.10.14.226)zwolniono m.in. nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby udzielania świadczeń zdrowotnych, obejmujących działania profilaktyczne i opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat.

<sup>557</sup> W uchwale Nr XXXIII/317/09 RADY MIEJSKIEJ W NAMYSŁOWIE z dnia 10 grudnia 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości (Opole, dnia 17 grudnia 2009 r. Opols.09.110.1659) zwolniono m.in. nieruchomości zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrownie wodne.

<sup>558</sup> W uchwale Nr XXXIII/317/09 RADY MIEJSKIEJ W NAMYSŁOWIE z dnia 10 grudnia 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości (Opole, dnia 17 grudnia 2009 r. Opols.09.110.1659) zwolniono m.in. nieruchomości zajęte na baseny i pływalnie, udostępnione do użytku publicznego, wraz z towarzyszącą im infrastrukturą.

gdy pomoc ta będzie wypełniała znamiona pomocy publicznej, trzeba będzie ją uznać za przyznaną nielegalnie (zob. 2.3.3.2.2.2.1.)

**Wprowadzanie zwolnienia, które miały dotyczyć przedsiębiorców realizujących zadania z zakresu użyteczności publicznej, najczęściej dotyczyły trzech przedmiotów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, wykorzystywanych na ten cel (gruntów, budynków i budowli). Rządziej odnosiły się one jedynie do wybranych dwóch przedmiotów np. gruntów i budynków. Występowały też jednak, ale rządziej, przypadki gdy preferencje te dotyczyły wyłącznie do jednego przedmiotu opodatkowania np. budowli.**

W przypadku zwolnień obejmujących **zarówno grunty, budynki oraz budowle** odnoszono te preferencje do ww. przedmiotów:

- służących składowaniu odpadów komunalnych,<sup>559</sup>
- służących do oczyszczania ścieków, za wyjątkiem służących odprowadzaniu ścieków,<sup>560</sup>
- wykorzystywanych do zaopatrzenia ludności w wodę oraz zajęte pod oczyszczalnię ścieków i kanalizację,<sup>561</sup>
- służących działalności w zakresie odprowadzania i oczyszczania ścieków a także wykorzystywanych na potrzeby uzdatniania i dostarczania wody,<sup>562</sup>
- znajdujących się na obszarze wysypiska odpadów stałych, dopuszczonego do użytku publicznego,<sup>563</sup>
- związanych z gospodarką wodno-ściekową,<sup>564</sup>

---

<sup>559</sup> W uchwale Nr XXVII/115/08 RADY GMINY KRAMSK z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na rok 2009, wprowadzenia zwolnień, wyznaczenia inkasentów i ustalenia wynagrodzenia za inkaso (Poznań, dnia 31 grudnia 2008 r. Wielk.08.257.4705) wprowadzono zwolnienie dotyczące budynków, budowli i zajętych pod nie grunty służące składowaniu odpadów komunalnych.

<sup>560</sup> W uchwale Nr XLV/473/09 RADY MIEJSKIEJ W KONSTANTYNOWIE ŁÓDZKIM z dnia 22 października 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 12 grudnia 2009 r. Łódzk.09.364.2951) wprowadzono zwolnienie dotyczące gruntów, budynków lub ich części oraz budowli służących do oczyszczania ścieków, za wyjątkiem służących odprowadzaniu ścieków.

<sup>561</sup> W uchwale Nr XXVIII/132/2008 RADY GMINY W SOBKOWIE z dnia 22 października 2008 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 25 listopada 2008 r. Święt.08.243.3240) wprowadzono zwolnienie dotyczące budowle, budynki i grunty wykorzystywane do zaopatrzenia ludności w wodę oraz zajęte pod oczyszczalnię ścieków i kanalizację.

<sup>562</sup> W uchwale Nr XXXI/216/09 RADY GMINY DYDNIA z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości, wprowadzenia zwolnień w tym podatku oraz zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa (Rzeszów, dnia 4 grudnia 2009 r. Podka.09.95.2192.) wprowadzono zwolnienia dotyczące gruntów, budynków i budowli służących działalności w zakresie odprowadzania i oczyszczania ścieków a także wykorzystywanych na potrzeby uzdatniania i dostarczania wody.

<sup>563</sup> W uchwale Nr XXXII/175/09 Rady Gminy w Dziemianach z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 rok (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3067) wprowadzono zwolnienie m.in. dla budynków, budowli i zajętych pod nie grunty na obszarze wysypiska odpadów stałych, dopuszczonego do użytku publicznego.

- zajętych pod komunalne wysypiska odpadów,<sup>565</sup>
  - służących mieszkańcom gminy do odprowadzania i oczyszczania ścieków,<sup>566</sup>
  - służących mieszkańcom gminy do poboru, dostawy i uzdatniania wody,<sup>567</sup>
  - związanych z gospodarką odpadami stałymi,<sup>568</sup>
  - związanych z procesem poboru i uzdatniania wody, rurociągi i przewody sieci rozdzielczej wody,<sup>569</sup>
  - zajętych na wysypiska odpadów komunalnych,<sup>570</sup>
- wykorzystywane na cele ochrony środowiska i na cele zaopatrywania mieszkańców wsi w wodę i odprowadzenie ścieków,<sup>571</sup>
- związanych z udzielaniem usług dotyczących wydobywania i przesyłu wody, odbioru i oczyszczania ścieków oraz składowania odpadów stałych,<sup>572</sup>
  - związanych z oczyszczaniem ścieków oraz budowle służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków,<sup>573</sup>

<sup>564</sup> W uchwale Nr XXV/181/2009 Rady Gminy w Konarzynach z dnia 28 października 2009 r. w sprawie ustalenia stawek i zwolnień podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 4 grudnia 2009 r. Pomor.09.164.3125) wprowadzono zwolnienie dla nieruchomości lub ich części związanych z gospodarką wodno-ściekową.

<sup>565</sup> W uchwale Nr XLIX/1132/2009 Rady Miejskiej w Bielsku-Białej z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 7 grudnia 2009 r. Śląsk.09.217.4110) wprowadzono zwolnienie dla nieruchomości zajętych pod komunalne wysypiska odpadów.

<sup>566</sup> W uchwale Nr XXIX/196/08 RADY GMINY MOSZCZENICA z dnia 16 października 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 18 listopada 2008 r. Łódzk.08.350.3055) wprowadzono zwolnienie dotyczące m.in. budowli, budynków lub ich części oraz gruntów służących mieszkańcom gminy do odprowadzania i oczyszczania ścieków.

<sup>567</sup> W uchwale Nr XXIX/196/08 RADY GMINY MOSZCZENICA z dnia 16 października 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 18 listopada 2008 r. Łódzk.08.350.3055) wprowadzono zwolnienie dotyczące m.in. budowli, budynków lub ich części oraz gruntów służących mieszkańcom gminy do poboru, dostawy i uzdatniania wody.

<sup>568</sup> W uchwale Nr XXIX/196/08 RADY GMINY MOSZCZENICA z dnia 16 października 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 18 listopada 2008 r. Łódzk.08.350.3055) wprowadzono zwolnienie dotyczące m.in. budowli, budynków lub ich części oraz gruntów związanych z gospodarką odpadami stałymi.

<sup>569</sup> W uchwale Nr XXI/96/08 RADY GMINY FIRLEJ z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie gminy Firlej (Lublin, dnia 31 grudnia 2008 r. Lubel.08.137.3250.) zwolniono m.in. budynki lub ich części oraz grunty związane z procesem poboru i uzdatniania wody, rurociągi i przewody sieci rozdzielczej wody.

<sup>570</sup> W uchwale Nr XXVIII/227/08 Rady Miejskiej w Strzelcach Opolskich z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Opole, dnia 11 grudnia 2008 r. Opols.08.97.2285) zwolniono m.in. grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części zajęte na wysypiska odpadów komunalnych.

<sup>571</sup> W uchwale Nr XXXI/214/08 RADY GMINY JASŁO z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień w tym podatku na terenie Gminy Jasło (Rzeszów, dnia 17 grudnia 2008 r. Podka.08.101.2658) zwolniono m.in.: nieruchomości lub ich części oraz budowle wykorzystywane na cele ochrony środowiska i na cele zaopatrywania mieszkańców wsi w wodę i odprowadzenie ścieków.

<sup>572</sup> W uchwale Nr XXVII/158/2008 RADY MIEJSKIEJ W STĄPORKOWIE z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 9 grudnia 2008 r. Święt.08.255.3501) zwolniono m.in. grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części w zakresie udzielania usług związanych z wydobywaniem i przesyłem wody, odbiorem i oczyszczaniem ścieków oraz składowaniem odpadów stałych.

- związanych z oczyszczalnią ścieków oraz sieciami i urządzeniami kanalizacyjnymi,<sup>574</sup>
- wykorzystywanych na potrzeby poboru, dostawy i uzdatniania wody na cele bytowe,<sup>575</sup>
- wykorzystywanych na potrzeby zbiorowego odprowadzania i oczyszczania ścieków komunalnych,<sup>576</sup>
- związanych z gospodarką odpadami stałymi,<sup>577</sup>
- wykorzystywanych na potrzeby uzdatniania i dostarczania wody,<sup>578</sup>
- wykorzystywanych na potrzeby odprowadzenia i oczyszczenia ścieków,<sup>579</sup>
- zajętych bezpośrednio pod nie grunty wykorzystane na potrzeby odprowadzania wód opadowych.<sup>580</sup>

W niektórych przypadkach wprowadzane zwolnienie dotyczyło **zarówno budynków jak i budowli** wykorzystywanych w tym samym celu. Preferencje te odnosiły się do ww. przedmiotów:

- wykorzystywanych bezpośrednio do poboru i rozprowadzania wody,<sup>581</sup>
- zajętych na działalność związaną z wytworzeniem i doprowadzaniem wody oraz odprowadzaniem ścieków a także zajęte na wysypiska odpadów komunalnych,<sup>582</sup>

---

<sup>573</sup> W uchwale Nr XVII/91/2008 Rady Gminy w Płońcy z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 20 stycznia 2009 r. Warmi.09.10.257) zwolniono budynki i grunty związane z oczyszczaniem ścieków oraz budowle służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków.

<sup>574</sup> W uchwale Nr XXVII/267/08 RADY GMINY GNIEZNO z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie: wprowadzenia niektórych zwolnień przedmiotowych w podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 8 grudnia 2008 r. Wielk.08.227.3799) zwolniono grunty, budowle i budynki oczyszczalni ścieków oraz sieci i urządzenia kanalizacyjne.

<sup>575</sup> W uchwale Nr XXXI/59/09 RADY GMINY W ROZPRZY z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 16 grudnia 2009 r. Łódzk.09.375.3179) zwolniono budowle, budynki lub ich części oraz grunty wykorzystywane na potrzeby poboru, dostawy i uzdatniania wody na cele bytowe.

<sup>576</sup> W uchwale Nr XXXI/59/09 RADY GMINY W ROZPRZY z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 16 grudnia 2009 r. Łódzk.09.375.3179) zwolniono budowle, budynki lub ich części oraz grunty wykorzystywane na potrzeby zbiorowego odprowadzania i oczyszczania ścieków komunalnych.

<sup>577</sup> W uchwale Nr XXXI/59/09 RADY GMINY W ROZPRZY z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 16 grudnia 2009 r. Łódzk.09.375.3179) zwolniono budowle, budynki lub ich części oraz grunty związane z gospodarką odpadami stałymi.

<sup>578</sup> W uchwale Nr XLIV/417/09 RADY MIEJSKIEJ W GŁOGOWIE MAŁOPOLSKIM z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości na terenie Gminy Głogów Małopolski (Rzeszów, dnia 15 grudnia 2009 r. Podka.09.101.2420) zwolniono m.in. budynki i budowle oraz zajęte pod nie grunty wykorzystywane na potrzeby uzdatniania i dostarczania wody.

<sup>579</sup> W uchwale Nr XLIV/417/09 RADY MIEJSKIEJ W GŁOGOWIE MAŁOPOLSKIM z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości na terenie Gminy Głogów Małopolski (Rzeszów, dnia 15 grudnia 2009 r. Podka.09.101.2420) zwolniono m.in. grunty, budynki i budowle wykorzystywane na potrzeby odprowadzenia i oczyszczenia ścieków.

<sup>580</sup> W uchwale Nr XLIV/417/09 RADY MIEJSKIEJ W GŁOGOWIE MAŁOPOLSKIM z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości na terenie Gminy Głogów Małopolski (Rzeszów, dnia 15 grudnia 2009 r. Podka.09.101.2420) zwolniono m.in. budynki i budowle oraz zajęte bezpośrednio pod nie grunty wykorzystane na potrzeby odprowadzania wód opadowych.

<sup>581</sup> W uchwale Nr XXVI/124/2008 RADY GMINY W KRZYNOWŁODZE MAŁEJ z dnia 5 grudnia 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 31 grudnia 2008 r. Mazow.08.221.9552) zwolniono m.in. budynki i budowle sieci wodociągowej wykorzystywane bezpośrednio do poboru i rozprowadzania wody.

- związanych z poborem i uzdatnianiem wody, oczyszczaniem ścieków i składowaniem odpadów komunalnych,<sup>583</sup>

- związanych z obiektami oczyszczalni ścieków,<sup>584</sup>

W odniesieniu do zwolnień dotyczących jednocześnie **gruntów i budynków** wykorzystywanych w tym samym celu stosowano kryteria dotyczące ww. przedmiotów związanych z doprowadzeniem wody i odprowadzeniem ścieków,<sup>585</sup> a także wykorzystanych wyłącznie na cele, dostarczanie wody i energii cieplnej, odprowadzanie ścieków.<sup>586</sup>

W przypadku **gruntów i budowli** wykorzystywanych w tym samym celu preferencje te dotyczyły tych przedmiotów:

- znajdujących się na składowiskach odpadów, na czas ich rekultywacji,<sup>587</sup>

- służących bezpośrednio do oczyszczania ścieków<sup>588</sup>.

- zajętych na sieć wodociągową i kanalizacyjną,<sup>589</sup>

W niektórych uchwałach preferencja w założeniu mająca służyć przedsiębiorcy działającemu w ramach monopolu naturalnego dotyczyła **wyłącznie budowli**. Preferencje te odnosiły się do budowli:

- służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków, rurociągi i przewody sieci rozdzielczej wody oraz hydroformie,<sup>590</sup>

---

<sup>582</sup> W uchwale Nr XLVII/237/09 RADY GMINY IZBICKO z dnia 23 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Opole, dnia 16 grudnia 2009 r. Opols.09.109.1621) zwolniono budynki lub ich części oraz budowle lub ich części zajęte na działalność związaną z wytworzeniem i doprowadzaniem wody oraz odprowadzaniem ścieków a także zajęte na wysypiska odpadów komunalnych.

<sup>583</sup> W uchwale Nr XLVIII/317/09 RADY MIEJSKIEJ W OLEŚNIE z dnia 23 grudnia 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od tego podatku na 2010 rok (Opole, dnia 10 lutego 2010 r. Opols.10.14.226) zwolniono budynki i budowle związane z poborem i uzdatnianiem wody, oczyszczaniem ścieków i składowaniem odpadów komunalnych.

<sup>584</sup> W uchwale Nr XXXIV/193/2009 RADY GMINU W KUŚLINIE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 17 grudnia 2009 r. Wielk.09.225.3934) zwolniono m.in. obiekty oczyszczalni ścieków.

<sup>585</sup> W uchwale Nr XXV/247/2009 Rady Gminy w Budzowie z dnia 13 listopada 2009 r. w sprawie: zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie Gminy Budzów (Kraków, dnia 11 grudnia 2009 r. Małop.09.766.5965) zwolniono m.in. grunty i budynki związane z doprowadzeniem wody i odprowadzeniem ścieków.

<sup>586</sup> W uchwale Nr XXXIX/285/2009 Rady Gminy w Kozłowie z dnia 22 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 16 listopada 2009 r. Warmi.09.172.2380) zwolniono m.in. grunty, budynki lub ich części wykorzystane wyłącznie na cele, dostarczanie wody i energii cieplnej, odprowadzanie ścieków.

<sup>587</sup> W uchwale Nr XXII/172/2009 RADY GMINY PĘPOWO z dnia 16 lutego 2009 r. w sprawie: zwolnienia od podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 22 kwietnia 2009 r. Wielk.09.75.1039.) zwolniono:

- budowle znajdujące się na składowiskach odpadów, na czas ich rekultywacji,  
- rekultywowane grunty zajęte pod składowiska odpadów, na czas ich rekultywacji.

<sup>588</sup> W uchwale Nr XXVIII/227/08 Rady Miejskiej w Strzelcach Opolskich z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Opole, dnia 11 grudnia 2008 r. Opols.08.97.2285) zwolniono m.in. :

- grunty służące bezpośrednio do oczyszczania ścieków oraz budowle położone na tych gruntach, a związane bezpośrednio z odprowadzaniem ścieków.

<sup>589</sup> W uchwale Nr XXXI/214/09 Rady Miejskiej w Koniecpolu z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 4 grudnia 2009 r. Śląsk.09.215.4024) zwolniono m.in. nieruchomości zajęte przez sieć wodociągową i kanalizacyjną oraz zajęte pod nie grunty.



- rurociągów i przewodów sieci rozdzielczej wody oraz budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków,<sup>591</sup>
- linii przesyłowych i rozdzielczych rurociągów i przewodów sieci rozdzielczej wody, budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków oraz linii energetycznych stanowiących własność Gminy Szastarka,<sup>592</sup>
- służących odprowadzeniu i oczyszczeniu ścieków oraz rurociągi i przewody sieci rozdzielczej wody,<sup>593</sup>
- służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków położone w Gminie Besko,<sup>594</sup>
- wykorzystywanych bezpośrednio na realizację zadań z zakresu: ochrony środowiska, ochrony przyrody, gospodarki wodnej, zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, utrzymania czystości i porządku,<sup>595</sup>
- służących do przesyłu energii cieplnej eksploatowane na terenie gminy Kisielice,<sup>596</sup>
- sieci wodociągowe, sieci kanalizacyjne i oczyszczalnie ścieków,<sup>597</sup>
- budowle rurociągów i przewodów sieci służących do doprowadzania oraz odprowadzania wody i ścieków, niewchodzące w skład przedsiębiorstwa,<sup>598</sup>

---

<sup>590</sup> W uchwale Nr XXIX/135/09 RADY GMINY WĄSEWO z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz wprowadzenia zwolnień od tego podatku (Warszawa, dnia 10 grudnia 2009 r. Mazow.09.203.5810) wprowadzono także zwolnienie dla budowli służących do odprowadzania i oczyszczania ścieków, rurociągi i przewody sieci rozdzielczej wody oraz hydrofornie.

<sup>591</sup> W uchwale Nr XXI/96/08 RADY GMINY FIRLEJ z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie gminy Firlej (Lublin, dnia 31 grudnia 2008 r. Lubel.08.137.3250.) zwolniono m.in. budynki lub ich części oraz grunty związane z procesem poboru i uzdatniania wody, rurociągi i przewody sieci rozdzielczej wody oraz budowle służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków.

<sup>592</sup> W uchwale Nr XXXI/136/2008 RADY GMINY SZASTARKA z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości na terenie Gminy Szastarka (Lublin, dnia 17 grudnia 2008 r. Lubel.08.131.3106) zwolniono m.in. linie przesyłowe i rozdzielcze rurociągów i przewodów sieci rozdzielczej wody, budowle służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków oraz linie energetyczne stanowiące własność Gminy Szastarka.

<sup>593</sup> W uchwale Nr XXXII/210/09 Rady Gminy Łapanów z dnia 20 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 3 listopada 2009 r. Małop.09.667.5003) zwolniono m.in. budowle służące odprowadzeniu i oczyszczeniu ścieków oraz rurociągi i przewody sieci rozdzielczej wody.

<sup>594</sup> W uchwale Nr XXXII/305/09 RADY GMINY BESKO z dnia 5 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień od podatków od nieruchomości na 2010 r. (Rzeszów, dnia 4 grudnia 2009 r. Podka.09.95.2182) zwolniono m.in. budowle służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków położone w Gminie Besko.

<sup>595</sup> W uchwale Nr XXXVII/256/2009 Rady Gminy Potęgowo z dnia 4 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości w 2010 r., zasad jego poboru i zwolnień od tego podatku (Gdańsk, dnia 4 grudnia 2009 r. Pomor.09.164.3126) zwolniono m.in. wszelkie budowle wykorzystywane bezpośrednio na realizację zadań z zakresu: ochrony środowiska, ochrony przyrody, gospodarki wodnej, zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, utrzymania czystości i porządku - niezależnie od stanu władania nimi.

<sup>596</sup> W uchwale Nr XXVIII/40/2009 Rady Miejskiej w Kisielicach z dnia 30 lipca 2009 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości budowli (w tym sieci technicznych) służących do przesyłu energii cieplnej na terenie gminy Kisielice (Olsztyn, dnia 12 listopada 2009 r. Warmi.09.170.2348) zwolniono budowle (w tym sieci techniczne) służące do przesyłu energii cieplnej eksploatowane na terenie gminy Kisielice.

<sup>597</sup> W uchwale Nr XXXIX/283/2009 RADY GMINY CZARNKÓW z dnia 22 października 2009 r. w sprawie: zwolnień z podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 4 grudnia 2009 r.) zwolniono budowle: sieci wodociągowe, sieci kanalizacyjne i oczyszczalnie ścieków.

- sieci wodociągowych i kanalizacyjnych położonych na terenie gminy,<sup>599</sup>
- wykorzystywanych bezpośrednio do wytwarzania energii elektrycznej lub ciepła, linie elektroenergetyczne przesyłowe i rozdzielcze, rurociągi i przewody sieci rozdzielczej gazów, ciepła, paliw i wody, budowle służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków<sup>600</sup>,
- sieci kanalizacji sanitarnej w systemie grawitacyjno - podciśnieniowej wraz z niezbędną infrastrukturą towarzyszącą, w tym przepompownie i przyłącza.<sup>601</sup>

W przypadku **gruntów** zwolnienie to zastosowano w odniesieniu do znajdujących się pod wysypiskiem odpadów stałych<sup>602</sup>, a w przypadku wyłącznie budynków preferencja ta miała zastosowanie do budynków bezpośrednio związane z procesem poboru i uzdatniania wody<sup>603</sup>.

### **2.3.3.2.2.3. Wprowadzenie ulg podatkowych**

Rada gminy nie ma możliwości wprowadzania ulg podatkowych<sup>604</sup> (zob. 2.3.3.2.2.1.5.). Z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia m.in. w sytuacji **wyłączenia określonej powierzchni budynków z opodatkowania** np. w związku ze zwolnieniem z podatku budynków pozostałych w zakresie powierzchni nie przekraczającej 100 m<sup>2</sup> w odniesieniu do każdego takiego obiektu, obniżenia podatku do zapłaty m.in. w związku z zapłatą podatku przed terminem płatności, czy też w związku z dokonaniem na terenie gminy

<sup>598</sup> W uchwale Nr XXVIII/227/08 Rady Miejskiej w Strzelcach Opolskich z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Opole, dnia 11 grudnia 2008 r. Opols.08.97.2285) zwolniono m.in. :  
- budowle rurociągów i przewodów sieci służących do doprowadzania oraz odprowadzania wody i ścieków, niewchodzące w skład przedsiębiorstwa.

<sup>599</sup> W uchwale Nr XLVIII/317/09 RADY MIEJSKIEJ W OLEŚNIE z dnia 23 grudnia 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od tego podatku na 2010 rok (Opole, dnia 10 lutego 2010 r. Opols.10.14.226) zwolniono m.in. sieci wodociągowe i kanalizacje położone na terenie gminy.

<sup>600</sup> W uchwale Nr XXXIII/207/2009 RADY GMINY LUBIEWO z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.136.2536.) wprowadzono następujące zwolnienia dotyczące: wykorzystywane bezpośrednio do: wytwarzania energii elektrycznej lub ciepła, linie elektroenergetyczne przesyłowe i rozdzielcze, rurociągi i przewody sieci rozdzielczej gazów, ciepła, paliw i wody, budowle służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków, budynki lub ich części bezpośrednio związane z procesem poboru i uzdatniania wody, budowle będące własnością gminy.

<sup>601</sup> W uchwale Nr 350/2009 Rady Miejskiej w Nowym Stawie z dnia 26 października 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 23 listopada 2009 r. Pomor.09.157.2954.) zwolniono m.in. grunty pod wysypiskiem odpadów stałych a także sieć kanalizacji sanitarnej w systemie grawitacyjno - podciśnieniowej wraz z niezbędną infrastrukturą towarzyszącą, w tym przepompownie i przyłącza.

<sup>602</sup> W uchwale Nr 350/2009 Rady Miejskiej w Nowym Stawie z dnia 26 października 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 23 listopada 2009 r. Pomor.09.157.2954) zwolniono m.in. grunty pod wysypiskiem odpadów stałych.

<sup>603</sup> W uchwale Nr XXXIII/207/2009 RADY GMINY LUBIEWO z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.136.2536.) wprowadzono następujące zwolnienia dotyczące m.in. budynków lub ich części bezpośrednio związanych z procesem poboru i uzdatniania wody.

<sup>604</sup> Zob. L. Etel Uchwały... s.135 i n.

określonej inwestycji przez przedsiębiorcę<sup>605</sup>. Taki sam ekonomiczny skutek można osiągnąć m.in. różnicując stawki podatkowe, przy zastosowaniu kryteriów przedmiotowych. Działanie to jest jednak prawidłowe mieści się bowiem w pojęciu różnicowania stawek, do którego rady gmin są uprawnione biorąc pod uwagę art. 5 ust. 2-4 u.o.p.l.

**W wielu uchwałach objętych badaniami stwierdzono sytuacje, w których wprowadzone były ulgi podatkowe. Powinny one zostać jednak w ramach nadzoru RIO kwestionowane. Brak jest obecnie podstaw prawnych do kreowania takich preferencji w podatku od nieruchomości.**

Pierwszym rodzajem wprowadzanej przez rady gmin ulgi było **ilościowe obniżenie podstawy opodatkowania**. Polegało to na :

- wyłączeniu z podstawy opodatkowania określonej powierzchni przy opodatkowaniu pomieszczeń gospodarczych jeżeli pomieszczenia te pełnią faktycznie funkcję strychu lub piwnicy,<sup>606</sup>
- wyłączeniu z podstawy opodatkowania określonej powierzchni w budynkach mieszkalnych w przypadku budynków mieszkalnych o większej niż dana powierzchnia,<sup>607</sup>
- wyłączeniu z podstawy opodatkowania określonej powierzchni budynków pozostałych,<sup>608</sup>
- wyłączeniu z podstawy opodatkowania określonej powierzchni użytkowej budynku i powierzchni gruntu na jedno nowo utworzone miejsce pracy,<sup>609</sup>

<sup>605</sup> Zob. J. Burzyński, Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Zasady udzielania i dokumentacja (poradnik dla gmin), Gdańsk 2008, s. 218 i n.

<sup>606</sup> W uchwale Nr XXXIV/173/09 RADY MIEJSKIEJ ŻŁOTOWA z dnia 27 października 2009 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 4 grudnia 2009 r. Wielk.09.214.3697) wprowadzono zwolnienie od podatku od nieruchomości w odniesieniu do piwnic (kondygnacje piwniczne), jeżeli nie są użytkowane na działalność gospodarczą, cele mieszkalne lub garaż. Jednocześnie zapisano, że w przypadku braku piwnicy (kondygnacji piwnicznej) w budynku mieszkalnym ustala się normatyw pomieszczeń gospodarczych nie podlegających opodatkowaniu do 10 m<sup>2</sup>. Przedstawione na końcu rozwiązanie wprowadza pomniejszenie podstawy opodatkowania (powierzchni użytkowej budynku) przez co jest ulgą podatkową nie zaś zwolnieniem.

W uchwale Nr XXXIII/378/09 Rady Miejskiej w Chojnicach z dnia 16 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości i wprowadzenia innych zwolnień niż określone w ustawie (Gdańsk, dnia 14 grudnia 2009 r. Pomor.09.170.3323) zwolniono m.in. powierzchnię piwnic i strychów, z wyjątkiem zajętych na mieszkanie, garaż lub prowadzenie działalności gospodarczej. Wskazano także, że w przypadku, gdy w budynku mieszkalnym nie ma ani strychu, ani piwnicy zwalnia się od podatku - 15m<sup>2</sup> powierzchni w budynku gospodarczym, jeżeli pełni on faktycznie funkcję strychu lub piwnicy. Zwolnienie to dotyczy budynku gospodarczego usytuowanego w najbliższym otoczeniu przy budynku mieszkalnym.

<sup>607</sup> W uchwale Nr XXV/155/08 Rady Gminy Rawa Mazowiecka z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 17 grudnia 2008 r. Łódzk.08.387.4021) wprowadzono zapis, iż zwalnia się budynki mieszkalne o powierzchni użytkowej nie przekraczającej 300 m<sup>2</sup>. W budynkach o większej powierzchni użytkowej opodatkowaniu podlega nadwyżka powierzchni ponad 300 m<sup>2</sup>. Ostatnia część ww. uchwały jest wprowadzeniem ulgi podatkowej polegającej na pomniejszeniu podstawy opodatkowania o 300 m<sup>2</sup>.

<sup>608</sup> W uchwale Nr XXVII/223/2008 Rady Miejskiej w Gogolinie z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Opole, dnia 11 grudnia 2008 r. Opols.08.97.2266) zwolniono m.in. powierzchnie powyżej 100 m<sup>2</sup> budynków pozostałych będących w posiadaniu osób fizycznych, stanowiących pozostałość po byłych gospodarstwach rolnych. Wprowadzona preferencja jest ulgą polegającą na pomniejszeniu podstawy opodatkowania, która dodatkowo ma charakter podmiotowy.

- wyłączeniu z podstawy opodatkowania określonej powierzchni użytkowej budynku, powierzchni gruntu a także określonej wartości budowli na jedno nowo utworzone miejsce pracy dla absolwentów lub osób powyżej pewnego wieku,<sup>610</sup>
- wyłączeniu z podstawy opodatkowania określoną powierzchnią pozostałych budynków lub ich części, pozostawionych przez podatnika po przekazaniu gospodarstwa rolnego w związku z przejściem na emeryturę lub rentę rolniczą.<sup>611</sup>

<sup>609</sup> W uchwale Nr XXIII/164/2008 RADY MIEJSKIEJ W WIERUSZOWIE z dnia 20 sierpnia 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców (Łódź, dnia 16 grudnia 2008 r. Łódzk.08.383.3854) w § 1 ust. 1 pkt 2 wskazano, że zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty oraz budynki lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w ramach, której po dniu 31 grudnia 2006 r. powstaną nowe miejsca pracy. Zwolnieniu podlega 25 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynku i 25 m<sup>2</sup> powierzchni gruntu na jedno nowo utworzone miejsce pracy - w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy, przy czym maksymalnie zwolniona powierzchnia budynków i gruntów nie może przekroczyć ogólnej powierzchni budynków i gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W uchwale Nr XLV/189/2009 RADY MIASTA GARWOLIN z dnia 31 sierpnia 2009 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości przedsiębiorców tworzących nowe inwestycje i nowe miejsca pracy na terenie miasta Garwolin w ramach pomocy de mini mis (Warszawa, dnia 8 października 2009 r. Mazow.09.157.4643) w § 4. Ust. 1 wskazano, że zwalnia się z podatku od nieruchomości - grunty, budynki lub ich części i budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez przedsiębiorców tworzących nowe inwestycje związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i wykorzystywane pod nowe inwestycje na obszarze miasta Garwolin, pod warunkiem utworzenia nowych miejsc pracy.

W ust. 2 natomiast, że za każde nowo utworzone miejsce pracy zwalnia się od podatku od nieruchomości odpowiednio:

- 1) 50m<sup>2</sup> powierzchni budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej,
- 2) 500m<sup>2</sup> powierzchni gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej,
- 3) 5000zł wartości budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

<sup>610</sup> W uchwale Nr XXII/276/2008 RADY MIEJSKIEJ W KOZIENICACH z dnia 30 czerwca 2008 r. w sprawie zwolnienia przedsiębiorców z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de mini mis (Warszawa, dnia 17 października 2008 r. Mazow.08.177.6338) w § 3 ust. 2 . wskazano, że zwolnienie od podatku, odnosi się do nieruchomości lub ich części związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą i obejmuje w danym roku podatkowym proporcjonalnie do okresu podlegania obowiązkowi podatkowemu dotyczącemu:

- a) 30m<sup>2</sup> powierzchni budynków podlegającej obowiązkowi podatkowemu w podatku na każde nowo utworzone miejsce pracy, a w przypadku utworzenia miejsc pracy dla absolwentów i osób powyżej 45 roku życia powierzchnia ta wynosi 35m<sup>2</sup>;
- b) 200m<sup>2</sup> powierzchni gruntów podlegających obowiązkowi podatkowemu w podatku na każde nowo utworzone miejsce pracy, a w przypadku utworzenia nowych miejsc pracy dla absolwentów i osób powyżej 45 roku życia powierzchnia gruntów wynosi 250m<sup>2</sup>;
- c) 10.000zł wartości budowli podlegających obowiązkowi podatkowemu w podatku na każde nowo utworzone miejsce pracy, a przypadku utworzenia miejsc pracy dla absolwentów i osób powyżej 45 roku życia wartość ta wynosi 12.500zł.

W uchwale Nr XXIV/262/2008 Rady Miasta Szczecinek z dnia 27 października 2008 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców na terenie Miasta Szczecinek (Szczecin, dnia 20 listopada 2008 r. Zacho.08.95.2060) w § 3 ust. 1 wskazano, że zwalnia się z podatku od nieruchomości na okres jednego roku określone niżej części budynków, gruntów i budowli wykorzystywanych przez podatników do działalności gospodarczej za każde nowo utworzone miejsce pracy dla osoby bezrobotnej zatrudnionej na umowę o pracę na terenie Miasta Szczecinek po dniu wejścia w życie niniejszej uchwały:

- 1) do 500 m<sup>2</sup> powierzchni gruntów, a w przypadku zatrudnienia absolwenta, o którym mowa w § 1 ust. 1 pkt 2 lub osoby powyżej 45 roku życia do powierzchni 600 m<sup>2</sup>;
- 2) do 50 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej budynków, a w przypadku zatrudnienia absolwenta, o którym mowa w § 1 ust. 1 pkt 2 lub osoby powyżej 45 roku życia do powierzchni 60 m<sup>2</sup>;
- 3) do 25.000 zł wartości budowli, a w przypadku zatrudnienia absolwenta, o którym mowa w § 1 ust. 1 pkt 2 lub osoby powyżej 45 roku życia do 30.000 zł.

<sup>611</sup> W uchwale Nr XLII/204/2009 RADY GMINY WIERZCHOWO z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości na 2010 rok (Szczecin, dnia 4 grudnia 2009 r. Zacho.09.85.2245)

Kolejnym rodzajem ulg wprowadzanych w uchwałach dotyczących podatku od nieruchomości było **procentowe obniżenie podstawy opodatkowania**. Preferencja ta polegała na:

- wyłączeniu z podstawy opodatkowania procentowo określonej powierzchni budynków pozostałych należących do emerytów lub rencistów,<sup>612</sup>
- wyłączeniu z podstawy opodatkowania określonej procentowo określonej powierzchni użytkowej budynku i powierzchni gruntu na jedno nowo utworzone miejsce pracy<sup>613</sup>.

Kolejny rodzaj wprowadzanych ulg związany był z **ilościowo-procentowym obniżeniem podstawy opodatkowania**. Polegało to na wskazaniu przesłanek wyłącznie z podstawy opodatkowania określonej powierzchni użytkowej budynków, gruntów lub pewnej kwoty wartości budowli przy jednoczesnym wskazaniu, że w pewnych przypadkach pomniejszanie podstawy opodatkowania uzależnione jest od określonego współczynnika procentowego<sup>614</sup>. Wielkość tej ulgi zależała przy tym najczęściej od liczby nowo utworzonych miejsc pracy.

---

wprowadzono zapis, iż zwalania się powierzchnię powyżej 70 m<sup>2</sup> pozostałych budynków lub ich części, pozostawionych przez podatnika po przekazaniu gospodarstwa rolnego w związku z przejściem na emeryturę lub rentę rolniczą otrzymywaną z Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, jeżeli wyłącznym źródłem utrzymania podatnika i jego małżonka jest emerytura lub renta rolnicza.

<sup>612</sup> W uchwale Nr XXVIII/182/08 RADY MIEJSKIEJ W DOBIEGNIEWIE z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień z tytułu podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 1 grudnia 2008 r. Lubus.08.124.1871) w § 1 ust. 1 wprowadzono zapis, zgodnie z którym zwalnia się z podatku od nieruchomości:

- a) 90% - powierzchni budynków pozostałych lub ich części, innych niż wymienione w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a - d ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, należące do emerytów lub rencistów z rolnictwa, do których stosuje się przepisy ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników,
- b) 50% - powierzchni budynków pozostałych lub ich części, innych niż wymienione w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a - d ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych oraz grunty pozostałe należące do emerytów lub rencistów.

Preferencje wskazane w ww. przepisie są w istocie ulgą polegającą na pomniejszeniu podstawy opodatkowania budynków, która w dodatku ma charakter podmiotowy.

<sup>613</sup> W uchwale Nr XI/81/08 RADY GMINY LUTOWISKA z dnia 30 stycznia 2008 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy Lutowska (Rzeszów, dnia 2 września 2008 r.)<sup>613</sup> w § 1 ust. 2 wskazano, że zwolnienie przysługuje w przypadku utworzenia:

- 1) od 1 - 2 nowych stałych miejsc pracy w wysokości 20% podstawy naliczenia podatku od nieruchomości,
- 2) od 3 - 6 nowych stałych miejsc pracy w wysokości 40% podstawy naliczenia podatku od nieruchomości,
- 3) od 7 - 14 nowych stałych miejsc pracy w wysokości 60% podstawy naliczenia podatku od nieruchomości,
- 4) 15 i więcej stałych miejsc pracy w wysokości 80% podstawy naliczenia podatku od nieruchomości.

W uchwale Nr XXXII/206/09 RADY GMINY GRODZISKO DOLNE z dnia 5 lutego 2009 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy Grodzisko Dolne (Rzeszów, dnia 24 marca 2010 r.)<sup>613</sup> w § 1 ust. 2 wskazano, że zwolnienie przysługuje w przypadku utworzenia:

- 1) od 1 - 2 nowych stałych miejsc pracy w wysokości 80% podstawy naliczenia podatku od nieruchomości,
- 2) od 3 - 6 nowych stałych miejsc pracy w wysokości 60% podstawy naliczenia podatku od nieruchomości,
- 3) od 7 - 14 nowych stałych miejsc pracy w wysokości 50% podstawy naliczenia podatku od nieruchomości,
- 4) 15 i więcej stałych miejsc pracy w wysokości 30% podstawy naliczenia podatku od nieruchomości.

<sup>614</sup> W uchwale Nr VII/39/2008 RADY MIEJSKIEJ W OLSZYNIE z dnia 3 września 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca

Kolejny rodzaj ulg stwierdzonych w objętych badaniami uchwałach polegał na **procentowym obniżeniu kwoty podatku do zapłaty**. Wprowadzano przy tym następujące przesłanki tych preferencji:

- dokonanie wpłaty całości rocznej kwoty podatku przed terminem I raty podatku,<sup>615</sup>
- wykonanie remontu budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, znajdujących się na określonym obszarze gminy,<sup>616</sup>
- stworzenie określonej liczby miejsc pracy.

---

pracy na terenie Gminy Olszyna (Wrocław, dnia 2 października 2008 r. Dolno.08.266.2848) w § 5 ust. 1 zapisano, że za każde nowo utworzone miejsce pracy zwalnia się od podatku od nieruchomości w pierwszym roku zwolnienia:

- 1) 40 m<sup>2</sup> powierzchni budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej lub budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- 2) 400 m<sup>2</sup> powierzchni gruntów zajętych lub związanych z działalnością gospodarczą;
- 3) 4000 zł wartości budowli związanych z działalnością gospodarczą.

W ust. 2 podkreślono natomiast, że w kolejnych latach wysokość zwolnienia wzrasta o 10% rocznie w stosunku do roku poprzedniego.

W uchwale Nr XLI/307/09 Rady Miejskiej w Sztumie z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy oraz realizujących nowe inwestycje na terenie miasta i gminy Sztum (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3052) w § 5 ust. 1 wskazano, że za każde nowo utworzone miejsce pracy, zwalnia się od podatku od nieruchomości:

- a) 100m<sup>2</sup> powierzchni budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej;
- b) 1.000m<sup>2</sup> powierzchni gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej;
- c) 100.000 zł wartości budowli związanych z działalnością gospodarczą.

W ust. 2 wskazano natomiast, że zwalnia się od podatku od nieruchomości budynki, budowle i grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jako nowe inwestycje w wysokości 75% podatku naliczonego za te nieruchomości przez okres uprawniający do zwolnienia.

W uchwale Nr XXIII/218/2009 RADY GMINY LUBAŃ z dnia 20 marca 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy Lubań (Wrocław, dnia 9 kwietnia 2009 r. Dolno.09.62.1300) wskazano, § 5 ust. 1, że za każde nowo utworzone miejsce pracy zwalnia się od podatku od nieruchomości w pierwszym roku zwolnienia:

- 1) 40 m<sup>2</sup> powierzchni budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej lub budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- 2) 400 m<sup>2</sup> powierzchni gruntów zajętych lub związanych z działalnością gospodarczą;
- 3) 4000 zł wartości budowli związanych z działalnością gospodarczą.

W ust. 2 zapisano, że w kolejnych latach wysokość zwolnienia wzrasta o 10% rocznie w stosunku do roku poprzedniego.

<sup>615</sup> W uchwale Nr XXXXI/277/2009 Rady Miejskiej w Kępicach z dnia 29 października 2009 r. w sprawie podatku od nieruchomości w roku 2010 (Gdańsk, dnia 7 grudnia 2009 r. Pomor.09.165.3152) wprowadzono zapis, zgodnie z którym obniża się stawkę należnego podatku o 10% w przypadku jeżeli podatnik dokona wpłaty całości rocznej kwoty podatku przed terminem I raty podatku.

<sup>616</sup> W uchwale Nr XXI/264/08 Rady Miejskiej w Toszku z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków lub ich części w których dokonano remontu elewacji (Katowice, dnia 24 grudnia 2008 r. Śląsk.08.221.4651) postanowiono zwolnić od podatku od nieruchomości budynki lub ich części położone w strefie A 1 i A 2 określonej w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego terenów zainwestowanych i rozwojowych miasta Toszek przyjętym Uchwałą Nr IV/43/2003 Rady Miejskiej w Toszku z dnia 28 stycznia 2003 r. /Dz. Urz. Woj. Śląskiego Nr 51, poz. 1602/ pod warunkiem zrealizowania w nich remontu polegającego na odnowieniu /odrestaurowaniu/ całej elewacji budynku.

W § 2 ust. 1 tej uchwały wprowadzono zapis, iż zwolnienie przysługuje przez okres 4 lat w wysokości 100% należnego podatku od nieruchomości od lokalu przeznaczonego na cele mieszkalne oraz 50% podatku od nieruchomości od lokalu przeznaczonego na prowadzenie działalności gospodarczej. Oznacza to, że w odniesieniu do budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej preferencja ta jest ulgą polegającą na pomniejszeniu przez pewien okres kwoty podatku do zapłaty.

Ostatnia z tych sytuacji występuje stosunkowo często. Przykłady uchwał zawierających tę preferencję umieszczono w załączniku nr 6 na końcu pracy.

#### **2.3.3.2.2.2.4. Zwolnienie dyskryminacyjne**

W niektórych przypadkach wprowadzane przez rady gmin uchwały zawierały preferencje, które można uznać za mające charakter dyskryminacyjny. Mamy bowiem do czynienia z sytuacjami, w których ich adresatami są jedynie wybrane podmioty, przy zastosowaniu kryteriów, które nie znajdują uzasadnienia innego niż wprowadzenie lepszego traktowania podmiotów ściśle powiązanych z jednostką wprowadzającą preferencje lub uzyskujących dochody wyłącznie określonych źródeł, czy też osób, które osiągnęły określony wiek. Trudno uznać za uzasadnione wprowadzenie preferencji jedynie podatnikom spełniającym następujące warunki:

- przedsiębiorcy mający mieć siedzibę na terenie gminy wprowadzającej zwolnienie,<sup>617</sup>
- właściciele budynków muszą być zameldowani na pobyt stały w gminie wprowadzającej zwolnienie,<sup>618</sup>
- właściciele budynków lub gruntów stanowiących własność osób fizycznych, których wyłącznym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta<sup>619</sup>,
- właścicielami budynków mieszkalnych będących rolnikami w gminie, która wprowadza zwolnienie,<sup>620</sup>

---

<sup>617</sup> W uchwale Nr BRM-0150/XXVI/211/08 Rady Miejskiej w Radlinie z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości przedsiębiorców tworzących nowe inwestycje na terenie miasta Radlin w ramach pomocy de minimis (Katowice, dnia 15 grudnia 2008 r. Śląsk.08.215.4413) w § 3 ust.1 wskazano, że ze zwolnienia przewidzianego niniejszą uchwałą nie może skorzystać przedsiębiorca zalegający z zapłatą zobowiązań podatkowych oraz innych należności pieniężnych stanowiących dochód Miasta Radlin, a w ust. 2, że siedziba przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą musi znajdować się na terenie Miasta Radlin.

<sup>618</sup> W uchwale Nr XXX/160/09 RADY GMINY W WĄPIELSKU z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.134.2435) zwolniono budynki mieszkalne lub ich części wykorzystywane na cele mieszkaniowe, których właścicielami są mieszkańcy gminy Wąpielsk zameldowani na pobyt stały.

<sup>619</sup> W uchwale Nr XLIII/282/2009 RADY GMINY CHEŁM z dnia 13 listopada 2009 r. w sprawie prowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie gminy Chełm (Lublin, dnia 31 grudnia 2009 r. Lubel.09.145.3114) zwalnia się m.in. budynki pozostałe stanowiące własność osób fizycznych, których wyłącznym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta, z wyjątkiem części związanych z działalnością gospodarczą.

W uchwale Nr XXIX/204/09 RADY GMINY KOLNO z dnia 20 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 8 grudnia 2009 r. Podla.09.231.2769) zwolniono m.in. budynki lub ich części oraz grunty stanowiące własność (współwłasność) rencistów lub emerytów i zamieszkiwanych wyłącznie przez te osoby lub wspólnie z pozostającymi na ich utrzymaniu osobami małoletnimi, jeżeli głównym źródłem utrzymania w roku podatkowym jest renta lub emerytura, z wyjątkiem przeznaczonych lub wykorzystywanych na cele rekreacyjno-wypoczynkowe.

<sup>620</sup> W uchwale Nr XL/367/09 RADY MIEJSKIEJ W PIŃCZOWIE z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 8 grudnia 2009 r. Święt.09.520.3848) zwolniono m.in. budynki mieszkalne lub ich części zajęte przez rolników gminy Pińczów - płatników podatku rolnego, z

- właścicielami nieruchomości są osoby, które ukończyły 70 roku życia<sup>621</sup>.

#### **2.3.3.2.2.5. Wprowadzenie przy zwolnieniach zapisów wzajemnie sprzecznych**

W niektórych uchwałach wprowadzano zapisy, które pozostawały w sprzeczności z innymi regulacjami wynikających z tych aktów. Problem ten najczęściej dotyczył sytuacji, w której z jednej strony wprowadzano zwolnienie dotyczące budowli, z drugiej strony zaś zapisywano, że preferencja ta nie ma zastosowania do budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>622</sup>. Jeśli budowla nie jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej to nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości<sup>623</sup>. W związku z

---

zastrzeżeniem, że zwolnienie to dotyczy tylko jednego budynku mieszkalnego położonego na terenie gminy Pińczów.

<sup>621</sup> W uchwale Nr XLV/488/09 RADY MIEJSKIEJ W GRYFINIE z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatków: od nieruchomości, od środków transportowych oraz rolnego (Szczecin, dnia 16 grudnia 2009 r. Zach.09.90.2509) zwolniono nieruchomości lub ich części zajętych przez osoby, które ukończyły 70 roku życia i zamieszkują samotnie lub z osobami, jeżeli zamieszkują one samotnie lub z osobami, które również posiadają orzeczoną znaczny stopień niepełnosprawności. Zwolnienie nie przysługuje, jeżeli w danej nieruchomości prowadzona jest działalność gospodarcza.

<sup>622</sup> W uchwale Nr XVI/163/08 RADY GMINY NOZDRZEC z dnia 30 października 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 2 grudnia 2008 r. Podk.08.94.2170) zwolniono m.in. budowle sportowe, budowle zajęte na potrzeby prowadzenia działalności kulturalnej i kultury fizycznej, budowle służące działalności w zakresie odprowadzania i oczyszczania ścieków, budowle wykorzystywane na potrzeby uzdatniania i dostarczania wody. Jednocześnie jednak w tej uchwale zapisano, że zwolnienia przewidziane w ust. 1 nie dotyczą nieruchomości lub ich części wykorzystywanych na działalność gospodarczą.

Podobne zapisy były w następujących uchwałach:

W uchwale Nr XLV/314/2009 RADY MIEJSKIEJ W ROGOŹNIE z dnia 28 października 2009 r. w sprawie określenia stawek i wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości na rok 2010 (Poznań, dnia 15 grudnia 2009 r. Wielk.09.222.3841)

W uchwale Nr XVII/106/08 Rady Gminy Lipce Reymontowskie z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 13 grudnia 2008 r. Łódzk.08.375.3520)

W uchwale Nr XXVIII/174/08 Rady Miasta Poręba z dnia 25 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 11 grudnia 2008 r. Śląsk.08.213.4298)

W uchwale Nr XII/105/2008r. RADY GMINY W BRODACH z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od wymiaru podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 5 grudnia 2008 r. Święt.08.253.3463)

W uchwale Nr XXIX/661/2008 RADY MIEJSKIEJ W KIELCACH z dnia 30 października 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 26 listopada 2008 r. Święt.08.244.3246)

W uchwale Nr 605/XLII/09 RADY MIASTA PŁOCKA z dnia 27 października 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 24 listopada 2009 r. Mazow.09.189.5271.)

W uchwale Nr XLI/204/2009 RADY GMINY DĘBE WIELKIE z dnia 16 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 8 grudnia 2009 r. Mazow.09.201.5652)

W uchwale Nr XLII/322/09 RADY MIEJSKIEJ W SOKÓŁCE z dnia 12 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 28 października 2009 r. Podla.09.210.2350)

W uchwale Nr 248/XLIII/2009 Rady Gminy Przechlewo z dnia 23 listopada 2009 r. w sprawie stawek i zwolnień podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 15 grudnia 2009 r. Pomor.09.171.3340)

W uchwale Nr XXXVII/427/2009 Rady Miasta Ustroń z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości i podatku rolnego w roku 2010 (Katowice, dnia 23 listopada 2009 r. Śląsk.09.206.3836)

W uchwale Nr XXXIX/237/09 Rady Gminy Szczytno z dnia 30 października 2009 r. w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości (Olsztyn, dnia 16 grudnia 2009 r. Warmi.09.191.2589.).

<sup>623</sup> W art. 2 ust. 1 pkt 3 u.o.p.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.



powyższym nie ma potrzeby wprowadzanie zwolnień dotyczących budowli, które nie są związane z prowadzeniem takiej działalności.

Inną sytuacją wyczerpująca znamiona ww. zarzutu, który powinien być podniesiony przez izby sprawujące nadzór nad uchwałami podatkowymi, był przypadek, w których wprowadzono zwolnienie dotyczące budynków, czy gruntów zajętych na potrzeby m.in. zakładów budżetowych i jednocześnie wprowadzenie zapisu, że preferencja ta nie dotyczy nieruchomości zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej<sup>624</sup>. Zakład budżetowy jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. Oznacza to, że nieruchomości zajęte na potrzeby tego podmiotu są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie można więc wprowadzić zwolnienia adresowanego do tych zakładów, zakładając jednocześnie, że preferencja ta nie może dotyczyć nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą.

#### **2.3.3.2.2.2.6. Wprowadzanie zwolnień dla przedmiotów niepodlegających opodatkowaniu**

Wprowadzając zwolnienia w podatku od nieruchomości należy mieć na względzie, że preferencje te powinny się odnosić wyłącznie do przedmiotów, które podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Oczywista z pozoru kwestia, zdaje się znikać z pola widzenia niektórych podmiotów podejmujących działania prawotwórcze w tym zakresie. Skoro objęte opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości są grunty, budynki lub ich części oraz budowle, to one, a nie np. nieruchomości powinny być wskazywane jako objęte określonymi zwolnieniami. Nie ma podstaw aby zwalniać z podatku od nieruchomości tym bardziej np. urządzenia. Problem ten ma charakter nie tylko teoretyczny. Jak bowiem zastosować zapis, w którym mowa jest, że zwalnia się z podatku nieruchomości wykorzystywane na cele ochrony środowiska. Czy tę referencją powinny być objęte poza gruntami, także budynki, które nie stanowią odrębnych nieruchomości budynkowych, czy lokalowych? Czy zwolnienia to należy zastosować także do budowli wykorzystywanych na potrzeby oczyszczalni ścieków?

**W związku z powyższym należałoby rozważyć zakwestionowanie takich uchwał wskazując na naruszenie art. 7 ust. 3 w zw. z art. 2 u.o.p.l. W zasadzie w uchwałach, które były objęte nadzorem wszystkich RIO stwierdzono zapisy, w których zwalniano**

---

<sup>624</sup> W uchwale Nr XXII/158/09 Rady Gminy Kozielice z dnia 19 czerwca 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Szczecin, dnia 27 sierpnia 2009 r. Zacho.09.60.1614) wskazano, że zwalnia się od podatku od nieruchomości budynki lub ich części oraz grunty zajęte na potrzeby jednostek organizacyjnych Gminy Kozielice: jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, instytucji kultury z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

**„nieruchomości”. Uchwały zawierające te preferencje zostały przedstawione w załączniku nr 7.**

Zaobserwowano także inne niewłaściwe pojęcia, które były wykorzystywane do konstruowania preferencji podatkowych podejmowanych na podstawie art. 7 ust. 3 u.o.p.l. Stwierdzono wprowadzenia **zwolnień dotyczących dróg**. Przy czym występowały następujące ich rodzaje:

- drogi w osiedlach mieszkaniowych,<sup>625</sup>
- drogi dojazdowe do gruntów,<sup>626</sup>
- drogi nie sklasyfikowane zgodnie z ustawą o ewidencji gruntów i budynków,<sup>627</sup>
- drogi do gruntów rolnych i leśnych<sup>628</sup>,
- drogi stanowiące własność komunalną.

**Innymi używanymi w uchwałach określeniami, które były używane w celu określenia przedmiotu korzystającego ze zwolnień były:**

- obiekty oczyszczalni ścieków,<sup>629</sup>
- obiekty i tereny sportowe,<sup>630</sup>
- urzędnia,<sup>631</sup>

---

<sup>625</sup> W uchwale Nr XXXII/210/09 Rady Gminy Łapanów z dnia 20 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 3 listopada 2009 r. Małop.09.667.5003.) zwolniono m.in. drogi w osiedlach mieszkaniowych, drogi dojazdowe do gruntów rolnych i leśnych oraz obiektów użyteczności publicznej, stanowiące odrębny przedmiot opodatkowania oraz drogi nie sklasyfikowane zgodnie z Ustawą o ewidencji gruntów i budynków. Nie wiadomo, czy preferencja ta odnosi się do gruntów, czy budowli, czy obu tych łącznie obu tych elementów.

<sup>626</sup> W uchwale Nr XXXII/210/09 Rady Gminy Łapanów z dnia 20 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 3 listopada 2009 r. Małop.09.667.5003.) zwolniono m.in. drogi w osiedlach mieszkaniowych, drogi dojazdowe do gruntów rolnych i leśnych oraz obiektów użyteczności publicznej, stanowiące odrębny przedmiot opodatkowania oraz drogi nie sklasyfikowane zgodnie z Ustawą o ewidencji gruntów i budynków.

<sup>627</sup> W uchwale Nr XXXII/210/09 Rady Gminy Łapanów z dnia 20 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 3 listopada 2009 r. Małop.09.667.5003.) zwolniono m.in. drogi w osiedlach mieszkaniowych, drogi dojazdowe do gruntów rolnych i leśnych oraz obiektów użyteczności publicznej, stanowiące odrębny przedmiot opodatkowania oraz drogi nie sklasyfikowane zgodnie z Ustawą o ewidencji gruntów i budynków.

<sup>628</sup> W uchwale Nr XX/95/08 RADY GMINY LUBANIE z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek oraz zwolnień w podatku od nieruchomości. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.165.2655) wprowadzono zwolnienie drogi do gruntów rolnych i leśnych oraz drogi stanowiące własność komunalną.

<sup>629</sup> W uchwale Nr 235/XXXIV/09 RADY GMINY JAWORNIK POLSKI z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 31 marca 2009 r. Podka.09.19.514.) zwolniono m.in. obiekty oczyszczalni ścieków.

W uchwale Nr XXXIV/193/2009 RADY GMINU W KUŚLINIE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 17 grudnia 2009 r. Wielk.09.225.3934.) zwolniono m.in. obiekty oczyszczalni ścieków.

<sup>630</sup> W uchwale Nr V/44/09 RADY GMINY W UNISŁAWIU z dnia 9 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 9 grudnia 2009 r. Kujaw.09.125.2115) zwolniono gminne obiekty i tereny sportowe.

- miejsca kultu religijnego,<sup>632</sup>
- przewody sieci służące do doprowadzenia telewizji kablowych,<sup>633</sup>
- piwnice i strychy,<sup>634</sup>
- kolektory, przepompownie i przykanaliki,<sup>635</sup>
- gminny zasób nieruchomości.<sup>636</sup>

#### **2.3.3.2.2.7. Zwolnienie z powtórzeniem zapisu ustawowego**

W niektórych przypadkach rady gmin wprowadzały zwolnienia, które w istocie rzeczy odnosiły się do przedmiotów, które objęte były zwolnieniami ustawowymi. Z taką sytuacją mieliśmy do czynienia przy zwolnieniach gruntów stanowiących nieużytki<sup>637</sup> czy budynków lub ich części, wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków<sup>638</sup>. Zgodnie z art.7 ust. 1 pkt 10 u.o.p.l. zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Natomiast w świetle art. 7 ust. 1 pkt 6 tej ustawy zwolnieniem

---

<sup>631</sup> W uchwale Nr LII/452/09 RADY MIEJSKIEJ JASŁA z dnia 26 października 2009 r. w sprawie podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 10 listopada 2009 r. Podka.09.85.1912) zwolniono m.in. urządzenia i grunty oraz budynki lub ich części zajęte na prowadzenie wyłącznie działalności rekreacyjno - sportowej oraz kulturalnej, za wyjątkiem związanych z działalnością gospodarczą.

W uchwale Nr XXXI/214/08 RADY GMINY JASŁO z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień w tym podatku na terenie Gminy Jasło (Rzeszów, dnia 17 grudnia 2008 r. Podka.08.101.2658) zwolniono m.in.: urządzenia i grunty oraz budynki zajęte na prowadzenie wyłącznie działalności rekreacyjno-sportowej oraz kulturalnej, za wyjątkiem związanych z działalnością gospodarczą.

<sup>632</sup> W uchwale Nr XX/199/2008 Rady Gminy Stegna z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 9 stycznia 2009 r. Pomor.09.2.83) zwolniono m.in. miejsca kultu religijnego i cmentarze a także nieruchomości lub ich części związane z działalnością pożarniczą, sportową, kulturalną, oraz zajęte na prowadzenia warsztatów terapii zajęciowej, z wyjątkiem wykorzystanych do prowadzenia działalności gospodarczej.

<sup>633</sup> W uchwale Nr RG-XXVII/207/08 RADY GMINY SITKÓWKA-NOWINY z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 3 grudnia 2008 r.) zwolniono m.in. przewody sieci służące do doprowadzenia telewizji kablowych na terenie gminy.

<sup>634</sup> W uchwale Nr XLIII/350/09 RADY MIEJSKIEJ WE WSCHOWIE z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 7 grudnia 2009 r. Lubus.09.135.1860) zwolniono m.in. piwnice i strychy.

<sup>635</sup> W uchwale Nr LII/346/09 RADY MIEJSKIEJ W NOWEJ SARZYNIE z dnia 23 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 17 grudnia 2009 r. Podka.09.103.2489) zwolniono m.in. kolektory, przepompownie i przykanaliki wykorzystywane do odprowadzania ścieków komunalnych.

<sup>636</sup> W uchwale Nr XXXI/214/09 Rady Miejskiej w Koniecpolu z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 4 grudnia 2009 r. Śląsk.09.215.4024) zwolniono m.in. gminny zasób nieruchomości za wyjątkiem budynków lub ich części oraz gruntów zajętych lub wydzierzawionych na prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>637</sup> W uchwale Nr XXXIII/247/09 Rady Gminy Stryszawa z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie: zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie Gminy Stryszawa (Kraków, dnia 12 grudnia 2009 r. Małop.09.782.6159) zwolniono m.in. grunty stanowiące nieużytki, pod warunkiem, że nie są wykorzystywane na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej.

<sup>638</sup> W uchwale Nr XXXVIII/903/2009 Rady Miejskiej w Bielsku-Białej z dnia 10 marca 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 27 marca 2009 r. Śląsk.09.51.1140) wprowadzono zapis, iż zwalnia się budynki lub ich części, wpisane indywidualnie do rejestru zabytków.

objęte są grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Wprowadzanie do uchwał materii uregulowanej w ustawie może być uznane za istotne naruszenia prawa, stanowiące podstawę do jej wyeliminowania z obrotu prawnego<sup>639</sup>.

Podobnie należy ocenić uchwały, w których wprowadza się zwolnienia dotyczące nieruchomości lub ich części stanowiące własność religijnych stowarzyszeń, czy związków wyznaniowych<sup>640</sup>. Jak się wydaje, grunty, budynki, o których mowa wyżej objęte są zwolnieniami wynikającymi z ustaw regulujących relację między poszczególnymi zarejestrowanymi w Polsce Kociołami czy związkami wyznaniowymi a Rzeczpospolitą Polską<sup>641</sup>.

Inaczej należy już ocenić zwolnienia wprowadzane w uchwałach a dotyczące gruntów, czy budynków zajętych na potrzeby kultu religijnego<sup>642</sup>, a także miejsca kultu religijnego.<sup>643</sup> Preferencje ta mają charakter przedmiotowy, co oznacza, że niezależnie, czy podatnikiem będzie kościół, czy związek wyznaniowy, czy też inna jednostka zwolnienie takie będzie miało zastosowanie. Zaznaczyć przy tym należy, że preferencje znajdujące się w ustawach szczególnych regulujących relację między poszczególnymi zarejestrowanymi w Polsce Kociołami czy związkami wyznaniowymi a Rzeczpospolitą Polską zawierają zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe.

---

<sup>639</sup> Zob. wyrok NSA z 14 października 1999, II SA/Wr, LEX 39509, OwSS 2000/1/17. Sąd wskazał, że uchwała rady gminy nie może regulować jeszcze raz tego, co jest już zawarte w obowiązującej ustawie. Taka uchwała, jako istotnie naruszająca prawo, jest nieważna. Trzeba bowiem liczyć się z tym, że powtórzony przepis będzie interpretowany w kontekście uchwały, w której go powtórzono, co może prowadzić do całkowitej lub częściowej zmiany intencji prawodawcy. Wskazano ponadto, iż zasady techniki prawodawczej, wynikające z uchwały nr 147 Rady Ministrów z 5 listopada 1991 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (M.P. nr 44, poz. 310), powinny znaleźć odpowiednie zastosowanie także na gruncie stanowienia przepisów gminnych.

<sup>640</sup> W uchwale Nr 144/XXII/08 RADY MIEJSKIEJ W CHORZELACH z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 29 listopada 2008 r. Mazow.08.205.7962) zwolniono m.in. nieruchomości lub ich części stanowiące własność religijnych stowarzyszeń, związków wyznaniowych, ich instytucji służące wyłącznie i bezpośrednio celom kultu religijnego.

<sup>641</sup> Zob. np. art. 55 ust. 4 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U.89.29.154), gdzie wskazuje się, że kościelne osoby prawne są zwolnione od opodatkowania i od świadczeń na fundusz gminny i fundusz miejski, od nieruchomości lub ich części, stanowiących własność tych osób lub używanych przez nie na podstawie innego tytułu prawnego na cele niemieszkalne, z wyjątkiem części zajmowanej na wykonywanie działalności gospodarczej.

<sup>642</sup> W uchwale Nr XXVI/124/2008 RADY GMINY W KRZYNOWŁODZE MAŁEJ z dnia 5 grudnia 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 31 grudnia 2008 r. Mazow.08.221.9552) zwolniono m.in. nieruchomości zajęte na potrzeby kultu religijnego.

<sup>643</sup> W uchwale Nr XX/199/2008 Rady Gminy Stegna z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 9 stycznia 2009 r. Pomor.09.2.83) zwolniono m.in. miejsca kultu religijnego i cmentarze.

#### **2.3.3.2.2.8. Wadliwie określony moment rozpoczęcia okresu zwolnienia**

W uchwale wprowadzającej zwolnienie stanowiącej regionalną pomoc inwestycyjną stwierdzono wadliwie wskazany moment rozpoczęcia korzystania z tej preferencji. **Zapisano bowiem, że pomoc przysługuje od momentu zakończenia inwestycji**<sup>644</sup>. Regulacja taka jest sprzeczna z art. 6 ust. 3 u.o.p.l. Zgodnie z tym przepisem jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. W przepisie tym wprowadzono zasadę, iż jakiegokolwiek zdarzenia powodujące m.in. zmniejszenie opodatkowania np. w związku ze zwolnieniami wywołuje skutek dopiero od następnego miesiąca po jego zaistnieniu.

Należy także zwrócić uwagę, że taki zapis uchwały może naruszać § 11 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną<sup>645</sup>. Zgodnie z tym przepisem pomoc przysługuje:

- 1) od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano zgłoszenia - w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania objętych obowiązkiem podatkowym w dniu dokonania zgłoszenia;
- 2) od dnia powstania obowiązku podatkowego, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania, od których obowiązek podatkowy powstał po dniu dokonania zgłoszenia.

Z regulacji tej wynika m.in. że zwolnienie od podatku od nieruchomości może być przyznane najwcześniej gdy powstanie obowiązek podatkowy. Zgodnie z art. 6 ust. 2 u.o.p.l. jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.

**Biorąc powyższe pod uwagę istnieje wątpliwość, czy ww. zapis uchwały wskazujący, że zwolnienie obowiązuje od zakończenia inwestycji jest uzasadniony, skoro**

---

<sup>644</sup> W uchwale Nr XIX/134/08 RADY GMINY SKĄPE z dnia 25 kwietnia 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Gorzów Wielkopolski, dnia 5 maja 2008 r. Lubus.08.43.835) w § 4 ust. 3 wskazano, że pomoc przysługuje od momentu zakończenia inwestycji.

<sup>645</sup> Dz.U.08.146.927

**przy nowo wybudowanych budynkach i budowlach, bieg terminy zwolnienia nie rozpoczyna biegu od zakończenia inwestycji, ale od 1. stycznia roku następnego po roku, w którym inwestycja została zakończona.**

#### **2.3.3.2.2.2.9. Brak podstaw do wprowadzenie określonych zapisów dotyczących zwolnień w uchwale**

Wprowadzane w uchwałach zapisy dotyczące zwolnień powinny znajdować podstawę w przepisach ustawowych lub wydanych na ich podstawie przepisach wykonawczych. Trudno znaleźć podstawę prawną dla wprowadzenia w uchwale regulacji, na podstawie której:

- organ podatkowy pisemnie potwierdza spełnienie przez przedsiębiorcę warunków do uzyskania pomocy publicznej<sup>646</sup>,
- organ podatkowy udziela zwolnienie w formie decyzji organu podatkowego<sup>647</sup>; dodać należy, że żadne ze zwolnień występujących w podatku od nieruchomości a znajdujących podstawę w ustawach nie jest przyznawane w związku z decyzją podatkową<sup>648</sup>.
- zwolnienie może być przyznawane wyłącznie na udokumentowany wniosek podatnika<sup>649</sup>.

---

<sup>646</sup> W uchwale Nr XIX/134/08 RADY GMINY SKĄPE z dnia 25 kwietnia 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Gorzów Wielkopolski, dnia 5 maja 2008 r. Lubus.08.43.835) w § 4 wskazano, że wójt Gminy Skąpe pisemnie potwierdza spełnienie przez przedsiębiorcę warunków do uzyskania pomocy publicznej, ale jednocześnie, że przedsiębiorca nabywa prawo do zwolnienia automatycznie, bez konieczności wydawania w tej sprawie decyzji podatkowej.

<sup>647</sup> Zapis ten znajdzie się w § 4 ust. 2 uchwały Nr XVI/93/2008 RADY GMINY W GRUDZIĄDZU z dnia 22 lutego 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na terenie gminy Grudziądz (Bydgoszcz, dnia 14 sierpnia 2008 r. Kujaw.08.108.1707).

W uchwale Nr XX/110/08 RADY GMINY STUPSK z dnia 30 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis stowarzyszeń prowadzących działalność gospodarczą na terenie gminy Stupsk (Warszawa, dnia 31 stycznia 2009 r. Mazow.09.10.224) w § 5 ust. 1 wskazano, że zwolnienie od podatku od nieruchomości, następuje w drodze decyzji Wójta Gminy Stupsk. W ust. 2 wskazano natomiast, że zwolnienie od podatku od nieruchomości, następuje od pierwszego dnia miesiąca, następującego po miesiącu którym został złożony wniosek, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania objętych obowiązkiem podatkowym w dniu dokonania zgłoszenia lub od dnia powstanie obowiązku podatkowego, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w odniesieniu do podmiotów opodatkowania, od których obowiązek podatkowy powstał po dniu dokonania zgłoszenia.

W uchwale Nr XI/81/08 RADY GMINY LUTOWISKA z dnia 30 stycznia 2008 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy Lutowiska (Rzeszów, dnia 2 września 2008 r. Podka.08.68.1686) w § 3 ust. 1 wskazano, że zwolnienia, określone w § 1 uchwały, na wniosek zainteresowanego podmiotu udziela Wójt Gminy Lutowiska w formie decyzji.

W uchwale Nr XXXV/364/V/2009 Rady Miasta Trzebini z dnia 26 czerwca 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na terenie Gminy Trzebinia (Kraków, dnia 5 sierpnia 2009 r. Małop.09.462.3418) wskazano, że uchyla się Uchwałę Rady Miasta Trzebini Nr VII/70/V/2007 z dnia 25 kwietnia 2007 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na terenie Gminy Trzebinia i jednocześnie wskazano, że zwolnienia przyznane w czasie obowiązywania uchwały będą kontynuowane przez okresy wskazane w decyzji. Oznacza to, że przyznawano zwolnienia w drodze decyzji.

<sup>648</sup> Na fakt, iż skorzystanie ze zwolnień powinno zależeć wyłącznie od spełnienia przesłanek określonej w samej uchwale bez decyzji organu podatkowego zwraca także uwagę L. Etel, Uchwały... s. 154 i n. a także J. Burzyński, Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Zasady udzielania i dokumentacja (poradnik dla gmin), Gdańsk 2008, s. 218 i n.

Trudno jest znaleźć podstawę prawną wprowadzania ww. zapisów w art. 7 ust.3 u.o.p.l., rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną<sup>650</sup>, czy też innych aktach dotyczących pomocy publicznej.

W kontekście decyzji, o przyznaniu zwolnienia należy stwierdzić, że podatnik po spełnieniu warunków wskazanych w uchwale, niezbędnych do skorzystania ze zwolnienia, powinien wskazać nieruchomości (grunty, budynki lub budowle) jako korzystające ze zwolnienia, w informacji podatkowej (osoba fizyczna) lub deklaracji podatkowej (osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej). W przypadku gdy organ podatkowy uzna, że podatnik nie spełnia niezbędnych warunków będzie musiał wydać decyzję podatkową.

W przypadku osób fizycznych będzie to decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego na podatek od nieruchomości. Ustalenie podatku m.in. od nieruchomości, które zdaniem podatnika powinny korzystać ze zwolnienia będzie, de facto decyzją o odmowie przyznania zwolnienia.

Osoby prawne lub jednostki organizacyjne nie mających osobowości prawnej powinny wykazywać przedmioty objęte zwolnieniem w deklaracjach podatkowych. W przypadku gdy organ podatkowy zakwestionuje zasadność zwolnienia będzie zobowiązany do podjęcia postępowania, które doprowadzić może do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania, o której mowa w art. 21 § 3 o.p.

**Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, iż ww. zapisy zawarte w uchwale stanowiące podstawę do wydania przez organ podatkowy decyzji nie znajdują podstawy**

---

<sup>649</sup> W uchwale Nr XVII/72/2008 RADY GMINY W BAŁTOWIE z dnia 11 stycznia 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców z terenu gminy Bałtów (Kielce, dnia 23 stycznia 2008 r. Świąt.08.13.198) w § 4 ust. 1 wskazano, że ulgi wymienione w uchwale są przyznawane na udokumentowany wniosek podatnika, określający z którego rodzaju ulgi chce korzystać, zaś w ust. 2, że ulga przysługuje od następnego miesiąca po złożeniu kompletnego wniosku, na podstawie decyzji organu podatkowego. W ust 3 zapisano, że organ podatkowy odmówi udzielenia ulgi jeżeli złożony wniosek będzie niekompletny, a przedsiębiorca nie przedłożył żądanych dokumentów w wyznaczonym terminie.

W uchwale Nr XLII/204/2009 RADY GMINY WIERZCHOWO z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości na 2010 rok (Szczecin, dnia 4 grudnia 2009 r. Zacho.09.85.2245) wprowadzono zwolnienie m.in. zapis, iż zwalania się powierzchnię powyżej 70 m<sup>2</sup> pozostałych budynków lub ich części, pozostawionych przez podatnika po przekazaniu gospodarstwa rolnego w związku z przejściem na emeryturę lub rentę rolniczą otrzymywaną z Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, jeżeli wyłącznym źródłem utrzymania podatnika i jego małżonka jest emerytura lub renta rolnicza. Wskazano jednocześnie, że zwolnienie to przyznawane jest na podstawie pisemnego oświadczenia podatnika o spełnieniu warunków do zwolnienia.

<sup>650</sup> Dz.U.08.146.927

w ww. ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Nie wprowadzają one także żadnej dodatkowej, szczególnej ochrony dla podatnika.

#### **2.3.3.2.2.10. Wprowadzenie regulacji dotyczących zwolnień sprzecznych z Ordynacją podatkową**

W uchwałach wprowadzających zwolnienia podatkowe często wprowadza się zapisy wskazujące na konsekwencje niedotrzymania warunków niezbędnych do korzystania z tych preferencji. W tym kontekście należy zwrócić uwagę, na często pojawiają się regulacje, iż w takim przypadku kwota uzyskanego zwolnienia podlega zwrotowi wraz z odsetkami<sup>651</sup>. Niekiedy dodatkowo wskazuje się, że należność wraz z odsetkami mają być wpłacone w określonym np. 7.<sup>652</sup> lub 14.<sup>653</sup> dniowym terminie. Należy wskazać, iż zasady naliczania

---

<sup>651</sup> W uchwale Nr XVII/109/2008 RADY GMINY WOLA UHRUSKA z dnia 8 sierpnia 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, udzielanych przedsiębiorcom tworzącym nowe inwestycje i nowe miejsca pracy na terenie Gminy Wola Uhruska w ramach pomocy de mini mis (Lublin, dnia 14 października 2008 r. Lubel.08.113.2741) w §5 ust. 4 wskazano, że w przypadku utraty prawa do zwolnienia, podatnik zobowiązany jest do zwrotu całej nienależnie otrzymanej pomocy wraz z odsetkami za zwłokę, zgodnie z obowiązującymi przepisami o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

W uchwale Nr XXIV/197/2008 RADY GMINY W NIEMCACH z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości udzielanych przez Gminę Niemce w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej na lata 2008 - 2013 na wspieranie nowych inwestycji, dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na terenie Gminy Niemce (Lublin, dnia 14 sierpnia 2008 r. Lubel.08.95.2501) w § 10 wskazano, że w przypadku utraty prawa do zwolnienia z podatku od nieruchomości z powodów określonych w § 8 punkt 3) niniejszej uchwały, beneficjent pomocy zobowiązany jest do zapłaty należnego podatku wraz z odsetkami za cały okres, przez jaki korzystał ze zwolnienia.

W uchwale Nr XXXIII/187/08 Rady Miejskiej w Zatorze z dnia 25 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de mini mis (Kraków, dnia 9 grudnia 2008 r. Małop.08.801.5782) w § 4 ust. 4 wskazano, że podatnik, który w trakcie trwania zwolnienia nie dotrzyma terminu przedłożenia dokumentów, o których mowa w § 3 traci prawo do tego zwolnienia, a na koncie podatnika zostanie ustalony przypis podatku wraz z odsetkami poczynając od początku roku podatkowego, w którym zobowiązany był przedłożyć dokumenty.

W uchwale Nr XX/110/08 RADY GMINY STUPSK z dnia 30 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis stowarzyszeń prowadzących działalność gospodarczą na terenie gminy Stupsk (Warszawa, dnia 31 stycznia 2009 r. Mazow.09.10.224) w § 7 ust. 4 wskazano, że w przypadku utraty prawa do zwolnienia i braku zawiadomienia, w terminie określonym w ust. 2 podatnik zobowiązany jest do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę, od początku roku podatkowego, w którym wystąpiły okoliczności powodujące utratę prawa do zwolnienia.

W uchwale Nr 198/XXIX/09 RADY MIEJSKIEJ W CYBINCE z dnia 25 sierpnia 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców tworzących nowe inwestycje i tworzących nowe miejsca pracy na terenie Gminy Cybinka w ramach pomocy de mini mis (Gorzów Wielkopolski, dnia 30 września 2009 r. Lubus.09.103.1361) w § 11 zapisano, że w przypadku utraty prawa do zwolnienia przedsiębiorca zobowiązany jest do bezzwłocznego zwrotu otrzymanej pomocy wraz z odsetkami.

W uchwale Nr XXXI/149/2009 Rady Gminy Lubomino z dnia 28 września 2009 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy publicznej de minimis dla przedsiębiorstw na terenie Gminy Lubomino (Olsztyn, dnia 2 listopada 2009 r. Warmi.09.164.2301) w § 8 ust. 2 wskazano, że podatnik, który wprowadził w błąd co do spełnienia warunków uprawniających do uzyskania zwolnienia, traci prawo zwolnienia za cały okres przez jaki korzystał ze zwolnienia a należny podatek za ten okres musi zapłacić wraz z odsetkami.

<sup>652</sup> W uchwale NR XX/214/08 RADY MIEJSKIEJ W KARPACZU z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy związane ze zrealizowaniem nowej inwestycji na terenie gminy Karpacz (Wrocław, dnia 28 lipca 2008 r. Dolno.08.206.2287) w § 10 ust. 7 wskazano, że przedsiębiorca zobowiązany jest do zwrotu uzyskanej



odsetek od zaległości podatkowych zostały uregulowane w art. 53-58 o.p.<sup>654</sup>. Wskazane wyżej zapisy są sprzeczne ze sposobem naliczania odsetek za zwłokę wynikającym z tego aktu „a dotyczących osób fizycznych. W tym bowiem przypadku zobowiązanie podatkowe powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Dopiero po upływie 14 dni od dnia doręczenia tego aktu upływa termin płatności. Oznacza to, że dopiero po tym terminie naliczane są odsetki za zwłokę.

Inne zasady odnoszą się do osób prawnych, czy jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, które utraciły prawo do korzystania ze zwolnienia lub okaże się, że w ogóle nie nabyły tego uprawnienia. W tej sytuacji odsetki są należne od upływu terminu płatności zobowiązania, które w tej sytuacji powstaje z mocy prawa. Zaległość wraz z odsetkami są wymagalne po doręczeniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Mogą być jednak egzekwowana na podstawie ostatecznej decyzji.

**W tym kontekście należy uznać za wadliwe zapisy w uchwałach, w świetle których zwrot pomocy następuje wraz z odsetkami w wysokości ustalonej jak dla**

---

kwoty zwolnienia wraz z odsetkami (od należności podatkowych) w terminie 7 dni, licząc od dnia utraty prawa do zwolnienia.

W uchwale Nr XXIII/180/08 Rady Gminy Ryjewo z dnia 30 września 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na tworzenie nowych miejsc pracy związanych z daną inwestycją oraz realizujące nowe inwestycje na terenie Gminy Ryjewo w ramach pomocy de minimis (Gdańsk, dnia 14 listopada 2008 r. Pomor.08.121.2878) w § 14 ust. 3 wskazano, że przedsiębiorca zobowiązany jest do zwrotu uzyskanej kwoty zwolnienia w terminie 7 dni, licząc od dnia utraty prawa do zwolnienia, o którym mowa w § 14, a w ust. 4, iż kwota uzyskanego zwolnienia podlega zwrotowi wraz z odsetkami za zwłokę w terminie 7 dni, licząc od pierwszego dnia tego roku, w którym zostały zlikwidowane miejsca pracy. W ust. 5 podkreślono, że odsetki za zwłokę naliczane są od dnia utraty prawa do zwolnienia do dnia wpłaty.

W uchwale Nr XIX/122/08 Rady Gminy Łukta z dnia 25 kwietnia 2008 r. w sprawie przyjęcia "Programu pomocy de minimis dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie gminy Łukta" (Olsztyn, dnia 30 maja 2008 r. Warmi.08.85.1575) w § 12 ust. 4 załącznika do uchwały wskazano, że kwota uzyskanego zwolnienia podlega zwrotowi wraz z odsetkami (od należności podatkowych) w terminie 7 dni, licząc od pierwszego dnia tego roku, w którym zostały zlikwidowane miejsca pracy. W ust. 5 zapisano, że odsetki naliczane są od dnia utraty prawa do zwolnienia do dnia wpłaty łącznie.

W uchwale Nr XXVIII/139/08 RADY GMINY ŁĘKA OPATOWSKA z dnia 30 grudnia 2008 r. w sprawie: programu pomocy de minimis w zakresie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy związane z nowymi inwestycjami na terenie Gminy Łęka Opatowska (Poznań, dnia 27 marca 2009 r.)<sup>652</sup> w § 7 ust.5 wskazano, że przedsiębiorca zobowiązany jest do zwrotu uzyskanej kwoty zwolnienia w ciągu 7 dni, licząc od dnia utraty prawa do zwolnienia, o którym mowa w ust. 3 i 4 wraz z odsetkami (od należności podatkowych), naliczonych od dnia utraty prawa do zwolnienia do dnia wpłaty.

<sup>653</sup> W uchwale Nr XVI/114/08 RADY MIEJSKIEJ W ZŁOTYM STOKU z dnia 28 maja 2008 r. w sprawie zwolnień przedmiotowych od podatku od nieruchomości od budynków i budowli w ramach pomocy de minimis (Wrocław, dnia 22 lipca 2008 r. Dolno.08.200.2223) w § 7 wskazano, że w przypadku naruszenia warunków przyznania zwolnienia przedsiębiorca zobowiązany jest do zwrotu uzyskanej kwoty zwolnienia wraz z odsetkami (jak od zaległości podatkowych) w terminie 14 dni od doręczenia stosownego wezwania.

W uchwale Nr XX/151/08 RADY GMINY PRUSZCZ z dnia 29 lutego 2008 r. w sprawie określenia warunków udzielania pomocy de minimis dla przedsiębiorców w zakresie zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 26 maja 2008 r. Kujaw.08.75.1236) w § 6 ust. 6 wskazano, że podatnicy, którzy nie dopełnią warunków do zwolnienia są zobowiązani do zapłaty, w terminie 14 dni od dnia wezwania do zapłaty przez organ podatkowy, należnego podatku wraz z odsetkami liczonymi jak od zaległości podatkowych.

<sup>654</sup> Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.

**zaległości podatkowej w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji określającej wysokość zwrotu pomocy udzielonej przez gminę.**<sup>655</sup>

Opisane wyżej zasady naliczania odsetek za zwłokę, wynikają z o.p. i dotyczą instytucji, w której podatnik nie spełnia warunków wynikających z uchwały do korzystania z tej preferencji.

**Zupełnie innym przypadkiem będzie sytuacja, w której beneficjent określonej preferencji uzyska ją niezgodnie z przepisami unijnymi, gdzie obowiązek zwrotu pomocy następuje ze stosowanymi odsetkami<sup>656</sup>. Różnica ta wydaje się nie zawsze dostrzegana<sup>657</sup>.**

#### **2.3.3.2.2.11. Wprowadzanie zwolnień z wykorzystaniem pojęć nieprecyzyjnych**

Wprowadzaniu zwolnień nie powinno towarzyszyć wykorzystywanie pojęć nieprecyzyjnych (zob. 2.3.3.2.2.1.8.). W przeciwnym wypadku może dochodzić do sporów interpretacyjnych między podatnikiem a organem podatkowym.

**Biorąc pod uwagę przedmioty opodatkowania, które można objąć zwolnieniami w podatku od nieruchomości (budynki, grunty, budowle) najwięcej wątpliwości dotyczy preferencji mających zastosowanie w odniesieniu do gruntów. W wielu uchwałach objętych badaniami stwierdzono liczne przypadki kreowania tych preferencji przy wykorzystaniu pojęć, których znaczenie może budzić wątpliwości. W żadnym z przedstawianych niżej uchwał RIO nie zakwestionowały tych aktów.**

<sup>655</sup> W uchwale Nr XVI/136/08 RADY MIEJSKIEJ W LUBNIEWICACH z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie określenia warunków udzielania pomocy de minimis dla przedsiębiorców w zakresie zwolnień w podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 26 listopada 2008 r. Lubus.08.122.1833) w § 8 wskazano, że zwrot pomocy następuje wraz z odsetkami w wysokości ustalonej jak dla zaległości podatkowej w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji określającej wysokość zwrotu pomocy udzielonej przez gminę.

W uchwale Nr XIX/141/08 RADY MIEJSKIEJ W BYTOMIU ODRZAŃSKIM z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia warunków udzielenia pomocy de minimis na utworzone nowe miejsca pracy związane z nową inwestycją w zakresie zwolnień z podatku od nieruchomości na terenie Gminy Bytom Odrzański (Gorzów Wielkopolski, dnia 9 grudnia 2008 r. Lubus.08.130.2002) w § 12 ust. 1 zapisano, że jeżeli przekroczenie dopuszczalnej wielkości pomocy nastąpiło w związku ze zwolnieniem uzyskanym na podstawie niniejszej uchwały, wówczas kwota udzielonej pomocy ponad dopuszczalną wielkość podlega zwrotowi.

W ust.2 wskazano, że zwrot pomocy następuje wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości ustalonej jak dla zaległości podatkowej w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji określającej wysokość zwrotu udzielonej pomocy.

<sup>656</sup> W art. 25 ust 2 ustawy o pomocy publicznej (wskazuje się, że obowiązek zwrotu obejmuje kwotę stanowiącej równowartość udzielonej pomocy publicznej, co do której Komisja wydała decyzję o obowiązku zwrotu pomocy obejmuje również odsetki, o których mowa w art. 14 ust. 2 rozporządzenia Rady.

<sup>657</sup> Zob. K. Niziałek, Jak napisać program pomocowy w gminie?, Prawo pomocy publicznej 2011, Nr 1, s.19 i n., gdzie Autor wskazuje, iż uchwała wprowadzająca zwolnienie powinna wskazywać wszelkie okoliczności, przy zaistnieniu których przedsiębiorca jest zobowiązany do zwrotu należnego podatku wraz z odsetkami. Wydaje się, że kwestia należnych odsetek w związku z niespełnieniem warunków do zwolnienia jest wystarczająco uregulowana w Ordynacji podatkowej. Zagadnienie odsetek związanych z bezprawnym uzyskaniem pomocy regulowane jest natomiast w art.25 ust. 2 ustawy o pomocy publicznej.

Pojawiły się między innymi zwolnienia dotyczące następujących **gruntów**: niesklasyfikowanych<sup>658</sup>, prywatnych<sup>659</sup>, działek rentowych będących w dożywotnim użytkowaniu<sup>660</sup>, użytek-droga, jako oznaczenie w ewidencji gruntów i budynków<sup>661</sup>, stanowiących mienie prywatne, będących prawnym dojazdem<sup>662</sup>, gospodarstwa rolnych<sup>663</sup>, gruntów związanych z administrowaniem mieniem komunalnym<sup>664</sup>, wykorzystywanych jako strażnice<sup>665</sup>, gruntów przeznaczonych na wielokierunkową działalność kulturalną, sportową i rekreacyjną polegającą na upowszechnianiu i ochronie kultury, popularyzacji sportu i rekreacji,<sup>666</sup> a także gruntów zajętych na potrzeby transportu zbiorowego<sup>667</sup>.

---

<sup>658</sup> W uchwale Nr XXVII/115/08 RADY GMINY KRAMSK z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na rok 2009, wprowadzenia zwolnień, wyznaczenia inkasentów i ustalenia wynagrodzenia za inkaso (Poznań, dnia 31 grudnia 2008 r. Wielk.08.257.4705.) wprowadzono zwolnienie dotyczące budynków gospodarczych służące działalności rolniczej położone na gruntach niesklasyfikowanych. W tym miejscu powstaje pytanie o to, co należy rozumieć pod pojęciem gruntów niesklasyfikowanych. Można domyślać się, że chodzi grunty niesklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne. Precyzyjne zapisy powinny jednak być elementem wymaganym szczególnie w kontekście wprowadzanych preferencji podatkowych, tak aby nie mogło dochodzić do interpretacji rozszerzającej.

W uchwale Nr XXVIII/151/09 RADY GMINY BAKAŁARZEWO z dnia 13 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 4 grudnia 2009 r. Podla.09.228.2711) zwolniono m.in.: grunty niesklasyfikowane zajęte pod drogi wewnętrzne.

<sup>659</sup> W uchwale Nr XXXII/175/09 Rady Gminy w Dziemianach z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 rok (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3067) wprowadzono zwolnienie m.in. dla gruntów prywatnych zajętych na drogi, pod którymi przebiegają kolektory sanitarne.

<sup>660</sup> W uchwale Nr XXVIII/195/09 RADY GMINY NOWOGRÓDEK POMORSKI z dnia 16 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień podatku od nieruchomości na 2010 rok (Szczecin, dnia 16 grudnia 2009 r. Zach.09.90.2481) wprowadzono zwolnienie dotyczące budynków i gruntów pod budynkami oraz działki rentowe będące w dożywotnim użytkowaniu (grunty i budynki przejęte na Skarb Państwa).

<sup>661</sup> W uchwale Nr XLI/400/09 Rady Gminy Świerklaniec z dnia 30 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3738) zwolniono m.in. grunty, budynki lub ich części oraz budowle stanowiące zgodnie z ewidencją gruntów - użytek - droga, za wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

<sup>662</sup> W uchwale Nr XXX/237/09 Rady Gminy Chybie z dnia 27 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości od budynków, budowli i gruntów na 2010 rok oraz zakresu udzielania zwolnień (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3697) zwolniono m.in. grunty stanowiące mienie prywatne zajęte pod drogi dojazdowe do posesji, będące przedmiotem współwłasności co najmniej dwóch osób fizycznych lub będące prawnym dojazdem do co najmniej dwóch odrębnych posesji.

<sup>663</sup> W uchwale Nr XXVI/191/08 Rady Gminy Gierałtowiec z dnia 2 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 15 grudnia 2008 r. Śląsk.08.215.4374) zwalnia się m.in. budynki gospodarcze lub ich części, nie położone na gruntach gospodarstwa rolnego, wykorzystywane wyłącznie do działalności rolniczej przez podatnika podatku rolnego prowadzącego gospodarstwo rolne, będącego w posiadaniu budynków na podstawie umowy dzierżawy zawartej z właścicielem lub posiadaczem samoistnym budynku.

<sup>664</sup> W uchwale Nr XL/80/09 RADY MIEJSKIEJ W RZEPINIE z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 7 grudnia 2009 r. Lubus.09.135.1855) zwolniono m.in. grunty, budynki i budowle związane z administrowaniem mieniem komunalnym, wskazując jednocześnie, że zwolnienie to stanowi pomoc de mini mis.

<sup>665</sup> W uchwale Nr XXI/120/2008 RADY GMINY CHRZYPSCO WIELKIE z dnia 28 października 2008 r. w sprawie: określenia zwolnień w podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 1 grudnia 2008 r. Wielk.08.212.3459) zwolniono m.in. budynki i grunty wykorzystywane jako strażnice.

<sup>666</sup> W uchwale Nr XXXVII/241/2009 Rady Miasta Jastarni z dnia 7 października 2009 r. w sprawie podatków i opłat lokalnych obowiązujących na terenie Miasta Jastarni (Gdańsk, dnia 19 listopada 2009 r. Pomor.09.155.2900) wprowadzono zwolnienie od podatku od nieruchomości dla nieruchomości lub ich części

Wprowadzając zwolnienia podatkowe w uchwałach posługiwano się także w niektórych przypadkach zapisami mało precyzyjnymi w odniesieniu do **budynków**. Wprowadzono m.in. następujące określenia: domy pobytu dziennego,<sup>668</sup> budynki wspólnot mieszkaniowych,<sup>669</sup> budynki pozostałe stanowiące pozostałość po byłych gospodarstwach rolnych<sup>670</sup>, mieszkania w budynkach rekreacyjno - wypoczynkowych zamieszkałe czasowo<sup>671</sup>.

W kontekście **budowli** pojawiły się takie określenia jak: kolektory sanitarne<sup>672</sup>, budowle udostępnione do użytku publicznego,<sup>673</sup> linie przesyłowe w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych<sup>674</sup> powierzchnie budowli nie zajęte na działalność gospodarczą<sup>675</sup>.

---

oraz grunty wykorzystywane wyłącznie na cele służące społeczeństwu i przeznaczone na wielokierunkową działalność kulturalną, sportową i rekreacyjną polegającą na upowszechnianiu i ochronie kultury, popularyzacji sportu i rekreacji, z wyjątkiem nieruchomości lub ich części oraz gruntów wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej.

<sup>667</sup> W uchwale Nr XXV/203/08 RADY GMINY W OSTROWIE z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 11 grudnia 2008 r. Podka.08.97.2341) zwolniono m.in. budynki i grunty oraz budowle zajęte na potrzeby transportu zbiorowego.

<sup>668</sup> W uchwale Nr XLIX/1132/2009 Rady Miejskiej w Bielsku-Białej z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 7 grudnia 2009 r. Śląsk.09.217.4110.) wprowadzono zwolnienie dla budynków, ich części oraz gruntów zajętych na domy dziennego pobytu.

<sup>669</sup> W uchwale Nr XXIX/263/08 RADY MIEJSKIEJ W OZIMKU z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Opole, dnia 18 lutego 2009 r. Opols.09.11.156) zwolniono m.in. części wspólne w budynkach wspólnot mieszkaniowych.

<sup>670</sup> W uchwale Nr XXVII/223/2008 Rady Miejskiej w Gogolinie z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Opole, dnia 11 grudnia 2008 r. Opols.08.97.2266) zwolniono m.in. powierzchnie powyżej 100 m<sup>2</sup> budynków pozostałych będących w posiadaniu osób fizycznych, stanowiących pozostałość po byłych gospodarstwach rolnych. Powstaje pytanie o to, jak należy rozumieć określenie budynki, które stanowią pozostałość.

<sup>671</sup> W uchwale Nr XXV/247/2009 Rady Gminy w Budzowie z dnia 13 listopada 2009 r. w sprawie: zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie Gminy Budzów (Kraków, dnia 11 grudnia 2009 r. Małop.09.766.5965) zwolniono m.in. budynki mieszkalne, mieszkania w budynkach nie mieszkalnych z wyjątkiem pomieszczeń w budynkach mieszkalnych przeznaczonych na działalność gospodarczą i mieszkań w budynkach rekreacyjno - wypoczynkowych, zamieszkałych czasowo.

<sup>672</sup> W uchwale Nr XXXII/175/09 Rady Gminy w Dziemianach z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 rok (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3067) wprowadzono zwolnienie m.in. dla gruntów prywatnych zajętych na drogi, pod którymi przebiegają kolektory sanitarne. Wątpliwość dotyczy m.in. rozumienia określenie gruntów prywatnych.

<sup>673</sup> W uchwale Nr XXXIII/317/09 RADY MIEJSKIEJ W NAMYSŁOWIE z dnia 10 grudnia 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień od podatku od nieruchomości (Opole, dnia 17 grudnia 2009 r. Opols.09.110.1659) zwolniono m.in. nieruchomości zajęte na baseny i pływalnie, udostępnione do użytku publicznego, wraz z towarzyszącą im infrastrukturą.

<sup>674</sup> W uchwale Nr XXVII/158/2008 RADY MIEJSKIEJ W STĄPORKOWIE z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 9 grudnia 2008 r. Święt.08.255.3501) zwolniono m.in. grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części oraz linie przesyłowe stanowiące własność gminy w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

<sup>675</sup> W uchwale Nr XXVIII/174/08 Rady Miasta Poreba z dnia 25 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 11 grudnia 2008 r. Śląsk.08.213.4298) wprowadzono zapis, iż zwalnia się m.in.:

- budynki ,grunty ,budowle przeznaczone na cele ochrony przeciwpożarowej z wyjątkiem pomieszczeń zajętych na działalność gospodarczą.

### 2.3.3.2.2.12. Zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe

Niektóre regionalne izby obrachunkowe, jak się wydaje, często w następstwie określonego stanowiska WSA, kwestionują zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe. Znalazło to wyraz w działaniach RIO w Poznaniu, Opolu, Zielonej Górze, Krakowie, Olsztynie.<sup>676</sup> **W tym kontekście za zasadne uznano zweryfikowanie czy działania w tym zakresie są podejmowane w odniesieniu do wszystkich uchwał objętych nadzorem tych izb, czy też jest to działanie podejmowane jedynie wybiórczo. Poniżej przedstawiono uchwały zawierające zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe ze wskazaniem poszczególnych izb, które jak ustalono w przeprowadzonych badaniach, nie kwestionowały, aktów zawierających takie preferencje.**

Z uchwałami przedmiotowo-podmiotowymi mieliśmy do czynienia w aktach objętych nadzorem w **RIO w Bydgoszczy**. Wprowadzając te preferencje posługiwano się następującymi zwrotami:

- budynki będące własnością osób fizycznych,<sup>677</sup>
- budynki, budowle i grunty stanowiące własność samorządu terytorialnego,<sup>678</sup>
- nieruchomości będące własnością emerytów i rencistów,<sup>679</sup>

---

- budynki i grunty oraz budowle wykorzystywane na działalność gospodarczą w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych przez samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, z wyjątkiem powierzchni zajętych na działalność gospodarczą.

Pojawia się wątpliwość, czy pojęcia „powierzchnie zajęte na działalność gospodarczą” odnoszą się jedynie gruntów i budynków, czy też budowli. Związane jest to, że przy budowlach podstaw opodatkowania jest wyrażona w wartości nie zaś w powierzchni.

<sup>676</sup> Szerzej na temat zwolnień przedmiotowo-podmiotowych napisano we wcześniejszej części pracy

<sup>677</sup> W uchwale Nr XVII/76/08 RADY GMINY W BYTONIU z dnia 29 października 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz określenia wzorów formularzy podatkowych na obszarze gminy Bytów (Bydgoszcz, dnia 25 listopada 2008 r. Kujaw.08.152.2327) W § 2 tego aktu znajduje się zapis, zgodnie z którym zwalnia się od podatku od nieruchomości:

- 1) budynki mieszkalne lub ich części, budynki pozostałe będące własnością osób fizycznych za wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej;
- 2) budynki lub ich części, budowle i grunty stanowiące własność samorządu terytorialnego, które nie zostały oddane w zarząd na podstawie umowy dzierżawy, ani nie są we władaniu osób fizycznych, osób prawnych, ani jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej;

W uchwale Nr XXX/160/09 RADY GMINY W WĄPIELSKU z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.134.2435.) zwolniono m.in. budynki wymienione w § 1, pkt 2 lit e (budynki pozostałe) osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej.

<sup>678</sup> W uchwale Nr XVII/76/08 RADY GMINY W BYTONIU z dnia 29 października 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz określenia wzorów formularzy podatkowych na obszarze gminy Bytów (Bydgoszcz, dnia 25 listopada 2008 r. Kujaw.08.152.2327) W § 2 tego aktu znajduje się zapis, zgodnie z którym zwalnia się od podatku od nieruchomości:

- 1) budynki mieszkalne lub ich części, budynki pozostałe będące własnością osób fizycznych za wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej;
- 2) budynki lub ich części, budowle i grunty stanowiące własność samorządu terytorialnego, które nie zostały oddane w zarząd na podstawie umowy dzierżawy, ani nie są we władaniu osób fizycznych, osób prawnych, ani jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej;

- budynki i grunty stanowiące własność albo będące w posiadaniu gminy poniżej 5 tysięcy mieszkańców,<sup>680</sup>
- grunty będące własnością gminy,<sup>681</sup>
- nieruchomości, które stanowią własność komunalną,<sup>682</sup>
- budynki i zajęte pod nie grunty związane z działalnością ochotniczych straży pożarnych,<sup>683</sup>
- budynki osób fizycznych,<sup>684</sup>

<sup>679</sup> W uchwale Nr XXIX/43/09 RADY GMINY ROGOWO z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie podatku od nieruchomości na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.135.2493) wprowadzono zwolnienie dotyczące nieruchomości pozostałych będących własnością emerytów i rencistów, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>680</sup> W uchwale Nr XXXII/162/2009 RADY GMINY WIELKA NIESZAWKA z dnia 18 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 10 grudnia 2009 r. Kujaw.09.126.2136) wprowadzono zwolnienie od podatku od nieruchomości budynki i grunty stanowiące własność albo będące w posiadaniu gminy poniżej 5 tysięcy mieszkańców z wyjątkiem gruntów i budynków będących w posiadaniu osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych w tym spółek nieposiadających osobowości prawnej.

W akcie tym wprowadzono także zwolnienie budowle służących do odprowadzania lub oczyszczania ścieków, rurociągi i przewody sieci rozdzielczej wody stanowiące własność gminy poniżej 5 tysięcy mieszkańców.

<sup>681</sup> W uchwale Nr XXXIII/207/2009 RADY GMINY LUBIEWO z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.136.2536) wprowadzono m.in. zwolnienia dotyczące gruntów pod wodami stojącymi, będącymi własnością gminy Lubiewo, za wyjątkiem wydzierżawionych.

W uchwale Nr XXX/160/09 RADY GMINY W WĄPIELSKU z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.134.2435) wprowadzono zwolnienia od podatku od nieruchomości m.in. budynków lub ich części oraz grunty stanowiące własność gminy przeznaczone na działalność statutową w zakresie ochrony p.poż., kultury i sportu, działalności opiekuńczo-wychowawczej, przeciwdziałania alkoholizmowi.

W uchwale Nr 39/08 RADY GMINY W DĘBOWEJ ŁĄCE z dnia 29 października 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.170.2854) wprowadzono zwolnienie dotyczące nieruchomości lub ich części, budynki lub ich części, budowle stanowiące własność Gminy, jeżeli nie zostały wydzierżawione lub oddane w posiadanie, w zarząd na podstawie zawartych umów innym osobom fizycznym lub prawnym, jednostkom organizacyjnym, w tym spółkom nie posiadającym osobowości prawnej, jak również nie są w posiadaniu bezumownym.

W uchwale Nr XXX/160/09 RADY GMINY W WĄPIELSKU z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.134.2435.)zwolniono m.in. budynki lub ich części oraz grunty stanowiące własność gminy przeznaczone na działalność statutową w zakresie ochrony p.poż., kultury i sportu, działalności opiekuńczo-wychowawczej, przeciwdziałania alkoholizmowi.

<sup>682</sup> W uchwale Nr XXXIII/207/2009 RADY GMINY LUBIEWO z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.136.2536) wprowadzono m.in. zwolnienia dotyczące nieruchomości i ich części, które stanowią własność komunalną, a nie są w posiadaniu zależnym innych osób lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej.

W uchwale Nr XX/95/08 RADY GMINY LUBANIE z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek oraz zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.165.2655) wprowadzono zwolnienie budynki i budowle stanowiące własność komunalną bez względu na rodzaj prowadzonej w nich działalności a także drogi do gruntów rolnych i leśnych oraz drogi stanowiące własność komunalną oraz grunty stanowiące własność komunalną.

<sup>683</sup> W uchwale Nr XXXIII/207/2009 RADY GMINY LUBIEWO z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.136.2536) wprowadzono m.in. zwolnienia dotyczące budynków i zajętych pod nie grunty związane z działalnością ochotniczych straży pożarnych.

- budynki, grunty i budowle gminnych jednostek organizacyjnych<sup>685</sup>
- budynki mieszkalne wykorzystywane na cele mieszkaniowe, których właścicielami są mieszkańcy gminy Wąpielsk zameldowani na pobyt stały<sup>686</sup>.
- grunty, budynki i budowle zajęte na potrzeby gminnych jednostek budżetowych, zakładów budżetowych,<sup>687</sup>
- budynki, grunty stanowiące własność Skarbu Państwa<sup>688</sup>.

Na terenie, w którym nadzór sprawuje **RIO w Zielonej Górze** stwierdzono uchwały wprowadzające zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe, w których zastosowano zwroty dotyczące:

- nieruchomości stanowiących własność gminy,<sup>689</sup>
- gruntów i budynków stanowiących własność Miasta Zielona Góra,<sup>690</sup>
- gruntów i budynków stanowiących własność organu prowadzącego szkołę publiczną,<sup>691</sup>

---

<sup>684</sup> W uchwale Nr XXX/160/09 RADY GMINY W WĄPIELSKU z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.134.2435) wprowadzono zwolnienia od podatku od nieruchomości m.in. budynki wymienione w § 1, pkt 2 lit e (pozostałe) osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej. W tym przypadku mamy dodatkowo sytuację, w której stawka ta ma charakter dyskryminacyjny w odniesieniu do osób fizycznych, które będąc właścicielami budynków mieszkalnych nie są zameldowani w tej ww. gminie.

<sup>685</sup> W uchwale Nr XXX/160/09 RADY GMINY W WĄPIELSKU z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.134.2435) wprowadzono zwolnienia od podatku od nieruchomości m.in. budynków, gruntów i budowli gminnych jednostek organizacyjnych, wykorzystywane w celach statutowych.

W uchwale Nr XXX/160/09 RADY GMINY W WĄPIELSKU z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.134.2435.)zwolniono m.in. budynki, grunty i budowle gminnych jednostek organizacyjnych, wykorzystywane w celach statutowych.

<sup>686</sup> W uchwale Nr XXX/160/09 RADY GMINY W WĄPIELSKU z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.134.2435) wprowadzono zwolnienia od podatku od nieruchomości m.in. budynków mieszkalnych lub ich części wykorzystywane na cele mieszkaniowe, których właścicielami są mieszkańcy gminy Wąpielsk zameldowani na pobyt stały.

<sup>687</sup> W uchwale Nr XXXIX/418/2009 RADY MIEJSKIEJ W KCYNI z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 10 grudnia 2009 r. Kujaw.09.127.2176) zwolniono grunty, budynki lub ich części i budowle zajęte na potrzeby: gminnych jednostek budżetowych nie zwolnionych z podatku z mocy ustawy, zakładów budżetowych, instytucji kultury i jednostek pomocniczych Gminy Kcynia.

<sup>688</sup> W uchwale Nr XXVI/134/2009 RADY GMINY RADZIEJÓW z dnia 2 grudnia 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 14 grudnia 2009 r.) zwolniono budynki i ich części, grunty stanowiące własność Skarbu Państwa nie wchodzące w zasoby AWRSP.

<sup>689</sup> W uchwale Nr XVIII/83/08 RADY GMINY MASZEWO z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na obszarze Gminy Maszewo (Gorzów Wielkopolski, dnia 1 grudnia 2008 r. Lubus.08.124.1841) w § 2 wprowadzono zwolnienie od podatku od nieruchomości nieruchomości stanowiące własność gminy, które nie zostały oddane w zarząd i nie zostały wydzierżawione oraz nie są użytkowane bez żadnego tytułu prawnego.

<sup>690</sup> W uchwale Nr XXXIII/472/08 RADY MIASTA ZIELONA GÓRA z dnia 4 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień od podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 20 listopada 2008 r. Lubus.08.120.1753) wprowadzono zwolnienie dotyczące m.in. gruntów i budynków lub ich części stanowiących własność Miasta Zielona Góra, nie będące we władaniu innych osób prawnych, osób fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej.

<sup>691</sup> W uchwale Nr XXXIII/472/08 RADY MIASTA ZIELONA GÓRA z dnia 4 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień od podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 20 listopada

- nieruchomości należących do jednostek i zakładów budżetowych powiązanych z budżetem miasta i gminy,<sup>692</sup>
- budynków, budowli, terenów zielonych, placów i gruntów stanowiących własność gminy.<sup>693</sup>

W **RIO w Warszawie** nie zakwestionowano uchwał wprowadzających analizowane zwolnienia, w których posłużono się następującymi określeniami:

- budynki wchodzące w skład gospodarstw rolnych będące własnością rolników,<sup>694</sup>
- budynki będące własnością związków wyznaniowych,<sup>695</sup>
- nieruchomości będące własnością gminy,<sup>696</sup>

2008 r. Lubus.08.120.1753) wprowadzono zwolnienie dotyczące m.in. gruntów i budynków lub ich części stanowiących własność organu prowadzącego szkołę publiczną, wykorzystywane na działalność oświatową.

<sup>692</sup> W uchwale Nr XXVIII/183/08 RADY MIEJSKIEJ W DOBIEGNIEWIE z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień z tytułu podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 1 grudnia 2008 r. Lubus.08.124.1872) wprowadzono zwolnienie dla m.in. nieruchomości należących do jednostek i zakładów budżetowych powiązanych z budżetem miasta i gminy z wyjątkiem budynków lub ich części wynajętych innym podmiotom gospodarczym.

<sup>693</sup> W uchwale Nr XXVIII/183/08 RADY MIEJSKIEJ W DOBIEGNIEWIE z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień z tytułu podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 1 grudnia 2008 r. Lubus.08.124.1872) wprowadzono zwolnienie dla m.in. budynków, budowli, terenów zielonych, placów i gruntów stanowiących własność gminy, z wyjątkiem nieruchomości wynajętych innym podmiotom gospodarczym i osobom fizycznym.

<sup>694</sup> W uchwale Nr XXI/101/2008 RADY GMINY W MIROWIE z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 12 grudnia 2008 r. Mazow.08.214.9053) wprowadzono zwolnienia m.in. budynków mieszkalnych lub ich części wchodzących w skład gospodarstw rolnych będących własnością rolników z wyłączeniem budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W uchwale Nr XXI/101/2008 RADY GMINY W MIROWIE z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 12 grudnia 2008 r. Mazow.08.214.9053) zwolniono m.in. budynki mieszkalne lub ich części wchodzące w skład gospodarstw rolnych będące własnością rolników z wyłączeniem budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>695</sup> W uchwale Nr XXI/101/2008 RADY GMINY W MIROWIE z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 12 grudnia 2008 r. Mazow.08.214.9053) wprowadzono zwolnienia m.in. budynków mieszkalnych lub ich części będących własnością związków wyznaniowych przeznaczone na cele mieszkalne osób duchownych.

W uchwale Nr XXI/101/2008 RADY GMINY W MIROWIE z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 12 grudnia 2008 r. Mazow.08.214.9053) zwolniono m.in. budynki mieszkalne lub ich części będące własnością związków wyznaniowych przeznaczone na cele mieszkalne osób duchownych.

W uchwale Nr 144/XXII/08 RADY MIEJSKIEJ W CHORZELACH z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 29 listopada 2008 r. Mazow.08.205.7962) zwolniono m.in. nieruchomości lub ich części stanowiące własność religijnych stowarzyszeń, związków wyznaniowych, ich instytucji służące wyłącznie i bezpośrednio celom kultu religijnego.

<sup>696</sup> W uchwale Nr XXI/101/2008 RADY GMINY W MIROWIE z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 12 grudnia 2008 r. Mazow.08.214.9053) wprowadzono zwolnienia m.in. nieruchomości lub ich części będących własnością Gminy Mirów z wyjątkiem oddanych innym podmiotom na prowadzenie działalności gospodarczej.

W uchwale Nr XXIX/192/08 RADY MIEJSKIEJ W BŁONIU z dnia 24 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 6 grudnia 2008 r. Mazow.08.211.8542) wprowadzono zwolnienia m.in.:

- budowle będące własnością gminy oraz spółek prawa handlowego z wyłącznym kapitałem gminy, wykorzystywane bezpośrednio do wytwarzania energii elektrycznej, ciepła lub wydobycia i uzdatniania wody, linii elektroenergetycznych przesyłowych i rozdzielczych, rurociągów i przewodów sieci rozdzielczej gazów, ciepła, paliw i wody, budowle służące do odprowadzania i oczyszczania ścieków,



- budynki należące do właścicieli lub posiadaczy gospodarstw rolnych,<sup>697</sup>
- budynki należące do emerytów i rencistów,<sup>698</sup>
- budynki, budowle i grunty będące we władaniu jednostek budżetowych gminy<sup>699</sup>.
- gruntów, budynków i budowli zajętych na potrzeby jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, instytucji kultury i spółek komunalnych,<sup>700</sup>
- nieruchomości zajęte na potrzeby instytucji kultury<sup>701</sup>,
- nieruchomości zajęte na potrzeby jednostek Ochotniczych Straży Pożarnych,<sup>702</sup>

---

- budynki lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej będące własnością gminy oraz spółek prawa handlowego z wyłącznym kapitałem gminy,  
 - grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków będące własnością gminy oraz spółek prawa handlowego z wyłącznym kapitałem gminy.

W uchwale Nr XXI/101/2008 RADY GMINY W MIROWIE z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 12 grudnia 2008 r. Mazow.08.214.9053) zwolniono m.in. nieruchomości lub ich części będące własnością Gminy Mirów z wyjątkiem oddanych innym podmiotom na prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>697</sup> W uchwale Nr XVIII/85/08 RADY GMINY W SABNIACH z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych na terenie gminy Sabnie (Warszawa, dnia 5 grudnia 2008 r. Mazow.08.210.8362) zwolniono m.in. budynki mieszkalne należące do właścicieli lub posiadaczy gospodarstw rolnych z wyjątkiem części tych budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>698</sup> W uchwale Nr XVIII/85/08 RADY GMINY W SABNIACH z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych na terenie gminy Sabnie (Warszawa, dnia 5 grudnia 2008 r. Mazow.08.210.8362) zwolniono m.in. budynki mieszkalne lub ich części oraz pozostałe budynki lub ich części, należące do emerytów i rencistów, którzy przekazali gospodarstwa rolne na Skarb Państwa, w zamian za emeryturę lub rentę.

W uchwale Nr XXIX/135/09 RADY GMINY WĄSEWO z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz wprowadzenia zwolnień od tego podatku (Warszawa, dnia 10 grudnia 2009 r. Mazow.09.203.5810) wprowadzono zwolnienie dotyczące budynków gospodarczych stanowiących własność rencistów i emerytów, którzy przekazali swoje gospodarstwo rolne w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników lub renty strukturalne.

W uchwale Nr 144/XXII/08 RADY MIEJSKIEJ W CHORZELACH z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 29 listopada 2008 r. Mazow.08.205.7962) zwolniono m.in. budynki gospodarcze stanowiące własność (współwłasność) rencistów i emerytów, którzy przekazali swoje gospodarstwa rolne w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników.

<sup>699</sup> W uchwale Nr XVII/132/2008 RADY GMINY PRAŻMÓW z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 29 listopada 2008 r. Mazow.08.205.7983) wprowadzono następujące zwolnienia m.in. budynków, budowli i gruntów lub ich części, będących we władaniu jednostek budżetowych gminy.

<sup>700</sup> W uchwale Nr XXXIII/328/2009 RADY MIASTA MARKI z dnia 28 października 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 5 grudnia 2009 r. Mazow.09.199.5534) wprowadzono zwolnienie z podatku od nieruchomości dla gruntów, budynków i budowli zajętych na potrzeby jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, instytucji kultury i spółek komunalnych, stanowiące mienie komunalne z wyjątkiem budynków lub ich części oraz gruntów zajętych lub wydzierżawionych na prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>701</sup> W uchwale Nr XXIX/192/08 RADY MIEJSKIEJ W BŁONIU z dnia 24 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 6 grudnia 2008 r. Mazow.08.211.8542) wprowadzono zwolnienia m.in.: nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby instytucji kultury z wyjątkiem lokali zajętych pod prowadzenie działalności gospodarczej.

W uchwale Nr 144/XXII/08 RADY MIEJSKIEJ W CHORZELACH z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 29 listopada 2008 r. Mazow.08.205.7962) zwolniono m.in. budynki i grunty stanowiące własność lub będące w posiadaniu: instytucji kultury, przedszkoli i gminnych jednostek organizacyjnych.

<sup>702</sup> W uchwale Nr XXIX/192/08 RADY MIEJSKIEJ W BŁONIU z dnia 24 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 6 grudnia 2008 r. Mazow.08.211.8542) wprowadzono

W uchwałach objętych nadzorem **RIO w Gdańsku** stwierdzono zastosowanie następujących kryteriów przy wprowadzanych zwolnieniach przedmiotowo-podmiotowych:

- budynki rencistów,<sup>703</sup>
- budynki, budowle i grunty lub ich wydzielone części zajęte w celu realizacji zadań własnych gminy.<sup>704</sup>

W **RIO w Kielcach** nie kwestionowano następujących określeń:

- grunty i budynki stanowiące mienie komunalne,<sup>705</sup>
- budynki gospodarcze, garaże stanowiące własność rencistów i emerytów,<sup>706</sup>
- budynki mieszkalne lub ich części zamieszkałe przez osoby fizyczne,<sup>707</sup>
- budynki wykorzystywane przez emerytów i rencistów,<sup>708</sup>

---

zwolnienia m.in. nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby jednostek Ochotniczych Straży Pożarnych z wyjątkiem lokali zajętych pod prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>703</sup> W uchwale Nr XXVII/116/2008 Rady Gminy Ostaszewo z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 3 grudnia 2008 r. Pomor.08.128.3070) zwolniono m.in. budynki gospodarcze rencistów, którzy przekazali swoje gospodarstwo rolne w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników.

<sup>704</sup> W uchwale Nr XXXVI/279/2008 Rady Gminy Gniewino z dnia 3 grudnia 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie gminy Gniewino (Gdańsk, dnia 31 grudnia 2008 r. Pomor.08.137.3499) wprowadzono zwolnienie od podatku od nieruchomości - budynki, budowle i grunty lub ich wydzielone części zajęte w celu realizacji zadań własnych gminy.

<sup>705</sup> W uchwale Nr XXVIII/132/2008 RADY GMINY W SOBKOWIE z dnia 22 października 2008 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 25 listopada 2008 r. Święt.08.243.3240) wprowadzono zwolnienie dotyczące m.in. gruntów i budynków stanowiących mienie komunalne nie oddane w posiadanie zależne.

W uchwale Nr XXV/83/2008 RADY GMINY W WOJCIECHOWICACH z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie ustalenia stawek oraz zakresu zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 15 grudnia 2008 r. Święt.08.263.3697) wprowadzono zwolnienie dotyczące m.in. nieruchomości lub ich części stanowiące mienie komunalne nie oddane w posiadanie zależne.

<sup>706</sup> W uchwale Nr XXVIII/132/2008 RADY GMINY W SOBKOWIE z dnia 22 października 2008 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 25 listopada 2008 r. Święt.08.243.3240) wprowadzono zwolnienie dotyczące m.in. budynków gospodarczych, garaży stanowiących własność rencistów i emerytów, którzy przekazali swoje gospodarstwa rolne w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników lub renty strukturalne, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej a także budynków gospodarczych, garaży stanowiących własność osób posiadających I lub II grupę inwalidzką, osoby posiadające znaczny stopień niepełnosprawności oraz osoby powyżej 75 roku życia wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W uchwale Nr XXIX/152/08 RADY GMINY W KIJACH z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 27 stycznia 2009 r. Święt.09.19.251) zwolniono m.in. budynki gospodarcze stanowiące własność (współwłasność) rencistów i emerytów.

W uchwale Nr XL/367/09 RADY MIEJSKIEJ W PIŃCZOWIE z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 8 grudnia 2009 r. Święt.09.520.3848) zwolniono m.in. budynki mieszkalne stanowiące wyłączną własność rencistów i emerytów, którzy przekazali swoje gospodarstwa rolne w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników lub renty strukturalne.

<sup>707</sup> W uchwale Nr XXV/83/2008 RADY GMINY W WOJCIECHOWICACH z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie ustalenia stawek oraz zakresu zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 15 grudnia 2008 r. Święt.08.263.3697) wprowadzono zwolnienie dotyczące m.in. budynków mieszkalnych lub ich części zamieszkałych przez osoby fizyczne.

<sup>708</sup> W uchwale Nr XXV/83/2008 RADY GMINY W WOJCIECHOWICACH z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie ustalenia stawek oraz zakresu zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 15 grudnia 2008 r. Święt.08.263.3697) wprowadzono zwolnienie dotyczące m.in. pozostałe budynki wykorzystywane przez

- budynki stanowiące własność rolników,<sup>709</sup>
- będące w posiadaniu osób fizycznych,<sup>710</sup>
- grunty, budynki będące w użytkowaniu Ochotniczych Straży Pożarnych,<sup>711</sup>
- grunty, budynki oraz budowle zajęte przez powiatowe jednostki budżetowe,<sup>712</sup>
- grunty, budynki oraz budowle zajęte przez gminne zakłady budżetowe, gminne jednostki budżetowe, instytucje kultury,<sup>713</sup>
- grunty, budynki oraz budowle zajęte przez Ochotnicze Straże Pożarne,<sup>714</sup>
- budynki, grunty i budowle stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie instytucji kultury oraz gminnych jednostek budżetowych,<sup>715</sup>

**RIO w Opolu** nie zakwestionowało wprowadzonych zwolnień przedmiotowo-podmiotowych, w których wykorzystano sformułowania dotyczące:

---

emerytów i rencistów utrzymujących się wyłącznie z renty lub emerytury, nie prowadzących żadnej działalności gospodarczej, zamieszkujących odrębnie, a budynki będące ich własnością nie są użytkowane przez inne osoby.

<sup>709</sup> W uchwale Nr XXIX/152/08 RADY GMINY W KIJACH z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 27 stycznia 2009 r. Świąt.09.19.251) zwolniono m.in. budynki mieszkalne stanowiące własność (współwłasność) rolników.

<sup>710</sup> W uchwale Nr LI/286/2009 RADY GMINY W PIEKOSZOWIE z dnia 7 grudnia 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 15 grudnia 2009 r. Świąt.09.536.4027) zwolniono m.in.

- budynki mieszkalne będące w posiadaniu osób fizycznych, z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej

- budynki pozostałe będące w posiadaniu osób fizycznych, z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

<sup>711</sup> W uchwale Nr XXIX/152/08 RADY GMINY W KIJACH z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 27 stycznia 2009 r. Świąt.09.19.251) zwolniono m.in.: grunty, budynki lub ich części będące w użytkowaniu Ochotniczych Straży Pożarnych.

<sup>712</sup> W uchwale Nr XLVI/317/2009 RADY MIEJSKIEJ W KAZIMIERZY WIELKIEJ z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 14 grudnia 2009 r. Świąt.09.533.3989) zwolniono m.in. grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części zajęte przez powiatowe jednostki budżetowe działające w oparciu o przepisy ustawy z dnia 12 marca 2004 roku o pomocy społecznej - (tekst jednolity; Dz. U. z 2009 r. Nr 175, poz.1362).

<sup>713</sup> W uchwale Nr XLVI/317/2009 RADY MIEJSKIEJ W KAZIMIERZY WIELKIEJ z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 14 grudnia 2009 r. Świąt.09.533.3989) zwolniono m.in. grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części zajęte przez gminne zakłady budżetowe, gminne jednostki budżetowe, instytucje kultury.

W uchwale Nr XL/367/09 RADY MIEJSKIEJ W PIŃCZOWIE z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 8 grudnia 2009 r. Świąt.09.520.3848) zwolniono m.in. grunty, budynki i budowle oddane w trwały zarząd zakładowi budżetowemu Gminy i zajęte na prowadzenie działalności rekreacyjno-sportowej.

<sup>714</sup> W uchwale Nr XLVI/317/2009 RADY MIEJSKIEJ W KAZIMIERZY WIELKIEJ z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 14 grudnia 2009 r. Świąt.09.533.3989) zwolniono m.in. grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części zajęte przez Ochotnicze Straże Pożarne.

W uchwale Nr XL/367/09 RADY MIEJSKIEJ W PIŃCZOWIE z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 8 grudnia 2009 r. Świąt.09.520.3848) zwolniono m.in. grunty, budynki i budowle zajęte na potrzeby Ochotniczych Straży Pożarnych.

<sup>715</sup> W uchwale Nr XII/105/2008r. RADY GMINY W BRODACH z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od wymiaru podatku od nieruchomości (Kielce, dnia 5 grudnia 2008 r. Świąt.08.253.3463) zwolniono m.in.

- budynki, grunty i budowle stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie instytucji kultury oraz gminnych jednostek budżetowych,

- budynki, grunty i budowle stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie jednostek organizacyjnych prowadzących działalność statutową w zakresie ochrony przeciwpożarowej.

- budynki, grunty i budowle stanowiące własność Gminy lub będące w jej użytkowaniu wieczystym,<sup>716</sup>
- grunty i budynków stanowiące własność (współwłasność) albo będące w posiadaniu (współposiadaniu) lub trwałym zarządzie.<sup>717</sup>

**Izba w Katowicach** nie uznała za niedopuszczalne wykorzystywanie przy kreowaniu zwolnień takich pojęć, które odnoszą się do:

- grunty, budynki będące w posiadaniu jednostek organizacyjnych miasta działających w formie jednostki budżetowej,<sup>718</sup>
- grunty, budynki będące w posiadaniu jednostek organizacyjnych miasta działających jako instytucje kultury,<sup>719</sup>
- grunty, budynki stanowiące własność miasta,<sup>720</sup>

<sup>716</sup> W uchwale Nr XXIX/263/08 RADY MIEJSKIEJ W OZIMKU z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Opole, dnia 18 lutego 2009 r. Opols.09.11.156) zwolniono m.in. budynki lub ich części, grunty i budowle stanowiące własność Gminy lub będące w jej użytkowaniu wieczystym, jeżeli nie są w posiadaniu osób fizycznych, osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej na podstawie umów zawartych z Gminą lub innego tytułu prawnego albo bez tytułu prawnego, i nie korzysta ze zwolnienia z mocy ustawy.

<sup>717</sup> W uchwale Nr XXVI/285/2009 RADY MIEJSKIEJ W KRAPKOWICACH z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnień od tego podatku (Opole, dnia 16 grudnia 2009 r. Opols.09.109.1632) wprowadzono zwolnienie od podatku od nieruchomości dotyczące gruntów i budynków stanowiących własność (współwłasność) albo będące w posiadaniu (współposiadaniu) lub trwałym zarządzie.

<sup>718</sup> W uchwale Nr XLII/801/09 Rady Miasta Chorzów z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie miasta Chorzów oraz zwolnień z podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3695) wprowadzono zapis, zgodnie z którym zwalnia się m.in. grunty, budynki lub ich części oraz obiekty budowlane lub ich części będące w posiadaniu jednostek organizacyjnych miasta Chorzów działających w formie jednostki budżetowej.

<sup>719</sup> W uchwale Nr XLII/801/09 Rady Miasta Chorzów z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie miasta Chorzów oraz zwolnień z podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3695) wprowadzono zapis, zgodnie z którym zwalnia się m.in. grunty, budynki lub ich części oraz obiekty budowlane lub ich części będące w posiadaniu jednostek organizacyjnych miasta Chorzów działających jako instytucje kultury.

W uchwale Nr XVII/106/08 Rady Gminy Kruszyna z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 11 grudnia 2008 r. Śląsk.08.213.4266) wprowadzono zwolnienie dotyczące budynków lub ich części i grunty stanowiące własność lub będące we władaniu instytucji kultury, dla których organem założycielskim jest gmina.

<sup>720</sup> W uchwale Nr XLII/801/09 Rady Miasta Chorzów z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie miasta Chorzów oraz zwolnień z podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3695) wprowadzono zapis, zgodnie z którym zwalnia się m.in. grunty, budynki lub ich części oraz obiekty budowlane lub ich części stanowiące własność miasta Chorzów nie oddane w posiadanie zależne innym podmiotom.

W uchwale Nr XXVI/191/08 Rady Gminy Gierałtów z dnia 2 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 15 grudnia 2008 r. Śląsk.08.215.4374) zwalnia się m.in.

- budynki lub ich części oraz grunty stanowiące własność Gminy Gierałtów, nieoddane w posiadanie zależne innym podmiotom;

- budynki lub ich części oraz grunty stanowiące własność Gminy Gierałtów oddane w posiadanie zależne na cele mieszkaniowe, na działalność w zakresie kultury fizycznej;

W uchwale Nr XXVIII/174/08 Rady Miasta Poręba z dnia 25 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 11 grudnia 2008 r. Śląsk.08.213.4298) wprowadzono zapis, iż zwalnia się m.in.: budynki i ich części oraz budowle i ich części będące własnością Gminy.

- grunty, budynki będące w posiadaniu jednostek samorządu terytorialnego lub samorządowych jednostek organizacyjnych,<sup>721</sup>
- grunty, budynki lub ich części oraz budowle stanowiące własność Skarbu Państwa będące w wieczystym użytkowaniu gminy,<sup>722</sup>
- grunty, budynki lub ich części oraz budowle gminnych zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych oraz gminnych instytucji kultury,<sup>723</sup>
- budynków i grunty stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie Ochotniczych Straży Pożarnych,<sup>724</sup>

W uchwałach objętych nadzorem **RIO w Szczecinie** stwierdzono wprowadzane zwolnienia, w których określając przedmiot tej preferencji nawiązywano do następujących pojęć:

- nieruchomości stanowiące własność gminy,<sup>725</sup>
- budynki stanowiące własność bądź będących w posiadaniu podatników podatku rolnego,<sup>726</sup>

<sup>721</sup> W uchwale Nr XLII/801/09 Rady Miasta Chorzów z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących na terenie miasta Chorzów oraz zwolnień z podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3695) wprowadzono zapis, zgodnie z którym zwalnia się m.in. grunty, budynki lub ich części oraz obiekty budowlane lub ich części będące w posiadaniu jednostek samorządu terytorialnego lub samorządowych jednostek organizacyjnych związane z administrowaniem (zarządzaniem) nieruchomościami przeznaczonymi do publicznego (ogólnodostępnego) wykorzystywania dla każdego dla celów rekreacyjno-wypoczynkowych.

<sup>722</sup> W uchwale Nr XLI/400/09 Rady Gminy Świerklaniec z dnia 30 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3738) zwolniono m.in. grunty, budynki lub ich części oraz budowle stanowiące własność Skarbu Państwa będące w wieczystym użytkowaniu gminy.

<sup>723</sup> W uchwale Nr XLI/400/09 Rady Gminy Świerklaniec z dnia 30 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3738) zwolniono m.in. grunty, budynki lub ich części oraz budowle gminnych zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych oraz gminnych instytucji kultury, za wyjątkiem nieruchomości lub ich części wynajmowanym osobom trzecim w celu prowadzenia działalności gospodarczej.

<sup>724</sup> W uchwale Nr XVII/106/08 Rady Gminy Kruszyna z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Katowice, dnia 11 grudnia 2008 r. Śląsk.08.213.4266) wprowadzono zwolnienie dotyczące budynków lub ich części i grunty stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie Ochotniczych Straży Pożarnych.

<sup>725</sup> W uchwale Nr XLVII/393/2009 Rady Miejskiej w Myśliborzu z dnia 26 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień podatku od nieruchomości (Szczecin, dnia 18 listopada 2009 r. Zach.09.80.2133) wprowadzono zapis, iż zwalnia się z podatku od nieruchomości stanowiące własność Gminy Myślibórz grunty, budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności w zakresie oświaty, kultury, sportu, gospodarki komunalnej, pomocy społecznej, za wyjątkiem gruntów, budynków lub ich części wynajętych lub wydzierżawionych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W uchwale Nr XXVIII/195/09 RADY GMINY NOWOGRÓDEK POMORSKI z dnia 16 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień podatku od nieruchomości na 2010 rok (Szczecin, dnia 16 grudnia 2009 r. Zach.09.90.2481) wprowadzono zwolnienie dotyczące m.in. nieruchomości będących własnością gminy, nie oddane innym podmiotom w użytkowanie wieczyste lub posiadanie zależne.

W uchwale Nr XIX/176/2008 Rady Gminy Malechowo z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 10 grudnia 2008 r. Zach.08.101.2267) zwolniono m.in. nieruchomości stanowiące własność gminy z wyjątkiem nieruchomości oddanych w dzierżawę, w najem i wieczyste użytkowanie.

<sup>726</sup> W uchwale Nr XXX/179/09 RADY GMINY BIELICE z dnia 30 grudnia 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Szczecin, dnia 4 marca 2010 r. Zach.10.18.338) zwolniono m.in. budynki

- budynki i grunty stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub w trwałym zarządzie instytucji kultury oraz gminnych jednostek i zakładów budżetowych.<sup>727</sup>

W uchwałach weryfikowanych przez **RIO we Wrocławiu** stwierdzono zwolnienia konstruowane w oparciu o zwrot dotyczący budynków i gruntów stanowiących własność lub współwłasność) gminy<sup>728</sup>, które mają być objęte tą preferencją. Stwierdzono także istnienie zwolnienia podmiotowego.<sup>729</sup>

W uchwałach objętych nadzorem **RIO w Lublinie** stwierdzono następujące zwroty przy wprowadzaniu zwolnień:

- budowli i budynków lub ich części oraz gruntów stanowiących własność gminy,<sup>730</sup>
- budynki i grunty będące we władaniu straży pożarnych,<sup>731</sup>

---

mieszkalne lub ich części stanowiące własność bądź będących w posiadaniu podatników podatku rolnego w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>727</sup> W uchwale Nr XLII/204/2009 RADY GMINY WIERZCHOWO z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości na 2010 rok (Szczecin, dnia 4 grudnia 2009 r. Zacho.09.85.2245) wprowadzono zapis, iż zwalania się budynki i grunty stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub w trwałym zarządzie instytucji kultury oraz gminnych jednostek i zakładów budżetowych.

<sup>728</sup> W uchwale Nr XXI/119/2008 RADY MIEJSKIEJ W GŁUSZYCY z dnia 27 października 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Wrocław, dnia 21 listopada 2008 r. Dolno.08.302.3453) wprowadzono zwolnienie dotyczące budynków i gruntów stanowiących własność lub (współwłasność) gminy zajęte na cele związane z zatrudnieniem i zwalczaniem bezrobocia.

<sup>729</sup> W uchwale Nr XIX/233/08 RADY MIEJSKIEJ W ŚWIDNICY z dnia 25 kwietnia 2008 r. w sprawie przyjęcia "Programu pomocy de minimis dla wybranych kategorii przedsiębiorców" (Wrocław, dnia 16 maja 2008 r. Dolno.08.135.1602) w § 5 ust. 1 wskazano, że zwalnia się z podatku od nieruchomości przedsiębiorców zatrudniających młodocianych w celu praktycznej nauki zawodu.

<sup>730</sup> W uchwale Nr XXI/96/08 RADY GMINY FIRLEJ z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie gminy Firlej (Lublin, dnia 31 grudnia 2008 r. Lubel.08.137.3250) wprowadzono zwolnienie m.in.:

- budowli i budynków lub ich części oraz gruntów stanowiących własność gminy lub będących w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych, z wyjątkiem:

a) budowli i i budynków lub ich części oraz gruntów będących w posiadaniu osób fizycznych, osób prawnych i innych niż gminne jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej - na podstawie tytułu prawnego lub bez tytułu prawnego,

b) gruntów oddanych w wieczyste użytkowanie,

- budynków lub ich części oraz gruntów zajętych wyłącznie na potrzeby ochotniczych straży pożarnych,

- budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na potrzeby bytowe osób na stałe w nich przebywających.

W uchwale Nr XXXIII/153/09 RADY GMINY TERESZPOL z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości na terenie Gminy Tereszpol (Lublin, dnia 28 stycznia 2010 r. Lubel.10.4.54.) zwolniono m.in. budynki oraz grunty stanowiące własność gminy z wyjątkiem budynków lub gruntów oraz ich części:

a) będących w posiadaniu osób fizycznych, osób prawnych bądź jednostek nie posiadających osobowości prawnej - na podstawie tytułu prawnego lub bez tytułu prawnego,

b) oddanych w użytkowanie wieczyste.

<sup>731</sup> W uchwale Nr XXXIII/153/09 RADY GMINY TERESZPOL z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości na terenie Gminy Tereszpol (Lublin, dnia 28 stycznia 2010 r. Lubel.10.4.54.) zwolniono m.in. budynki i grunty będące we władaniu straży pożarnych, z wyjątkiem budynków i gruntów lub ich części wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej.

W uchwale Nr XXI/96/08 RADY GMINY FIRLEJ z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie gminy Firlej (Lublin, dnia 31 grudnia 2008 r. Lubel.08.137.3250) wprowadzono zwolnienie m.in. budynków lub ich części oraz gruntów zajętych wyłącznie na potrzeby ochotniczych straży pożarnych.

- grunty, budynki, budowle będące w posiadaniu gminnych jednostek budżetowych,<sup>732</sup>

Stwierdzono także wprowadzane zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe w następujących izbach:

W uchwałach objętych nadzorem **RIO w Krakowie** pojawiło się pojęcie gruntów i budynków stanowiące gminny zasób nieruchomości, a także nieruchomości gminnych<sup>733</sup> oraz mienia komunalnego<sup>734</sup>.

W **RIO w Białymstoku** nie zakwestionowano zwolnień dotyczących budynków i gruntów stanowiących własność gminy.<sup>735</sup> W **RIO w Poznaniu** nie uznano za wadliwe uchwał wprowadzających zwolnienia dotyczące budynków i gruntów stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie instytucji kultury,<sup>736</sup> a także odnoszące się do

---

- budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na potrzeby bytowe osób na stałe w nich przebywających.

<sup>732</sup> W uchwale Nr XLV/196/09 RADY MIASTA REJOWIEC FABRYCZNY z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień od podatku od nieruchomości na terenie Miasta Rejowiec Fabryczny (Lublin, dnia 1 lutego 2010 r. Lubel.10.5.76) zwolniono m.in.: budowle i budynki lub ich części oraz grunty stanowiące własność Miasta Rejowiec Fabryczny lub będące w posiadaniu gminnych jednostek budżetowych, z wyjątkiem: a) budowli, budynków lub ich części oraz gruntów będących w posiadaniu osób fizycznych, osób prawnych i innych niż gminne jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej - na podstawie tytułu prawnego lub bez tytułu prawnego,

b) gruntów oddanych w wieczyste użytkowanie.

<sup>733</sup> W uchwale Nr XXII/299/2008 Rady Miejskiej w Wieliczce z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego (Kraków, dnia 5 grudnia 2008 r. Małop.08.791.5675) wprowadzono zwolnienie m.in. gruntów i budynków lub ich części stanowiących gminny zasób nieruchomości z wyjątkiem oddanych w posiadanie zależne a także gminnych nieruchomości lub ich części wykorzystywane dla potrzeb rybactwa śródlądowego, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>734</sup> W uchwale Nr XXXVII/364/08 Rady Miasta Oświęcim z dnia 29 października 2008 r. w sprawie: zwolnień w podatku od nieruchomości (Kraków, dnia 12 grudnia 2008 r. Małop.08.831.6123) wprowadzono zapis, zgodnie z którym zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części:

1) stanowiące mienie komunalne nie będące w posiadaniu innych podmiotów, z zastrzeżeniem pkt 2,  
2) stanowiące mienie komunalne oddane w trwały zarząd nie przekazane w dalsze posiadanie zależne innym podmiotom.

<sup>735</sup> W uchwale Nr XXI/108/08 RADY GMINY HAJNÓWKA z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 12 grudnia 2008 r. Podla.08.314.3301) zwolniono m.in.

- budynki i grunty stanowiące własność gminy, o ile nie są przekazane w posiadanie innym podmiotom;

- budynki i grunty stanowiące własność gminy, wykorzystywane do celów przeciwpożarowych, do zadań własnych gminy z zakresu kultury.

W uchwale Nr XXVIII/151/09 RADY GMINY BAKAŁARZEWO z dnia 13 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 4 grudnia 2009 r. Podla.09.228.2711) zwolniono m.in.:

- budynki i grunty stanowiące własność (współwłasność) gminy, o ile nie są we władaniu osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

- budynki pozostałe stanowiące własność (współwłasność) rencistów i emerytów, których jedynym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta za wyjątkiem budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków rekreacyjnych.

<sup>736</sup> W uchwale Nr XXI/266/08 RADY GMINY W ŁUBOWIE z dnia 29 grudnia 2008 r. w sprawie: zwolnień w podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 16 marca 2009 r. Wielk.09.41.605) zwolniono m.in. budynki i grunty stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie instytucji kultury.

budynków stanowiących wyłączną własność Miasta Poznania<sup>737</sup>. W **RIO w Łodzi** nie zakwestionowano natomiast zwolnienia budynków, budowli i gruntów lub ich części stanowiących własność gminy.<sup>738</sup>

### **2.3.3.2.3. Podatek od środków transportowych**

#### **2.3.3.2.3.1. Brak określenia stawki dla ciągników siodłowych i balastowych dla ciągników siodłowych i balastowych a także dla przyczep i naczep z czterema większą liczbą osi**

Obowiązek określenia stawki dla ww. kategorii pojazdów, o których mowa w tytule tego podrozdziału wynika z art. 10 ust. 1 pkt 4 i pkt 6 u.o.p.l. W art. 10 ust. 1 pkt 2, 4 i 6 u.o.p.l. zobowiązuje się radę gminy do określania stawek w podatku od środków transportowych dla samochodów ciężarowych, ciągników siodłowych i balastowych oraz przyczep i naczep. Z tego przepisu wynika, że stawki ustalone przez organ stanowiący gminy muszą oscylować między stawkami maksymalnymi i minimalnymi wynikającymi z tej ustawy. Dotyczy to pojazdów najcięższych, których dopuszczalna masa całkowita przekracza 12 ton<sup>739</sup>. **Wysokość stawek maksymalnych** zależy przy tym od dopuszczalnej masy całkowitej (DMC) pojazdów (samochody ciężarowe), DMC zespołu pojazdów (ciągniki siodłowe i balastowe) oraz od DMC przyczepy lub naczepy łącznie z pojazdem silnikowym w przypadku przyczep i naczep.

**Stawki minimalne** zróżnicowane są natomiast w zależności od: DMC, rodzaju zawieszenia oraz liczby osi. Wykaz tych stawek jest zawarty w załącznikach nr 1, 2 i 3 do ww. ustawy. W dokumentach tych określono stawki minimalne odpowiednio dla: samochodów ciężarowych, ciągników siodłowych i balastowych oraz przyczep i naczep. Zostały one jednak określone niestety nieprawidłowo. Błąd polega na nie określeniu stawek minimalnych dla ciągników siodłowych i balastowych oraz przyczep i naczep z czterema i większą liczbą osi. Nie oznacza to jednak, że dla tych kategorii pojazdów rada gminy nie powinna określić stawek, gdyż obowiązek ten wynika z art. 10 nie zaś załączników do

<sup>737</sup> W uchwale Nr XLIX/655/V/2009 RADY MIASTA POZNANIA z dnia 10 lutego 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 23 marca 2009 r. Wielk.09.47.693) zwolniono budynki mieszkalne lub ich części stanowiące wyłączną własność Miasta Poznania wraz z gruntem, rozumianym jako działka wyodrębniona geodezyjnie, na której znajduje się budynek lub jego część.

<sup>738</sup> W uchwale Nr XXXIII/202/2009 RADY GMINY I MIASTA W DRZEWICY z dnia 30 października 2009 r. w sprawie: zwolnień z podatku od nieruchomości (Łódź, dnia 14 grudnia 2009 r. Łódzk.09.365.2982) zwolniono budynki, budowle i grunty lub ich części stanowiące własność gminy nie zajęte pod działalność gospodarczą.

<sup>739</sup> Kryterium to odnosi się do samochodów ciężarowych. W przypadku ciągników siodłowych i balastowych obowiązek przestrzegania zarówno stawek maksymalnych i minimalnych dotyczy to pojazdów, których dopuszczalna masa całkowita zespołu pojazdów przekracza 12 ton, a przy przyczepach i naczepach odnosi się to tych gdy ich dopuszczalnej masy całkowitej łącznie z pojazdem silnikowym przekracza 12 ton.



analizowanej ustawy. **Jako wadliwe należy więc ocenić działanie, w którym rada gminy nie określa w ogóle stawek dla pojazdów, dla których „zabrakło” stawek minimalnych. Nie określenie w uchwale stawek dla tych pojazdów należy uznać za naruszenie art. 10 ust. 1 pkt 4 i 6 u.o.p.l.** Przepis ten nakłada na radę gminy obowiązek określenia stawek dla wszystkich ciągników siodłowych i balastowych oraz przyczep i naczep, których DMC jest równe lub wyższe niż 12 ton, bez względu na to ile osi taki pojazd posiada<sup>740</sup>.

Z jednej strony można próbować rozwiązać ten problem stosując formułę zawartą w art. 20a u.o.p.l.<sup>741</sup>. Jeśli jednak w uchwale z roku poprzedzającego roku podatkowy lub w latach poprzednich także nie określono stawek dla ww. pojazdów, regulacja ta nie będzie pomocna. W takim przypadku nie określenie w uchwale stawek powinno być kwestionowane przez RIO, jak się wydaje, przez wskazywanie naruszenia art. 10 u.o.p.l. Uzasadniając to twierdzenie należy wskazać na nie określenie stawek dla wszystkich przedmiotów wskazanych w tym przepisie. W tym przypadku może się pojawić także skarga na bezczynność prawotwórczą gminy<sup>742</sup>.

**W uchwałach będących przedmiotem badań, w których stwierdzono brak stawek dla pojazdów podlegających opodatkowaniu, najczęściej mankament ten dotyczył jednocześnie ciągników siodłowych i balastowych jak i przyczep i naczep z czterema i większą liczbą osi. Uchwały, w których stwierdzono to uchybienie zostało przedstawione w załączniku nr 8, który umieszczono na końcu niniejszej pracy.**

W niektórych jednak uchwałach brak stawek dotyczył wyłącznie ciągników siodłowych i balastowych z czterema i większą liczbą osi<sup>743</sup>, w innych zaś wyłącznie przyczep i naczep z czterema i większą liczbą osi<sup>744</sup>, co jednak występowało zdecydowanie rzadziej.

---

<sup>740</sup> Szerzej zob. M. Popławski, Wybrane zagadnienia dotyczące stosowania przepisów o podatku od środków transportowych, w: W. Miemiec, B. Cybulski, (red.) Samorządowy poradnik budżetowy na 2005 rok, Warszawa 2005, s. 311 i n.

<sup>741</sup> Zob. L. Etel, M. Popławski, R. Dowgier, Gminny poradnik podatkowy, tom 1, Warszawa 2005, s. 88 i n.

<sup>742</sup> Zob. B. Pahl, Zaskarżanie uchwał podatkowych oraz ich braku w trybie art.100 i 101a ustawy o samorządzie gminnym, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, 2011, Nr 2, s. 15 i n.

<sup>743</sup> UCHWAŁA Nr XXV/240/2008 Rady Gminy Gietrzwałd z dnia 28 października 2008 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 5 stycznia 2009 r. Warmi.09.1.2)

Uchwała Nr XXVII/215/2009 Rady Gminy Koniusza z dnia 5 listopada 2009 r. w sprawie: podatku od środków transportowych (Kraków, dnia 24 listopada 2009 r. Małop.09.714.5415)

UCHWAŁA Nr 702/LVII/09 RADY MIASTA JAROSŁAWIA z dnia 26 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Rzeszów, dnia 10 listopada 2009 r. Podka.09.85.1911)

UCHWAŁA Nr XLI/556/09 Rady Miejskiej w Hawie z dnia 28 października 2009 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 7 grudnia 2009 r. Warmi.09.184.2474)

<sup>744</sup> UCHWAŁA Nr XXX/279/2009 RADY MIEJSKIEJ GMINY STĘSZEW z dnia 29 października 2009 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Poznań, dnia 17 grudnia 2009 r. Wielk.09.225.3941)

**Należy jednocześnie podkreślić, że RIO akceptowały jednocześnie uchwały, w których określone były stawki dla ciągników siodłowych i balastowych i przyczep i naczep, nie tylko z trzema osiami, ale także z czterema i większą liczbą<sup>745</sup>. Sytuacja ta świadczy co najmniej o niekonsekwencji tych izb i barku jednoznacznego stanowiska co do działań, które należy w tych sytuacjach podejmować.** Trudno jest zrozumieć, że w tych samych izbach z jednej strony akceptuje się uchwały, w których rady gmin nie określają stawek dla ww. pojazdów, a z drugiej strony nie kwestionują uchwał, w których stawki dla tych pojazdów zostały wprowadzone.

---

UCHWAŁA Nr XLIV/337/09 Rady Miejskiej w Policach z dnia 27 października 2009 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 1 grudnia 2009 r. Zacho.09.84.2200)

<sup>745</sup> UCHWAŁA Nr XVI/78/2008 RADY MIEJSKIEJ W ZĄBKOWICACH ŚLĄSKICH z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Wrocław, dnia 15 grudnia 2008 r. Dolno.08.320.4091)

UCHWAŁA Nr XXXIV/248/08 RADY MIEJSKIEJ BIELAWY z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Wrocław, dnia 12 grudnia 2008 r. Dolno.08.319.4005)

UCHWAŁA Nr XIX/122/08 RADY GMINY NAREW z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych (Białystok, dnia 8 grudnia 2008 r. Podla.08.308.3193)

UCHWAŁA Nr XXIII/212/08 Rady Miejskiej w Olecku z dnia 30 października 2008 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 10 grudnia 2008 r. Warmi.08.187.2777)

UCHWAŁA Nr XLI/490/09 Rady Miejskiej w Czerwoncu-Leszczynach z dnia 23 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych oraz zwolnień obowiązujących od dnia 1 stycznia 2010 roku (Katowice, dnia 17 listopada 2009 r. Śląsk.09.202.3710)

UCHWAŁA Nr XVII/145/08 Rady Gminy w Przelewicach z dnia 4 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych ciężących na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej (Szczecin, dnia 10 grudnia 2008 r. Zacho.08.101.2279)

Uchwała Nr XVII/138/08 Rady Gminy Bochnia z dnia 7 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na terenie Gminy Bochnia (Kraków, dnia 5 grudnia 2008 r. Małop.08.786.5655)

UCHWAŁA Nr XIX/128/2008 RADY GMINY SKULSK z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych i zwolnień w tym podatku (Poznań, dnia 17 grudnia 2008 r. Wielk.08.243.4273)

UCHWAŁA Nr XXVI/229/08 RADY GMINY LUBACZÓW z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Rzeszów, dnia 12 grudnia 2008 r. Podka.08.98.2421)

UCHWAŁA Nr XIX/36/08 RADY GMINY W GOWARCZOWIE z dnia 2 grudnia 2008 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych (Kielce, dnia 11 grudnia 2008 r. Święt.08.260.3588)

UCHWAŁA Nr XXX/218/08 RADY GMINY MOSZCZENICA z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Łódź, dnia 15 grudnia 2008 r. Łódzk.08.378.3651)

Uchwała Nr XX/135/08 Rady Gminy Zapolice z dnia 12 listopada 2008 r. w sprawie: określenia rocznych stawek podatku od środków transportowych oraz zwolnień od tego podatku (Łódź, dnia 13 grudnia 2008 r. Łódzk.08.374.3500)

UCHWAŁA Nr XL/277/09 RADY MIEJSKIEJ W TYCZYNI z dnia 30 października 2009 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Rzeszów, dnia 25 listopada 2009 r. Podka.09.90.2040)

UCHWAŁA Nr 145/XXVI/09 RADY GMINY KULESZE KOŚCIELNE z dnia 30 października 2009 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Białystok, dnia 23 listopada 2009 r. Podla.09.223.2607)

UCHWAŁA Nr XXXVII/282/2009 Rady Gminy Milówka z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na 2010 r. (Katowice, dnia 4 grudnia 2009 r. Śląsk.09.215.4053)

#### **2.3.3.2.3.2. Wprowadzenie zwolnienia naruszającego art. 12 ust. 4 u.o.p.l.**

Rady gmin w podejmowanych uchwałach wprowadzających zwolnienia w podatku od środków transportowych często nie ograniczają jego zastosowania wyłącznie do pojazdów, które być objęte tymi preferencjami mogą. Zgodnie z art. 12 ust. 4 u.o.p.l. rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1, z wyjątkiem zwolnień dotyczących pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6. **Z konstrukcji uchwały wprowadzającej zwolnienie powinno jednoznacznie wynikać, że preferencja ta nie dotyczy pojazdów, o których mowa wyżej. Można to osiągnąć co najmniej w dwojaki sposób.** Po pierwsze przez określenie w uchwale, iż zwolnieniu dotyczy pojazdów o DMC mniejszej niż 12 ton. Po drugie można wprowadzić, po umieszczeniu określonego brzmienia zwolnienia, ograniczenia, z którego będzie wynikało, że preferencja ta nie dotyczy pojazdów o DMC powyżej 12 ton. Jeśli żadna z tych formuł nie zostanie w uchwale wykorzystana akt ten należy uznać za wadliwy. Narusza on bowiem przepis kompetencyjny. **Nie można ocenić pozytywnie uchwały, w której nie zastosowano ww. mechanizmu wychodząc z założenia, iż problem zostanie rozwiązany na etapie jej stosowania. Trudno uznać za prawidłowe działanie polegające na możliwości przyjęciu interpretacji ww. zapisu uchwały, aby było one zgodne z art. 12 ust. 4 u.o.p.l.** Rozwiązanie to wydaje się jednak być niemożliwe. Uchwała po jej wejściu w życie funkcjonuje niezależnie od przepisu kompetencyjnego, choć ewidentnie może być z nim sprzeczna. Problem wadliwie wprowadzonego zwolnień nie zawierających mechanizmu ograniczającego zakres tych preferencji wyłącznie do pojazdów o DMC mniejszej niż 12 ton, nie może być więc satysfakcjonująco rozwiązana na etapie stosowania prawa.

**Przedmiotowe wady zostały stwierdzone w uchwałach objętych nadzorem aż 13. RIO, a zostały wskazane w załączniku nr 9. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że w 8. izbach stwierdzono jednocześnie uchwały, w których wprowadzeniu zwolnień dotyczących określonych środków transportowych towarzyszy zastrzeżenie, iż preferencja ta nie dotyczy pojazdów wskazanych w art. 8 pkt 2, 4 i 6 u.o.p.l.<sup>746</sup>. Świadczy**

---

<sup>746</sup> UCHWAŁA Nr 102/XXIV/2008 RADY MIASTA WŁOCŁAWEK z dnia 1 grudnia 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.164.2627). W § 2 wskazano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe wykorzystywane na potrzeby jednostek budżetowych będących jednostkami organizacyjnymi gminy Miasto Włocławek, z wyjątkiem pojazdów, o których mowa w § 1 ust. 2, 4 i 6 niniejszej uchwały.

Uchwała Nr XX/135/08 Rady Gminy Zapolice z dnia 12 listopada 2008 r. w sprawie: określenia rocznych stawek podatku od środków transportowych oraz zwolnień od tego podatku (Łódź, dnia 13 grudnia 2008 r. Łódzk.08.374.3500). Zgodnie z § 2 tego aktu zwalnia się z podatku, z wyjątkiem środków, o których w art. 8 pkt 2, 4, 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, środki transportowe wykorzystywane przez Gminę Zapolice do zadań publicznych.

to istnieniu przeświadczenia, akceptowanego przez te jednostki nadzoru, co do potrzeby wprowadzania zapisu w uchwale, który zapewni zgodność preferencji podatkowych z art. 12 ust. 4 u.o.p.l. Świadomość ta nie jest w pełni urzeczywistniana. Związane jest to z faktem, że izby nie kwestionują zwolnień, które obejmują swym zakresem takie pojazdy, które powinny być wyłączone z zastosowania tej preferencji.

#### **2.3.3.2.3.3. Zwolnienie bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej**

Niektóre zwolnienia adresowane były, jeśli nie wprost to pośrednio, do przedsiębiorców. Związane to było m.in. z faktem wskazania rodzaju działalności, który objęty był preferencją podatkową w podatku od środków transportowych. Uchwały te powinny być analizowane pod kątem możliwości kreowania pomocy publicznej. Można

---

UCHWAŁA Nr VI/53/08 RADY GMINY NOWA SŁUPIA z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych i zwolnień od tego podatku (Kielce, dnia 3 grudnia 2008 r. Świąt.08.251.3402). W § 2 tej uchwały wskazano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych pojazdy służące poprawieniu bezpieczeństwa w zakresie ochrony przeciwpożarowej za wyjątkiem pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz autobusy służące do dowozu dzieci do szkoły

UCHWAŁA Nr XXII/132/08 RADY GMINY W IWIERZYCACH z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od środków transportowych (Rzeszów, dnia 17 grudnia 2008 r. Podka.08.101.2563). W § 1 wskazano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych:

- 1) samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 i mniej niż 12 ton wykorzystywane wyłącznie na potrzeby ochrony przeciwpożarowej - w zakresie nie objętym zwolnieniem określonym w ustawie;
- 2) autobusy służące wyłącznie do przewozu dzieci do szkół.

UCHWAŁA Nr XXII/146/08 RADY MIEJSKIEJ W PYZDRACH z dnia 5 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od środków transportowych (Poznań, dnia 17 grudnia 2008 r. Wielk.08.250.4530). W świetle § 1 tej uchwały zwalnia się od podatku od środków transportowych:

- 1) pojazdy służące do wykonywania zadań ochrony przeciwpożarowej,
- 2) autobusy służące do dowozu i przewozu dzieci do szkół, z wyłączeniem środków transportowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wskazano jednocześnie, iż zwolnienia te nie dotyczą pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, Nr 220, poz. 1601, Nr 225, poz. 1635, Nr 245, poz. 1775, Nr 249, poz. 1828, nr 251, poz. 1847)

UCHWAŁA Nr XVI/118/08 Rady Gminy w Kozielicach z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie określenia rocznych stawek podatku od środków transportowych ciężących na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej oraz zwolnień od tego podatku (Szczecin, dnia 10 grudnia 2008 r. Zacho.08.101.2315). W § 2 zapisano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe będące w posiadaniu Urzędu Gminy oraz jednostek organizacyjnych gminy nie prowadzących działalności gospodarczej objętych budżetem Gminy Kozielice, z wyjątkiem pojazdów wymienionych w art. 8 pkt 2, 4, 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

UCHWAŁA Nr XVI/134/2008 Rady Gminy Chybie z dnia 1 kwietnia 2008 r. w sprawie zwolnień z podatku od środków transportowych w ramach pomocy de mini mis (Katowice, dnia 29 kwietnia 2008 r. Śląsk.08.78.1702). Na podstawie § 1 zwolniono od podatku od środków transportowych na okres 2 lat zakupione przez przedsiębiorcę środki transportowe, jeżeli w związku z zakupem środka transportowego powstało nowe miejsce pracy i jest utrzymywane przez okres zwolnienia. W § 2 ust. 2 wskazano jednocześnie, że zwolnienie nie dotyczy pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

UCHWAŁA Nr XXXIX/307/09 Rady Gminy Działdowo z dnia 20 listopada 2009 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 22 grudnia 2009 r. Warmi.09.195.2711). W § 2 zapisano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych:

- 1) środki transportowe wykorzystywane do ochrony przeciwpożarowej w rozumieniu ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej, za wyjątkiem określonych w art. 8 pkt 2, 4, 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której przedsiębiorca będący właścicielem środków transportowych wykorzystywanych np. do wywozu nieczystości, konkuruje z innymi podmiotami, prowadzącymi działalność gospodarczą w tym zakresie, ale działającymi w sąsiednich państwach UE. Wprowadzenie zwolnienia podatkowego dotyczącego posiadanych przez taki podmiot pojazdów może wpłynąć na obniżenie ceny świadczonych przez niego usług. Spowodować to może w konsekwencji naruszenie wolnej konkurencji. Z tego też względu **uchwały zawierające zwolnienia w podatku od środków transportowych adresowane m.in. do przedsiębiorców powinny zawierać informację, że zastosowanie preferencji tych może być pomocą publiczną, a także, iż pomoc ta jest udzielana jako np. pomoc de minimis** której udzielanie następuje zgodnie z rozporządzeniem Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie zastosowania<sup>747</sup> art. 87 i 88 Traktatu WE do pomocy de minimis).<sup>748</sup> Brak takiego zapisu może skutkować, że udzielona pomoc dla każdego przedsiębiorcy musi być przyznana, także w przypadkach, w których preferencja ta będzie w pomocą publiczną. Udzielona pomoc jednak w takim przypadku będzie musiała być uznana za nielegalną i podlegającej zwrotowi. Podejmowanie przedmiotowych uchwał powinno także wypełnić wymogi pomocowe (zob. 2.3.3.2.2.1.1. - 2.3.3.2.2.1.3.).

**W ramach przeprowadzonych badań stwierdzono wiele sytuacji, w których RIO nie kwestionowały uchwał zawierających zwolnienia w podatku od środków transportowych pomimo naruszenia wymogów dotyczących pomocy publicznej, o których była mowa wyżej (zob. także 2.3.3.2.2.1.1.).**

Analizując uchwały dotyczące zwolnień problem naruszenia przepisów pomocowych przy zwolnieniach, bez wskazania procedury przyznania pomocy publicznej, stwierdzić należy, iż preferencje te dotyczyły pojazdów:

- przeznaczonych do wywozu nieczystości stałych i płynnych<sup>749</sup>,

---

<sup>747</sup> Dz. Urz. UE L Nr 379 z 28 grudnia 2006 r.

<sup>748</sup> Można też wprowadzić inną procedurę stosowania pomocy publicznej np. w związku z nową inwestycją preferencja ta może być traktowana jako regionalna pomoc inwestycyjna, o której mowa w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Dz.U.08.146.927).

<sup>749</sup> UCHWAŁA Nr XXXII/205/09 RADY MIEJSKIEJ W RUDNIKU NAD SANEM z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od środków transportowych (Rzeszów, dnia 17 grudnia 2009 r. Podka.09.103.2503). W § 1 zwalnia się z podatku od środków transportowych samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton przeznaczone do wywozu nieczystości stałych i płynnych.

UCHWAŁA Nr XLII/202/2009 RADY GMINY WIERZCHOWO z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na 2010 rok (Szczecin, dnia 4 grudnia 2009 r. Zacho.09.85.2243). Zgodnie z § 2 zwalnia się od podatku od środków transportowych, środki transportowe służące działalności w zakresie wywozu nieczystości płynnych oraz środki transportowe służące działalności oświatowej, będące w posiadaniu jednostek oświatowych i zakładów budżetowych.

- używane do odsysania zanieczyszczeń z kanalizacyjnych wpustów ulicznych i studzienek oraz usuwania nieczystości płynnych z kanałów i zbiorników<sup>750</sup>.
- utrzymania porządku i czystości na terenie gminy<sup>751</sup>.
- wodociągów, kanalizacji i usuwania nieczystości komunalnych<sup>752</sup>,
- będących w dyspozycji jednostek organizacyjnych gminy<sup>753</sup>,
- wykorzystywane wyłącznie na działalność rolniczą<sup>754</sup>.

W przedostatniej z wymienionych sytuacji pomoc może wystąpić w zależności od tego czy preferencja ta odnosi się do jednostek gminy prowadzących działalność gospodarczą np. zakładów budżetowych i zależna jest od zakresu wykonywanej działalności przez te podmioty. W ostatnim ze wskazanych przypadków preferencja ta może być traktowana jako pomoc w rolnictwie, która również podlega przepisom dotyczącym pomocy publicznej.

#### **2.3.3.2.3.4. Wprowadzenie dwóch różnych stawek dla tej samej kategorii pojazdów**

W niektórych przypadkach w uchwałach przyjmowano taką konstrukcję, która powodowała, że dochodziło, do określenia dwóch różnych stawek dla tej samej kategorii pojazdów. Było to związane z wadliwym kształtowaniem przedziałów, dla których określano

---

UCHWAŁA Nr XXXIX/286/2009 Rady Gminy w Kozłowie z dnia 22 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 16 grudnia 2009 r. Warmi.09.191.2580), gdzie w § 2 zwalnia się z podatku od środków transportowych m.in. pojazdy wykorzystywane wyłącznie na cele oświatowe, ochronę przeciwpożarową, wywóz nieczystości, dostarczanie wody i energii cieplnej, pomoc społeczną.

<sup>750</sup> UCHWAŁA Nr XXVIII/193/09 RADY MIEJSKIEJ W OŚNIE LUBUSKIM z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie: wysokości stawek i zwolnień w podatku od środków transportowych na 2010 rok (Gorzów Wielkopolski, dnia 11 grudnia 2009 r. Lubus.09.139.1990). W § 2 wskazuje się, że poza zwolnieniami określonymi w art. 12 ust. 1 zwalnia się od podatku od środków transportowych m.in. środki transportowe używane do odsysania zanieczyszczeń z kanalizacyjnych wpustów ulicznych i studzienek oraz usuwania nieczystości płynnych z kanałów i zbiorników.

<sup>751</sup> UCHWAŁA Nr XXVII/159/2008 RADY MIEJSKIEJ W STĄPORKOWIE z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Kielce, dnia 9 grudnia 2008 r. Święt.08.255.3502). Na podstawie § 3 zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe stanowiące własność gminy w celach dowozu uczniów, utrzymania porządku i czystości na terenie gminy.

<sup>752</sup> UCHWAŁA Nr XXXIV/307/09 RADY MIEJSKIEJ W ZBĄSZYNIU z dnia 6 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od środków transportowych (Poznań, dnia 22 stycznia 2010 r. Wielk.10.17.511). W § 1 zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe będące w posiadaniu Urzędu Miejskiego lub jednostek organizacyjnych gminy, przeznaczone na wykonywanie zadań własnych dotyczących m.in. wodociągów, kanalizacji i usuwania nieczystości komunalnych, za wyjątkiem pojazdów o których mowa art. 8 pkt 2, 4 i 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

<sup>753</sup> Uchwała A Nr XXXIII/297/09 Rady Gminy w Łodygowicach z dnia 9 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na 2010 rok oraz wprowadzenia zwolnień w tym podatku (Katowice, dnia 4 grudnia 2009 r. Śląsk.09.215.4045), gdzie w § 1 ust. 8 wprowadza się zapis, iż zwalnia się z podatku od środków transportowych m.in. samochody dostawcze i ciężarowe będące w dyspozycji jednostek organizacyjnych gminy.

<sup>754</sup> UCHWAŁA Nr XXXIX/286/2009 Rady Gminy w Kozłowie z dnia 22 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 16 grudnia 2009 r. Warmi.09.191.2580). W § 2 tego aktu wskazuje się, że zwalnia się z podatku od środków transportowych m.in. środki transportu wymienione w § 1 ust. 1 wykorzystywane wyłącznie na działalność rolniczą.

stawki. **Problem polegał tu na zastosowaniu takich kryteriów do tworzenia tych przedziałów, które nie tworzyły zbioru środków transportowych, nie objętego jednocześnie innym przedziałem.** Jeśli np. wprowadza się odrębne dwie stawki to należy tak określić kryteria tworzonych przedziałów, aby w żaden sposób nie zachodziły one na siebie. Zaistnieje błąd gdy np. stworzymy następujące dwa przedziały. Pierwszy odnosi się do ciągników siodłowych do DMC zespołu pojazdów od 3,5 t do 5,5 t włącznie, ze stawką 850 zł, drugi zaś do pojazdów, których DMC zespołu pojazdów wynosi od 5,5 t do 9 t włącznie, ze stawką 1050 zł. W tej sytuacji dla pojazdu o DMC równej 5,5 tony będą miały zastosowanie dwie ww. stawki. Ta kategoria pojazdu jest objęta bowiem zarówno pierwszym jak i drugim przedziałem. Nie powinno być bowiem wątpliwości, że użyte określenie „od 5,5 tony” przy drugim przedziale obejmuje także pojazdy, które mają tonaż równy 5,5 tony<sup>755</sup>.

Wada, która powstała w przedstawionym wyżej przykładzie zaistniała w związku z wadliwym zastosowaniem pojęć „od” i „włącznie” przy kształtowaniu przedziałów pojazdów. Analizowany problem stwierdzono w uchwale objętej nadzorem RIO w Bydgoszczy. W jednym akcie stwierdzono, iż 8. sytuacji, w których dla danego pojazdu określono dwie różne stawki podatkowe<sup>756</sup>.

#### **2.3.3.2.3.5. Przyjęcie zerowej stawki podatkowej**

Określenie stawki w wysokości zero zł oznacza nie uchwalenie stawki dla określonych kategorii środków transportowych, a w konsekwencji naruszenie art. 10 ust. 1 u.o.p.l. Wada ta została stwierdzona w jednej uchwale objętej badaniami<sup>757</sup>. W doktrynie wskazuje się, że stawka taka nie mieści się w ogóle w pojęciu stawki podatkowej w rozumieniu u.o.p.l. Nie

<sup>755</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 26 marca 2009 r., II FSK 1836/07, LEX nr 510526, gdzie wskazano, że sformułowanie "samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej od 3,5 tony" (art. 8 pkt 1 u.p.o.l. w brzmieniu z lat 2002-2005) obejmuje m.in. "samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej równej 3,5 tony".

<sup>756</sup> UCHWAŁA Nr XXIV/134/08 RADY GMINY CHOCEŃ z dnia 25 listopada 2008 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych i zwolnień w tym podatku (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.171.2898.). W § 1 ust. 4 wskazano, że określa się wysokość stawek podatku od środków transportowych od ciągnika siodłowego i balastowego przystosowanych do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów:

- wyprodukowanych do 1992 r. włącznie: od 3,5 t do 5,5 t włącznie - 850 zł, od 5,5 t do 9 t włącznie - 1050 zł, od 9 t a poniżej 12 t - 1250 zł;

- wyprodukowanych po roku 1992 r.: od 3,5 t do 5,5 t włącznie - 650 zł, od 5,5 t do 9 t włącznie - 850 zł, od 9 t a poniżej 12 t - 1050 zł;

- wyposażonych w katalizator i wyprodukowanych przed 1992 r.: od 3,5 t do 5,5 t włącznie - 750 zł, od 5,5 t do 9 t włącznie - 950 zł, od 9 t a poniżej 12 t - 1050 zł;

- wyposażonych w katalizator i wyprodukowanych w roku 1992 i po roku 1992: od 3,5 t do 5,5 t włącznie - 550 zł, od 5,5 t do 9 t włącznie - 750 zł, od 9 t poniżej 12 t - 950 zł.

<sup>757</sup> UCHWAŁA Nr 128/XXV/08 RADY GMINY ZATORY z dnia 5 grudnia 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Warszawa, dnia 15 grudnia 2008 r. Mazow.08.216.9178).

można bowiem ustalić kwoty podatku, stosując stawkę zerową<sup>758</sup>. Przyjęcie tej stawki jest tożsame z brakiem stawki<sup>759</sup>. Określenie stawki w kwocie 0 zł jest niedopuszczalne z uwagi, na fakt, iż w ten sposób obowiązek podatkowy ciążyący z mocy prawa nie będzie mógł się przekształcić w zobowiązanie podatkowe.

Przyczyny podejmowania stawek zerowych odnaleźć można w treści załączników do u.o.p.l., w których określono stawki minimalne dla środków transportowych. Ustawodawca przewidział tam trzy przypadki, w których stawki minimalne wynoszą zero<sup>760</sup>. Może to błędnie sugerować, iż rady gmin także mogą przyjąć stawkę na tym poziomie. Przyjęcie omawianej konstrukcji załączników powinno prowadzić raczej do wniosku, że dla określonych kategorii pojazdów, dla których zostały wskazane stawki 0 zł, ustawodawca nie przewidział stawki minimalnej, nie zaś że zwolnił radę gminy z obowiązku określenia stawki lub uprawnił do określenia stawek na tym poziomie.

#### **2.3.3.2.3.6. Ulgi podatkowe**

W u.o.p.l. nie sposób znaleźć podstaw do wprowadzania ulg podatkowych. Dotyczy to zarówno podatku od nieruchomości, co było wcześniej przedmiotem analizy (zob. 2.3.3.2.2.3. i 2.3.3.2.2.1.5.), ale także podatku od środków transportowych. Konstrukcja przepisów kompetencyjnych stanowiących podstawę wprowadzania preferencji podatkowych w obydwu ww. świadczeniach jest niemalże identyczna. Z tego też względu zbędne wydaje się szersze uzasadnienie tej kwestii na gruncie podatku od środków transportowych<sup>761</sup>.

**W uchwałach dotyczących analizowanego podatku, w ramach przeprowadzonych badań, stwierdzono trzy rodzaje ulg podatkowych. RIO powinno te uchwały kwestionować, co jednak nie miało miejsca.**

Pierwszy z nich polegał na **procentowym obniżeniu kwoty podatku do zapłaty**. Pojawiał się on w uchwałach obok klasycznych zwolnień podatkowych, co świadczyć może o błędnym traktowaniu ich jako tzw. zwolnień częściowych.

<sup>758</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa, Toruń 1994, s. 39.

<sup>759</sup> L. Etel, Uchwały...op.cit., s. 90.

<sup>760</sup> Sytuacja pierwsza dotyczy samochodów ciężarowych, z dwiema osiami jezdnymi, z zawieszeniem pneumatycznym lub uznawanym za równoważny, o DMC od 12 ton do 13 ton, druga dotyczy ciągników siodłowych i balastowych, z dwiema osiami jezdnymi, z zawieszeniem pneumatycznym lub uznawanym za równoważny, o DMC zespołu pojazdów od 12 ton do 18 ton, trzeci dotyczy przyczep i naczep z jedną osią jezdnią, z zawieszeniem pneumatycznym lub uznawanym za równoważny, o DMC łącznie z pojazdem silnikowym od 12 ton do 18 ton.

<sup>761</sup> L. Etel, Uchwały... s. 122 i n., wskazuje, że obniżanie stawki ustalonej o pewien procent nie może być utożsamiane z uprawnieniem rad gmin do określenia stawek.



Dwa pozostałe rodzaje odnosiły się do obniżenia stawek podatkowych. Stwierdzono przy tym procentowe, ale także i kwotowe ich obniżenie.

Wprowadzając **procentowe obniżenie kwoty podatku** w uchwałach wskazywano, iż preferencje te dotyczyły następujących pojazdów:

- autobusów służących do przewozu pasażerskiego, które zwalnia się z podatku w wysokości 40% należnego podatku,<sup>762</sup>
- samochodów ciężarowych, ciągników siodłowych lub balastowych, przyczep lub naczep służących do innej działalności niż działalność rolnicza w wysokości, które zwalnia się z podatku 30 % należnego podatku,<sup>763</sup>

Wprowadzając **procentowe obniżenie stawek podatkowych** preferencję tę zastosowano w odniesieniu do:

- pojazdów wyprodukowanych po 1995 r., dla których stawki obniża się o 5%,<sup>764</sup>
- pojazdów, których silnik jest wyposażony w katalizator lub pojazdów zasilanych paliwem gazowym,<sup>765</sup>
- pojazdów posiadających certyfikat EURO 1, 2 lub 3,<sup>766</sup>

---

<sup>762</sup> Uchwała Nr XXII/174/2008 Rady Gminy Skarbimierz z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Opole, dnia 11 grudnia 2008 r. Opols.08.97.2283).W § 1 wskazano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych:

1.Samochody ciężarowe, ciągniki siodłowe lub balastowe, wykorzystywane przez właściciela gospodarstwa rolnego tylko i wyłącznie do prowadzonej działalności rolniczej w wysokości 100% należnego podatku.

2.Autobusy służące do przewozu pasażerskiego w wysokości 40% należnego podatku.

3.Samochody ciężarowe, ciągniki siodłowe lub balastowe, przyczepy lub naczepy służące do innej działalności niż działalność rolnicza w wysokości 30 % należnego podatku.

§ 2. Zwolnienie w podatku od środków transportowych stosuje się tylko do kwoty de minimis, w ramach obowiązujących zasad odnośnie pomocy de minimis.

<sup>763</sup> Uchwała Nr XXII/174/2008 Rady Gminy Skarbimierz z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Opole, dnia 11 grudnia 2008 r. Opols.08.97.2283).W § 1 wskazano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych:

1.Samochody ciężarowe, ciągniki siodłowe lub balastowe, wykorzystywane przez właściciela gospodarstwa rolnego tylko i wyłącznie do prowadzonej działalności rolniczej w wysokości 100% należnego podatku.

2.Autobusy służące do przewozu pasażerskiego w wysokości 40% należnego podatku.

3.Samochody ciężarowe, ciągniki siodłowe lub balastowe, przyczepy lub naczepy służące do innej działalności niż działalność rolnicza w wysokości 30 % należnego podatku.

§ 2. Zwolnienie w podatku od środków transportowych stosuje się tylko do kwoty de minimis, w ramach obowiązujących zasad de minimis.

<sup>764</sup> UCHWAŁA Nr XVII/145/08 Rady Gminy w Przelewicach z dnia 4 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych ciążyących na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej (Szczecin, dnia 10 grudnia 2008 r. Zach.08.101.2279). W § 2 wskazano, że stawki określone w § 1 pkt 1, pkt 3, pkt 5 oraz pkt 7 obniża się o 5% dla pojazdów wyprodukowanych po 1995 r.

<sup>765</sup> UCHWAŁA Nr 91/V/2008 Rady Miejskiej w Miastku z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie podatku od środków transportowych w Gminie Miastko (Gdańsk, dnia 17 grudnia 2008 r. Pomor.08.134.3371). W § 2 wskazano, że dla środków transportowych określonych w § 1. ust. 1, 3 i 7 stawki podatkowe obniża się o 20% (z zaokrągleniem do pełnych złotych) - w przypadku wyposażenia silnika w katalizator lub zasilania paliwem gazowym.

<sup>766</sup> UCHWAŁA Nr XLIV/618/2009 RADY MIEJSKIEJ W NAKLE NAD NOTECIĄ z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych i zwolnień w tym podatku

- pojazdów wyposażonych w katalizator spalin bądź posiadających napęd ekologiczny, dla których stawki obniża się o 5%,<sup>767</sup>

W jednej uchwał objętej analizą stwierdzono kwotowe obniżenie stawek, przy wykorzystaniu kryterium roku produkcji pojazdów a także wyposażenia pojazdów w katalizator spalin<sup>768</sup>.

#### **2.3.3.2.3.7. Zwolnienie dyskryminacyjne**

W niektórych przypadkach uchwały dotyczące podatku od środków transportowych zawierały zwolnienia o charakterze dyskryminacyjnym (zob. 2.3.3.2.2.2.4.). Wprowadzone bowiem **preferencje dotyczyły pojazdów wykorzystywanych do transportu uczniów wyłącznie do szkół znajdujących się na terenie danej gminy<sup>769</sup> lub środków transportowych, wykorzystywanych przez szkoły znajdujące się na terenie danej gminy<sup>770</sup>**. Mamy tu więc do czynienia z preferencją, wprowadzającą nieuzasadnione różnicowanie przy zastosowaniu podmiotowego. Naganne jest także wprowadzenia **preferencji dla pojazdów wykorzystywanych do przewozu uczniów do szkół publicznych<sup>771</sup>**. Działanie takie w oczywisty i niezajdujący uzasadnienia sposób odmiennie traktuje szkolnictwo prywatne, które powinno korzystać z tych samych preferencji co

---

(Bydgoszcz, dnia 10 grudnia 2009 r. Kujaw.09.126.2156). W § 1 ust. 2 wskazano, że dla pojazdów określonych w § 1 ust. 1 pkt 1 (autobusy), 2(samochody ciężarowe) i 5 (ciągniki) posiadających certyfikat EURO 1, 2 lub 3 stawki podatku obniża się:

1) dla posiadających certyfikat EURO 1 - o 10%;

2) dla posiadających certyfikat EURO 2 - o 20%;

3) dla posiadających certyfikat EURO 3 - o 30%.

<sup>767</sup> UCHWAŁA Nr 251/XLIII/2009 Rady Gminy Przechlewo z dnia 23 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek i zwolnień podatku od środków transportowych (Gdańsk, dnia 15 grudnia 2009 r. Pomor.09.171.3343). W § 2 ust. 1 wskazano, że stawki podatku od środków transportowych ustalone w § 1 pkt 1,3,5 i 7 obniża się o 5%, jeżeli pojazd jest wyposażony w katalizator spalin bądź posiada napęd ekologiczny.

<sup>768</sup> UCHWAŁA Nr XLII/289/09 RADY GMINY LUTOMIERSK z dnia 20 listopada 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych (Łódź, dnia 15 grudnia 2009 r. Łódzk.09.368.3040). W § 8 wskazano, że stawki, o których mowa w §1, §3, §5 i w §7 obniża się o kwotę 100 zł dla środków transportowych wyprodukowanych w latach 2006-2010. W § 9 natomiast podkreślono, iż stawki, o których mowa w §1, §3, i §7, obniża się o kwotę 100 zł dla środków transportowych posiadających katalizator spalin.

<sup>769</sup> UCHWAŁA Nr XX/118/08 RADY GMINY KODRĄB z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Łódź, dnia 15 grudnia 2008 r. Łódzk.08.378.3645). W § 2 wskazano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych m.in. autobusy świadczące usługi dowożenia uczniów do szkół Gminy Kodrąb.

<sup>770</sup> UCHWAŁA Nr XXX/151/2009 RADY GMINY W SULMIERZYCACH z dnia 6 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od środków transportowych na 2010 rok w gminie Sulmierzyce (Łódź, dnia 14 grudnia 2009 r. Łódzk.09.365.3004). W § 2 zapisano, że zwalnia się od podatku środki transportowe służące dowożeniu dzieci do szkół prowadzonych przez Gminę Sulmierzyce, za wyjątkiem pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2,4 i 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

<sup>771</sup> UCHWAŁA Nr XXIX/172/08 Rady Miejskiej w Korszach z dnia 28 października 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 9 grudnia 2008 r. Warmi.08.186.2747). W § 2 wskazano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych pojazdy służące wyłącznie do celów m.in. do dowozu dzieci do szkół publicznych na terenie Gminy Korsze.

publiczne. Niewłaściwe jest także **preferowanie autobusów, przy zastosowaniu kryterium siedziby właściciela znajdującej się na terenie gminy podejmującej uchwałę**<sup>772</sup>.

#### **2.3.3.2.3.8. Procentowe podwyższenie stawek**

W ramach przeanalizowanych uchwał podatkowych stwierdzono także istnienie sytuacji **procentowego podwyższenia stawek podatkowych**<sup>773</sup>. Działanie to nie znajduje podstaw w u.o.p.l. Nie można tego działania uznać za objętego kompetencją do określenia stawek podatkowych, o której mowa w art.10 u.o.p.l. Biorąc pod uwagę kwotowy charakter stawek w tym podatku, z prawidłowym spełnieniem obowiązku określenia stawek, będziemy mieli do czynienia jedynie, jeśli stawki podatkowe zostaną określone w konkretnej wartości kwotowej.

#### **2.3.3.2.3.9. Brak określenie stawki dla autobusów**

Analizując uchwały podatkowe dotyczące stawek podatkowych zaobserwowano sytuacje, w których następowało określenia stawek dotyczących autobusów przy zastosowaniu innych przedziałów niż te, które wynikają z u.o.p.l. W art. 10 ust. 1 pkt 7 tego aktu wskazuje się, że rada gminy określa, w drodze uchwały, wysokość stawek podatku od środków transportowych, z tym że roczna stawka podatku od jednego środka transportowego nie może przekroczyć określonej wielkości. Wskazuje się jednocześnie dwa przedziały i w konsekwencji dwie różne stawki maksymalne dla autobusów, w zależności od tego, czy miejsc do siedzenia jest mniej, czy też więcej niż 30. **Określenie stawek podatkowych przy wykorzystaniu tych przedziałów gwarantuje, że dla jakiegokolwiek autobusu nie zostaną określone dwie różne stawki podatkowe, ani też że nie pominie się danej kategorii pojazdu określeniu stawki.** Z drugiej strony nie ma przeszkód aby określając stawki zastosować inne przedziały, niż wyżej wskazane. Nie może to jednak spowodować ani przekroczenia stawki maksymalnej dla określonego pojazdu, ani doprowadzić do tego, że dany pojazd znajdzie się więcej niż jednym przedziale. Nie może też zaistnieć sytuacja, w której dla danej kategorii pojazdów nie zostanie w ogóle określona stawka. Z tego rodzaju

---

<sup>772</sup> UCHWAŁA Nr XVIII/133/2008 RADY GMINY LUBYCZA KRÓLEWSKA z dnia 12 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień od podatku od środków transportowych (Lublin, dnia 15 stycznia 2009 r. Lubel.09.4.124). W § 1 ust. 1 pkt 1 wskazano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych autobusy szkolne będące własnością samorządu gminy i szkół na terenie gminy.

<sup>773</sup> UCHWAŁA Nr XLIV/298/2009 RADY MIEJSKIEJ W ZŁOCIENCU z dnia 29 października 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 7 grudnia 2009 r. Zacho.09.86.2311). W § 1 ust. 2 wskazano, że stawki podatku ustalone w ust. 1 pkt 1 lit. a - c, pkt 3, pkt 5 i pkt 7 podwyższa się o 5% dla środków transportowych, których wiek przekroczył pełne 10 lat, licząc od następnego roku po roku produkcji pojazdu.

przypadkami możemy jednak mieć do czynienia m.in. gdy konstruując przedziały, dla których będą określone stawki, uchwałodawca posługuje się następującymi pojęciami. Pierwsze z nich to określenie „do”, drugie zaś „powyżej”. Zestawienie ze sobą przedziałów przy wykorzystaniu ww. pojęć. doprowadzi do sytuacji, w której dla ostatniego pojazdu z pierwszego przedziału nie będzie określonej stawki. Określenie „do” użyte w zestawieniu np. z 15 miejscami w autobusie, może oznaczać, że w tym przedziale mieszczą się autobusy z maksymalnie 14. miejscami. Wniosek taki wydaje się tym bardziej zasadny, jeśli przyjrzymy się rozumieniu pojęcia „od”, które było już przedmiotem orzeczenia sądowego, w kontekście podatku od środków transportowych<sup>774</sup>. Uznano, że określenie „od” 3,5 tony obejmuje m.in. pojazd mający równo 3,5 tony. Logiczną konsekwencją tego powinno być stwierdzenie, że użycie określenia do 3,5 tony przy konstrukcji danego przedziału oznacza, że pojazd o tonażu równym 3,5 tony nie jest objęty tym przedziałem.

**Biorąc powyższe pod uwagę należy wskazać, że w stosunku do niektórych uchwał, objętych badaniami, może być podniesiony zarzut związany z nieokreśleniem stawek dla pewnych kategorii autobusów.** Problem ten dotyczył autobusów:

- z 15 miejscami do siedzenia,<sup>775</sup>
- z 20 miejscami do siedzenia,<sup>776</sup>

---

<sup>774</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 26 marca 2009 r., II FSK 1836/07, LEX nr 510526, gdzie wskazano, że sformułowanie "samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej od 3,5 tony" (art. 8 pkt 1 u.p.o.l. w brzmieniu z lat 2002-2005) obejmuje m.in. "samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej równej 3,5 tony".

<sup>775</sup> UCHWAŁA Nr XXVIII/161/08 Rady Gminy Białogard z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 11 grudnia 2008 r. Zacho.08.102.2323). W § 1 ust. 1 pkt 12 wprowadzono przedziały do 15 miejsc do siedzenia, powyżej 15 i mniej niż 30 miejsc, również i wyższej niż 30 miejsc.

Uchwała Nr XXIV/162/08 Rady Miejskiej w Suchej Beskidzkiej z dnia 29 października 2008 r. w sprawie: określenia wysokości stawek w podatku od środków transportowych (Kraków, dnia 1 grudnia 2008 r. Małop.08.745.5254). W § 1 ust. 6 wprowadzono przedziały do 15 miejsc do siedzenia, od 16 do 29, 30 lub więcej.

UCHWAŁA Nr XXIII/145/2008 RADY GMINY RACIAŹEK z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.164.2615). W akcie tym wprowadzono przedziały do 15 miejsc do siedzenia, od 16 do 30 miejsc włącznie.

UCHWAŁA Nr XXXVIII/195/2009 RADY GMINY RYTWIANY z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Kielce, dnia 20 listopada 2009 r. Święt.09.491.3617). W § 1 pkt 7 wprowadzono przedziały do 15 miejsc do siedzenia, od 16 i mniej niż 30 miejsc, równej lub wyższej niż 30 miejsc.

UCHWAŁA Nr XLIV/413/09 Rady Miasta Elku z dnia 27 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 9 grudnia 2009 r. Warmi.09.186.2497). W § 1. ust. 1 wprowadzono przedziały: do 15 miejsc, powyżej 15 miejsc do mniej niż 30 miejsc, równej lub wyższej niż 30 miejsc.

UCHWAŁA Nr XXV/186/09 RADY GMINY MIEŚCISKO z dnia 28 października 2009 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Poznań, dnia 9 grudnia 2009 r. Wielk.09.217.3760) W § 1. ust. 1 wprowadzono przedziały: do 15 miejsc, od 16 miejsc do 30 miejsc włącznie, powyżej 30 miejsc.

<sup>776</sup> UCHWAŁA Nr XXIV/130/08 RADY GMINY W CZERMINIE z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Rzeszów, dnia 5 grudnia 2008 r.

- z 29 miejscami do siedzenia,<sup>777</sup>

#### 2.3.3.2.3.10. Zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe

**Analizując uchwały dotyczące podatku od środków transportowych ustalono, że w praktyce większość RIO nie kwestionowało zwolnień mieszanych mających charakter przedmiotowo-podmiotowy.** Wprowadzanie preferencji mających taki charakter należy uznać za dopuszczalne, choć na etapie analizy danych uzyskanych z poszczególnych izb, przedstawionych w we wcześniejszej części raportu, można byłoby dojść do odmiennych wniosków. **Wskazano w niej bowiem, że część izb kwestionowało uchwały dotyczące zwolnień przedmiotowo-podmiotowych w podatku od nieruchomości. Oznacza to, że istnieje rozbieżność co do tego, co RIO deklarują, a inaczej postępują w rzeczywistości.**

Biorąc pod uwagę, że charakter przepisów kompetencyjnych stanowiących podstawę do kształtowania zwolnień w podatku od nieruchomości jak i w podatku od środków transportowych, domniemywać można byłoby, że zwolnienia w drugim z ww. podatków, mające charakter przedmiotowy-podmiotowy, także będą kwestionowane. Z przedstawionej jednak analizy uchwał wynika, że preferencje takie są podejmowane i nie są one kwestionowane przez organy nadzoru. W ramach badań stwierdzono istnienie zwolnień dotyczących pojazdów:

- będących własnością gminy<sup>778</sup>,

---

Podka.08.95.2202). W § 1 pkt 7 wprowadzono przedziały: mniej niż 20 miejsc, od 20 miejsc do 29 miejsc, równej lub wyższej niż 30 miejsc.

UCHWAŁA Nr XXXVI/218/2009 RADY MIASTA LUBOŃ z dnia 29 października 2009 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Poznań, dnia 31 grudnia 2009 r. Wielk.09.232.4220) W § 1 pkt 9 wprowadzono przedziały: do 20 miejsc, powyżej 20 miejsc do 29 miejsc, równej lub wyższej niż 30 miejsc.

<sup>777</sup> Uchwała Nr XXIV/162/08 Rady Miejskiej w Suchoj Beskidzkiej z dnia 29 października 2008 r. w sprawie: określenia wysokości stawek w podatku od środków transportowych (Kraków, dnia 1 grudnia 2008 r. Małop.08.745.5254). W § 1 ust. 6 wprowadzono przedziały do 15 miejsc do siedzenia, od 16 do 29, 30 lub więcej.

UCHWAŁA Nr XXIV/130/08 RADY GMINY W CZERMINIE z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Rzeszów, dnia 5 grudnia 2008 r. Podka.08.95.2202). W § 1 pkt 7 wprowadzono przedziały: mniej niż 20 miejsc, od 20 miejsc do 29 miejsc, równej lub wyższej niż 30 miejsc.

UCHWAŁA Nr XXXIV/302/09 RADY GMINY ŻURAWICA z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na 2010 rok na terenie gminy Żurawica (Rzeszów, dnia 7 grudnia 2009 r. Podka.09.96.2235). W § 1 pkt 7 wprowadzono przedziały: mniej niż 20 miejsc, od 20 miejsc do 29 miejsc, równej lub wyższej niż 30 miejsc.

<sup>778</sup> UCHWAŁA Nr XXIII/145/2008 RADY GMINY RACIAŹEK z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.164.2615), W § 2 zwalnia się od podatku od środków transportowych pojazdy:

- 1) pojazdy służące ochronie przeciwpożarowej na terenie gminy Raciążek;
- 2) pojazdy będące własnością gminy Raciążek.

UCHWAŁA Nr XXIX/195/08 RADY MIEJSKIEJ W BŁONIU z dnia 24 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od środków transportowych (Warszawa, dnia 6 grudnia 2008 r. Mazow.08.211.8545), gdzie w § 1 wskazano, że oprócz zwolnień w podatku od środków transportowych przewidzianych w art. 12 ust. 1 ustawy z

- będących własnością Ochotniczych Straży Pożarnych<sup>779</sup>,
- służących działalności Ochotniczych Straży Pożarnych<sup>780</sup>,

---

dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) wprowadza się następujące zwolnienia:

- zwalnia się środki transportu będące własnością Gminy, przeznaczone do dowozu uczniów do szkół,
- zwalnia się środki transportu będące własnością Gminy i Ochotniczych Straży Pożarnych, służące działalności Ochotniczych Straży Pożarnych.

UCHWAŁA Nr XXVII/157/09 RADY GMINY KRYPNO z dnia 30 października 2009 r. w sprawie zwolnień w podatku od środków transportowych (Białystok, dnia 23 listopada 2009 r. Podla.09.223.2610). W § 1 wskazano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych, środki transportowe stanowiące własność Gminy Krypno, o których mowa w art. 8 pkt 1, 3, 5 i 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, służące do celów ochrony przeciwpożarowej, przewozu dzieci do szkół, gospodarowania mieniem gminnym oraz wykonywania zadań z zakresu gospodarki komunalnej.

UCHWAŁA Nr XXII/128/08 RADY GMINY BORKI z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od środków transportowych (Lublin, dnia 31 grudnia 2008 r. Lubel.08.138.3306), w której w § 1 wprowadzono zwolnienie z podatku od środków transportowych dla m.in. autobusów wykorzystywanych wyłącznie do przewożenia dzieci i młodzieży do szkół i przedszkoli stanowiące własność gminy lub będące w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych.

UCHWAŁA Nr XXI/98/08 RADY GMINY BYTNICA z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od środków transportowych (Gorzów Wielkopolski, dnia 29 grudnia 2008 r. Lubus.08.139.2230). W § 1 wskazano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych: środki transportowe należące do gminy i jednostek organizacyjnych Gminy Bytnica takie jak m.in. samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton.

UCHWAŁA Nr XII/107/2008r. RADY GMINY W BRODACH z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od środków transportowych (Kielce, dnia 5 grudnia 2008 r. Święt.08.253.3465). W § 1 wskazano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych m.in. środki transportowe wykorzystywane do działalności komunalnej, stanowiące własność gminy lub będące w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych.

UCHWAŁA Nr XXV/165/2008 Rady Miejskiej w Dobrej z dnia 17 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień w podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 16 grudnia 2008 r. Zacho.08.103.2373). Zgodnie z § 2 wskazano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych autobusy będące własnością Gminy, służące do przewożenia dzieci do szkół, z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej.

UCHWAŁA Nr XIX/176/2008 Rady Gminy Malechowo z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 10 grudnia 2008 r. Zacho.08.101.2267). W § 2 tego aktu wskazano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych autobusy, stanowiące własność Gminy Malechowo wykorzystywane do dowozu dzieci do szkół.

UCHWAŁA Nr XXXVII/202/09 RADY GMINY RYMAŃ z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na terenie Gminy Rymań na 2010 rok (Szczecin, dnia 4 grudnia 2009 r. Zacho.09.85.2234). W § 2 wskazano, że zwalnia się środki transportowe stanowiące własność Gminy.

<sup>779</sup> UCHWAŁA Nr XXIX/195/08 RADY MIEJSKIEJ W BŁONIU z dnia 24 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od środków transportowych (Warszawa, dnia 6 grudnia 2008 r. Mazow.08.211.8545). W § 1 wskazano, że oprócz zwolnień w podatku od środków transportowych przewidzianych w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) wprowadza się następujące zwolnienia:

- zwalnia się środki transportu będące własnością Gminy, przeznaczone do dowozu uczniów do szkół,
- zwalnia się środki transportu będące własnością Gminy i Ochotniczych Straży Pożarnych, służące działalności Ochotniczych Straży Pożarnych.

UCHWAŁA Nr XXIX/153/09 RADY GMINY ZAKRZEW z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych oraz wprowadzenia zwolnień w tym podatku (Lublin, dnia 16 grudnia 2009 r. Lubel.09.139.2958). W § 2 tego aktu wskazano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych autobusy Urzędu Gminy i OSP.

<sup>780</sup> UCHWAŁA Nr XXIX/195/08 RADY MIEJSKIEJ W BŁONIU z dnia 24 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od środków transportowych (Warszawa, dnia 6 grudnia 2008 r. Mazow.08.211.8545). W § 1 wskazano, że oprócz zwolnień w podatku od środków transportowych przewidzianych w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) wprowadza się następujące zwolnienia:

- stanowiących własność jednostek i zakładów budżetowych gminy<sup>781</sup>,
- będących w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych<sup>782</sup>,
- urzędu gminy<sup>783</sup>,
- należących do jednostek organizacyjnych gminy<sup>784</sup>,
- wykorzystywanych wyłącznie dla potrzeb Urzędu Gminy<sup>785</sup>

---

- zwalnia się środki transportu będące własnością Gminy, przeznaczone do dowozu uczniów do szkół,  
 - zwalnia się środki transportu będące własnością Gminy i Ochotniczych Straży Pożarnych, służące działalności Ochotniczych Straży Pożarnych.

<sup>781</sup> UCHWAŁA Nr XXII/68/2008 RADY GMINY JEDLIŃSK z dnia 30 października 2008 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na terenie gminy Jedlińsk na 2009 rok (Warszawa, dnia 27 listopada 2008 r. Mazow.08.203.7770). W § 2 zapisano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe wykorzystywane wyłącznie do potrzeb jednostek i zakładów budżetowych gminy i stanowiące ich własność.

UCHWAŁA Nr XVIII/94/08 RADY GMINY LELIS z dnia 13 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych i zwolnień w tym podatku (Warszawa, dnia 27 listopada 2008 r. Mazow.08.203.7753). W § 2 zapisano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe wykorzystywane do potrzeb jednostek i zakładów budżetowych gminy i stanowiące ich własność, za wyjątkiem pojazdów o których mowa w art. 8 w pkt 2, 4 i 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

<sup>782</sup> UCHWAŁA Nr XXII/128/08 RADY GMINY BORKI z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od środków transportowych (Lublin, dnia 31 grudnia 2008 r. Lubel.08.138.3306). W § 1 wpisano, że wprowadzono zwolnienie z podatku od środków transportowych dla m.in. autobusów wykorzystywanych wyłącznie do przewożenia dzieci i młodzieży do szkół i przedszkoli stanowiące własność gminy lub będące w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych.

UCHWAŁA Nr XLVII/188/2009 RADY GMINY CHODEL z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od środków transportowych na rok 2010 (Lublin, dnia 26 stycznia 2010 r. Lubel.10.2.24). Zgodnie z § 1 ust. 1 tego aktu zwalnia się od podatku od środków transportowych samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 t do mniej niż 12 t, ciągniki siodłowe i balastowe używane łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów powyżej 3,5 t do mniej niż 12 t oraz przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą do mniej niż 12 t, wykorzystywane do działalności komunalnej, stanowiące własność gminy lub będące własnością lub w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych.

UCHWAŁA Nr XXV/144/09 RADY GMINY WOJCIESZKÓW z dnia 30 października 2009 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od środków transportowych (Lublin, dnia 16 grudnia 2009 r. Lubel.09.140.2996). W § 1 wskazuje się, że zwalnia się z podatku od środków transportowych m.in. samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton, wykorzystywane do działalności komunalnej, stanowiące własność gminy lub będące w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych.

<sup>783</sup> UCHWAŁA Nr XXIX/153/09 RADY GMINY ZAKRZEW z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych oraz wprowadzenia zwolnień w tym podatku (Lublin, dnia 16 grudnia 2009 r. Lubel.09.139.2958). Zgodnie z § 2 tego aktu zwalnia się z podatku od środków transportowych autobusy Urzędu Gminy i OSP.

<sup>784</sup> UCHWAŁA Nr XXI/98/08 RADY GMINY BYTNICA z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od środków transportowych (Gorzów Wielkopolski, dnia 29 grudnia 2008 r. Lubus.08.139.2230). W świetle § 1 tej uchwały zwalnia się od podatku od środków transportowych: środki transportowe należące do gminy i jednostek organizacyjnych Gminy Bytnica takie jak m.in. samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton.

UCHWAŁA Nr XXXVIII/165/2009 RADY MIEJSKIEJ W DZIAŁOSZYCACH z dnia 18 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na 2010 rok (Kielce, dnia 3 grudnia 2009 r. Święt.09.513.3775). W § 2 wskazano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych pojazdy mechaniczne należące do gminy i jej jednostek organizacyjnych.

UCHWAŁA Nr XII/107/2008r. RADY GMINY W BRODACH z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od środków transportowych (Kielce, dnia 5 grudnia 2008 r. Święt.08.253.3465). W § 1 wskazano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych m.in. środki transportowe wykorzystywane do działalności komunalnej, stanowiące własność gminy lub będące w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych.

- wykorzystywanych wyłącznie do potrzeb jednostek organizacyjnych gminy<sup>786</sup>,
- wykorzystywanych m.in. do przewozu osób lub rzeczy w związku z obowiązkiem realizacji zadań własnych i zleconych Gminy<sup>787</sup>,
- będących we władaniu jednostek straży pożarnej<sup>788</sup>.

#### **2.3.3.2.3.11. Zapisy dotyczące zasad płatności mogące błędnie sugerować ograniczenie możliwości wykorzystania ustawowych zasad płatności podatku**

Zgodnie z art. 60 o.p. podatnicy m.in. podatku od środków transportowych są uprawnieni, aby płacąc podatek mogli korzystać z formy gotówkowej lub bezgotówkowej. Pierwsza z tych możliwości polega na tym, że gotówkę uiszcza się bezpośrednio w kasie organu podatkowego. Gdy wpłaca się pieniądze na rachunek tego organu można też korzystać z banku, placówki pocztowej, czy spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej. Zapłata podatku w formie bezgotówkowej, na podstawie polecenia przelewu, polega na tym, że podatnik składając tę dyspozycję przelewa środki pieniężne ze swojego rachunku bankowego na konto organu podatkowego.

Każdemu podatnikowi przysługuje wybór sposobu uiszczenia podatku. Wyjątkiem jest sytuacja, w której podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku w formie bezgotówkowej. Zgodnie bowiem z art. 61 § 1 o.p. zapłata podatków przez podatników prowadzących działalność gospodarczą i obowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje w formie polecenia przelewu.

<sup>785</sup> UCHWAŁA Nr XII/107/2008r. RADY GMINY W BRODACH z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od środków transportowych (Kielce, dnia 5 grudnia 2008 r. Świąt.08.253.3465). W § 1 wskazano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych m.in. środki transportowe wykorzystywane wyłącznie dla potrzeb Urzędu Gminy i ochrony przeciwpożarowej.

<sup>786</sup> UCHWAŁA Nr XXVI/135/2009 RADY GMINY RADZIEJÓW z dnia 2 grudnia 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na obszarze gminy Radziejów (Bydgoszcz, dnia 14 grudnia 2009 r. Kujaw.09.129.2264). W § 2 wskazuje się, że zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe wykorzystywane wyłącznie do potrzeb jednostek organizacyjnych gminy Radziejów i stanowiące własność gminy.

UCHWAŁA Nr XLII/438/09 Rady Miejskiej w Sławkowie z dnia 20 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od środków transportowych na 2010 rok (Katowice, dnia 7 grudnia 2009 r. Śląsk.09.217.4158). W § 1 wskazano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe wykorzystywane wyłącznie do potrzeb jednostek i zakładów budżetowych Miasta i stanowiące ich własność oraz jednostki ochrony przeciwpożarowej.

<sup>787</sup> UCHWAŁA Nr XX/133/08 RADY MIEJSKIEJ W RYCHWALE z dnia 7 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od środków transportowych (Poznań, dnia 3 grudnia 2008 r. Wielk.08.218.3636). Zgodnie z § 1 tego aktu zwalnia się od podatku od środków transportowych pojazdy wykorzystywane m.in. do przewozu osób lub rzeczy w związku z obowiązkiem realizacji zadań własnych i zleconych Gminy Rychwał.

<sup>788</sup> UCHWAŁA Nr XXXIV/309/09 RADY MIEJSKIEJ W BOBOLICACH z dnia 28 października 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 4 grudnia 2009 r. Zach.09.85.2249). W § 2 zapisano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych autobusy wykorzystywane do dowozu dzieci do szkół, będące w posiadaniu gminy i autobusy będące własnością gminy oraz środki transportowe będące we władaniu jednostek straży pożarnej, które nie są wykorzystywane do działalności gospodarczej.



**W analizowanym kontekście negatywnie należy odnieść się do uchwał, w których wprowadzono ograniczenie zapłaty podatku, przyznając prawo zapłaty tego świadczenia tylko poprzez wpłatę gotówkową lub bezgotówkową na rachunek bankowy organu podatkowego, bez jednoczesnego wskazania, że istnieje możliwość uiszczenia należności podatkowej w kasie organu podatkowego<sup>789</sup>.**

Negatywnie też należy ocenić uchwałę w której wskazano, że osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej uiszczają podatek na rachunek bankowy urzędu gminy<sup>790</sup>. Zapis ten sugerować może istnienie ograniczenia co do możliwości uiszczenia tej należności w kasie organu podatkowe. Nie wszyscy podatnicy podatku od środków transportowych będący osobami prawnymi lub jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej prowadzą działalność gospodarczą. W takim przypadku zgodnie ze wskazanym wyżej art. 61 o.p. powinni mieć prawo zapłaty podatku także w kasie organu podatkowego.

**Jako wadliwe należy także uznać uchwały, w których wskazując możliwe sposoby zapłaty podatku uchwałodawca odnosi się je jedynie do osób fizycznych i prawnych pomijając jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej<sup>791</sup>, które przecież są podatnikami w podatku od środków transportowych<sup>792</sup>.**

---

<sup>789</sup> UCHWAŁA Nr XIV/131/08 RADY GMINY W CZEREMSZE z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Białystok, dnia 26 listopada 2008 r. Podla.08.293.2935). W § 2 tego aktu ustalono, że pobór podatku od środków transportowych prowadzony będzie w PKO BP S.A. O/Regionalny Białystok na rachunek Urzędu Gminy Czeremcha Nr 69 1020 1332 0000 1202 0037 4827.

UCHWAŁA Nr XXIX/268/2009 RADY MIEJSKIEJ W OSIECZNEJ z dnia 22 października 2009 r. w sprawie wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych (Poznań, dnia 17 grudnia 2009 r. Wielk.09.226.3973). W § 2 wskazano, że podatek od środków transportowych płatny jest bez wezwania w Banku Spółdzielczym Poniec Oddział w Osiecznej na konto bankowe Urzędu Miasta i Gminy w Osiecznej Nr 51 8682 0004 2600 0273 2000 0010.

<sup>790</sup> UCHWAŁA Nr XXVIII/163/08 RADY MIEJSKIEJ W DUKLI z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Rzeszów, dnia 16 grudnia 2008 r. Podka.08.100.2474). W § 2 zapisano, że podatek od środków transportowych - bez wezwania - uiszczają:

1) osoby fizyczne w kasie Urzędu Gminy Dukla lub na rachunek bankowy Urzędu Gminy,  
2) osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej na rachunek bankowy Urzędu Gminy.

<sup>791</sup> UCHWAŁA Nr XXXVI/377/09 Rady Miejskiej w Trzcińsku-Zdroju z dnia 30 października 2009 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 1 grudnia 2009 r. Zacho.09.84.2207). W § 2 wskazano, że osoby fizyczne i prawne będące właścicielami środków transportowych uiszczają podatek od środków transportowych - bez wezwania - na rachunek budżetu gminy, bądź w kasie Urzędu Miejskiego w Trzcińsku-Zdroju. Podatek od środków transportowych jest płatny w dwóch ratach proporcjonalnie do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 lutego i do dnia 15 września każdego roku.

<sup>792</sup> Zob. art. 9 ust. 1 u.o.p.l., gdzie wskazuje się, że obowiązek podatkowy w zakresie podatku od środków transportowych, z zastrzeżeniem ust. 2, ciąży na osobach fizycznych i osobach prawnych będących właścicielami środków transportowych. Jak właściciele traktuje się również jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, na które środek transportowy jest zarejestrowany, oraz posiadaczy środków transportowych zarejestrowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jako powierzone przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu.

#### **2.3.3.2.3.12. Terminy płatności mogące wprowadzać w błąd**

Podatek od środków transportowych co do zasady jest płatny w dwóch równych ratach w terminie do 15 lutego i 15 września roku podatkowego<sup>793</sup>. Ustawodawca przewiduje jednak dwa wyjątki<sup>794</sup>. Zgodnie z pierwszym z nich jeżeli obowiązek podatkowy powstał po dniu 1 lutego, a przed dniem 1 września danego roku, podatek za ten rok płatny jest w dwóch ratach proporcjonalnie do czasu trwania obowiązku podatkowego. Pierwsza rata jest wtedy płatna w ciągu 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, druga rata natomiast do dnia 15 września danego roku. Drugi wyjątek dotyczy sytuacji, w której obowiązek podatkowy powstał od dnia 1 września danego roku. W tej sytuacji podatek jest płatny jednorazowo w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego.

**W związku z powyższym można mieć poważne wątpliwości co do poprawności uchwał, w których rada gmin w zasadzie przytacza wskazany wyżej przepis u.o.p.l. określające podstawowe terminy zapłaty podatku od środków transportowych, pomijając wyjątki, o których mowa wyżej<sup>795</sup>.** Jako zasadne należy przyjąć, albo wskazywanie w uchwale zarówno podstawowych terminów uiszczania tego podatku wraz z

---

<sup>793</sup> Zob. art. 11 ust. 1 u.o.p.l

<sup>794</sup> Zob. art. 11 ust. 2 u.o.p.l

<sup>795</sup> UCHWAŁA Nr XIX/128/2008 RADY GMINY SKULSK z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych i zwolnień w tym podatku (Poznań, dnia 17 grudnia 2008 r. Wielk.08.243.4273). W § 2 wskazano, że podatek od środków transportowych płatny jest bez wezwania w dwóch równych ratach:

- pierwsza w terminie do dnia 15-02 danego roku.
- druga w terminie do dnia 15-09 danego roku.

UCHWAŁA Nr XVI/80/2008 RADY GMINY GRĘBKÓW z dnia 12 listopada 2008 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych na rok 2009 obowiązujących na terenie gminy Grębków oraz zwolnień w tym podatku (Warszawa, dnia 29 listopada 2008 r. Mazow.08.205.7934). W § 2 zapisano, że wpłaty podatku od środków transportowych dokonuje się bez wezwania, na rachunek budżetu gminy w banku obsługującym gminę Grębków, w dwóch równych ratach płatnych w terminie do dnia 15 lutego i do dnia 15 września roku podatkowego.

UCHWAŁA Nr XX/150/2008 RADY MIEJSKIEJ GMINY NEKLA z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie: określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Poznań, dnia 17 grudnia 2008 r. Wielk.08.238.4149). W § 2 wprowadzono zapis zgodnie z którym, podatek od środków transportowych jest płatny w dwóch równych ratach w terminie do dnia 15 lutego i do dnia 15 września na konto Urzędu Miasta i Gminy w Nekli w B S Kostrzyn Wlkp.Oddział Nekla.

UCHWAŁA Nr XXIX/268/2009 RADY MIEJSKIEJ W OSIECZNEJ z dnia 22 października 2009 r. w sprawie wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych (Poznań, dnia 17 grudnia 2009 r. Wielk.09.226.3973). W § 3 zapisano, że podatek od środków transportowych jest płatny w dwóch ratach w terminie do 15 lutego każdego roku i do 15 września każdego roku.

UCHWAŁA Nr XXXVI/377/09 Rady Miejskiej w Trzciesku-Zdroju z dnia 30 października 2009 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 1 grudnia 2009 r. Zacho.09.84.2207). W § 2 wskazano, że osoby fizyczne i prawne będące właścicielami środków transportowych uiszczają podatek od środków transportowych - bez wezwania - na rachunek budżetu gminy, bądź w kasie Urzędu Miejskiego w Trzciesku-Zdroju. Podatek od środków transportowych jest płatny w dwóch ratach proporcjonalnie do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 lutego i do dnia 15 września każdego roku.

wyjątkami, albo w ogóle nie wprowadzania takich regulacji. Drugie z ww. rozwiązań jest właściwsze z dwóch powodów. Po pierwsze brak jest podstawy prawnej w ustawie do wprowadzania w uchwałach regulacji dotyczącej przedmiotowej materii. Po drugie zapisy te powielają ww. przepis ustawy.

#### **2.3.3.2.3.13. Mało precyzyjne określenia dotyczące stawek lub zwolnień podatkowych**

**W kilku przypadkach stwierdzono uchwałach, które na etapie stosowania prawa mogą powodować wątpliwości. Związane jest to z użyciem pojęć nieprecyzyjnych, których jednocześnie w żaden sposób nie zdefiniowano na potrzeby danego aktu (zob. 2.3.3.2.2.1.8. i 2.3.3.2.2.2.11.).** Określenia, które mogą budzić wątpliwości są następujące:

- urzędnicy mający wpływ na ochronę środowiska,<sup>796</sup>
- napęd ekologiczny,<sup>797</sup>
- realizacja zadań w zakresie oświaty i wychowania,<sup>798</sup>
- pojazdy należące do ochrony przeciwpożarowej z terenu Miasta i Gminy,<sup>799</sup>
- certyfikat ekologiczny<sup>800</sup>.

#### **2.3.3.2.4. Opłata targowa**

##### **2.3.3.2.4.1. Nie określenie stawek opłaty dla wszystkich sytuacji objętych opłatą targową**

Zgodnie z art. 19 pkt 1 u.o.p.l. rada gminy jest zobowiązana aby w drodze uchwały określić m.in. wysokość stawek opłaty targowej. Realizując ten obowiązek organ stanowiący

---

<sup>796</sup> UCHWAŁA Nr XXXIX/304/09 RADY MIEJSKIEJ WE WŁOSZCZOWIE z dnia 9 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Kielce, dnia 26 listopada 2009 r. Świąt.09.499.3668), W § 2 określając stawki dla pojazdów, określonych w § 1 pkt. 1, 3 i 7 posiadających urzędnicy mający wpływ na ochronę środowiska stawki podatku wprowadzono niższe stawki.

<sup>797</sup> UCHWAŁA Nr 251/XLIII/2009 Rady Gminy Przechlewo z dnia 23 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek i zwolnień podatku od środków transportowych (Gdańsk, dnia 15 grudnia 2009 r. Pomor.09.171.3343). W § 2 ust. 1 wskazano, że stawki podatku od środków transportowych ustalone w § 1 pkt 1,3,5 i 7 obniża się o 5%, jeżeli pojazd jest wyposażony w katalizator spalin bądź posiada napęd ekologiczny.

<sup>798</sup> UCHWAŁA Nr XXXI/135/08 RADY GMINY NIEBORÓW z dnia 17 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Łódź, dnia 16 grudnia 2008 r. Łódzk.08.381.3760). W § 2 wskazano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych środki transportowe z wyjątkiem określonych w art. 8 pkt 2,4,6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2001 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.)m.in. wykorzystywane dla realizacji zadań w zakresie oświaty i wychowania.

<sup>799</sup> Uchwała Nr XXXV/200/08 Rady Miejskiej w Oleśnie z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie określenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych na 2009 rok (Opole, dnia 17 grudnia 2008 r. Opols.08.101.2386). W § 2 zapisano, iż zwalnia się z podatku od środków transportowych pojazdy należące do ochrony przeciwpożarowej z terenu Miasta i Gminy.

<sup>800</sup> Uchwała Nr XXXIII(329)09 Rady Miejskiej w Słomnikach z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Kraków, dnia 11 grudnia 2009 r. Małop.09.764.5948). W § 1 ust. 4 określając stawki od przyczep lub naczep, z wyjątkiem związanych z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego, posiadających łącznie z pojazdem silnikowym dopuszczalną masę całkowitą od 7 t i poniżej 12 t wskazano, że wynosi ona 560,00 zł bez certyfikatu ekologicznego, zaś 280,00 zł dla pojazdów posiadających certyfikat ekologiczny.

gminy powinien pamiętać, że zgodnie z art. 15 tej ustawy opłatę tę pobiera się od podmiotów dokonujących sprzedaży na targowisku, którym są wszelkie miejsca znajdujące się na terenie danej gminy, z pewnymi wyjątkami wskazanymi w ust. 2a. Oznacza to, że wprowadzone stawki powinny odnosić się do każdej sprzedaży objętej opłatą targową, bez względu na jej formę czy miejsce, w którym jest ona realizowana, niezależnie od tego jaki towar jest przedmiotem handlu. W związku z tym **jako wadliwe należy uznać uchwały, w których nie określono stawki dla wszystkich sytuacji sprzedaży objętej opłatą targową. Sytuacja taka często ma miejsce w uchwałach, w których różnicuje się stawki opłaty targowej, wprowadzając kilka a nawet kilkanaście różnych stawek.** Stosuje się przy tym różne kryteria np. rodzaj sprzedawanych towarów, miejsce, z którego sprzedaż jest prowadzona, czy formy dokonywanej sprzedaży. W pojawiającym się gąszczu stawek nie sposób jest zagwarantować sytuację, iż dla każdego rodzaju sprzedaży będzie określona stawka opłaty targowa. **Rozwiązaniem tego problemu może być wprowadzanie stawki podstawowej, która będzie miała zastosowanie do innych nie wymienionych w uchwale sytuacji szczególnych. Biorąc powyższe pod uwagę, z dużym prawdopodobieństwem stwierdzić można, że sytuacje, w których wprowadza się różnicowanie stawek, bez wprowadzenia stawki podstawowej, prowadzi do powstawania omawianego problemu.**

Sytuacje, w których stwierdzono uchwały bez określenia stawki podstawowej i przez to z wadą polegającą na nie określeniu stawek dla wszelkich możliwych sytuacji dokonywania sprzedaży pojawiły się w każdej z 16. RIO. Uchwały, w których stwierdzono taką sytuację, zostały zaprezentowane w załączniku nr 10.

#### **2.3.3.2.4.2. Określenie stawki w sposób, który może doprowadzić do przekroczenia stawki maksymalnej**

Wprowadzając stawki w opłacie targowej niektóre rady gmin uzależniają ich wysokość np. od powierzchni gruntu lub stołu zajętych na prowadzenie sprzedaży, czy też od liczby sprzedawanych zwierząt. Stawka opłaty targowej stanowi w takim przypadku iloczyn metrów wykorzystywanych na sprzedaż czy też liczby sprzedawanych zwierząt oraz określonej kwoty wyrażonej w złotych wynikającej z uchwały. Podkreślić jednak należy, że ustawodawca wskazał stawkę maksymalną opłaty targowej<sup>801</sup>. **W związku z tym w przypadku przyjęcia konstrukcji, o której mowa wyżej, powinien być jednocześnie wprowadzony w uchwale mechanizm uniemożliwiający przekroczenie stawki**

---

<sup>801</sup> Zob.art.19 pkt 1 u.o.p.l

**maksymalnej**<sup>802</sup>. W przeciwnym wypadku będzie mogło dojść do sytuacji, w której ww. iloczyn przekroczy stawkę maksymalną. Będzie to miało miejsce szczególnie wtedy, gdy stosunkowo dużej powierzchni zajętej na sprzedaż lub większej liczbie sprzedawanych zwierząt na targowisku, towarzyszyć będzie wysoka kwota jednostkowa przypisana w uchwale do każdego metra zajętej na sprzedaż powierzchni lub sztuki sprzedawanych zwierząt.

**Brak w uchwale zapisu, który zapewni, iż dzienna stawka opłaty targowej nie zostanie przekroczona, nie będzie mógł być zniwelowany poprzez bezpośrednie zastosowanie przepisu ustawowego, w którym została wskazana stawka maksymalna.**

Art.19 pkt 1 u.o.p.l. jest bowiem przepisem wyłącznie kompetencyjnym. Podobna kwestia pojawiła się na gruncie analizy zwolnienia w podatku od środków transportowych, które są sprzeczne z art. 12 u.o.p.l. (zob. 2.3.3.2.3.2.). Nie może być on, jak się wydaje, na etapie stosowania prawa, podstawą do wprowadzenia ograniczenia poboru opłaty, przekraczającego stawkę maksymalną. Sytuacje te zostały stwierdzone w uchwałach będących przedmiotem nadzoru ośmiu RIO.<sup>803</sup>

---

<sup>802</sup> L. Eteł, Uchwały ... s. 132 wskazuje, że w takich uchwałach rad gmin należy zawrzeć zastrzeżenie, iż tak kalkulowane stawki nie mogą być wyższe niż stawki maksymalne z ustawy.

<sup>803</sup> UCHWAŁA Nr XX/142/08 RADY GMINY SIEDLISKO z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie opłaty targowej na obszarze gminy (Gorzów Wielkopolski, dnia 4 grudnia 2008 r. Lubus.08.127.1912), W § 1 wskazano, że ustala się stawkę opłaty targowej w wysokości 12,00zł (słownie: dwanaście złotych) dziennie za zajęcie powierzchni do 5m<sup>2</sup> i 6,00zł (słownie: sześć złotych) za każdy następny metr kwadratowy powierzchni zajętej na sprzedaż towarów.

UCHWAŁA Nr XXIV/74/2008 RADY GMINY JEDLIŃSK z dnia 1 grudnia 2008 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek i zasad poboru opłaty targowej (Warszawa, dnia 12 grudnia 2008 r. Mazow.08.214.9011).

W § 1 ustalonoienne stawki opłaty targowej od osób fizycznych, prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach w następujących wysokościach:

1.Przy sprzedaży od każdej wystawionej na sprzedaż sztuki:

a) konie, źrebięta, bydło 8zł,

b) cielęta 4zł,

c) trzoda chlewna 4zł,

d) prosięta 2zł,

e) owce i kozy 2zł.

UCHWAŁA Nr XXIV/144/08 RADY GMINY CHORKÓWKA z dnia 5 listopada 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Rzeszów, dnia 28 listopada 2008 r. Podka.08.93.2127).W § 1 zapisano, że ustala się dzienne stawki opłaty targowej w następującej wysokości m.in. przy sprzedaży na stoisku za 1 m<sup>2</sup> powierzchni stołu 5,00 zł.

UCHWAŁA Nr XXVII/159/08 Rady Gminy Marklowice z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie stawek opłaty targowej na terenie Gminy Marklowice (Katowice, dnia 17 grudnia 2008 r. Śląsk.08.217.4528). W § 1 ust. 1 wskazano, że osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, dokonujące sprzedaży na targowiskach uiszczają następujące dzienne stawki opłaty targowej z tytułu handlu m.in. na stoiskach, straganach lub w miejscu zajęтым przez towar przeznaczony do sprzedaży za 1 m<sup>2</sup> zajmowanej powierzchni 6 zł.

UCHWAŁA Nr XV/124/2008 Rady Gminy w Przelewicach z dnia 24 czerwca 2008 r. w sprawie ustalenia stawek opłaty targowej (Szczecin, dnia 25 sierpnia 2008 r. Zacho.08.73.1612). W § 1 zapisano, że ustala się dzienne stawki opłaty targowej od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej dokonujących sprzedaży na terenie Gminy Przelewice w podanych niżej wysokościach w zależności od formy sprzedaży oraz zajętego placu:

#### 2.3.3.2.4.3. Ulgi w opłacie targowej

Rada gminy określając stawki w opłacie targowej powinna je wskazać kwotowo. Wynika, to z faktu, iż stawka maksymalna w tym świadczeniu jest określona właśnie w ten sposób. **Wprowadzenie przez radę gminy w uchwałach procentowego obniżenie stawek podstawowych, należy uznać za ulgę podatkową, do wprowadzenia której rada gminy nie została uprawniona.** Zgodnie z art. 19 pkt 3 u.o.p.l. podmiot ten został upoważniony do wprowadzania jedynie zwolnień przedmiotowych. Charakter tych preferencji jest zupełnie inny od ulg podatkowych (zob. 2.3.3.2.2.1.5. i 2.3.3.2.2.2.3.). Z tego też względu należy krytycznie ocenić zapisy w uchwałach, w których **procentowo obniżono stawki.** W uchwałach objętych badaniami wiele izb nie zaakceptowały takich zapisów. Preferencje te w tych aktach odnoszono do następujących sytuacji objętych opłata targową:

- dokonywanie sprzedaży w okresie posezonowym,<sup>804</sup>
- sprzedaży dokonywanej przez rolników sprzedających płody rolne wyprodukowane we własnym gospodarstwie rolnym,<sup>805</sup>

---

3) sprzedaż ze stanowiska, płyty, murku, stolika od 1 m<sup>2</sup> powierzchni- 4 zł;

4) sprzedaż z namiotu o powierzchni do 6 m<sup>2</sup> - 12 zł,  
- a za każdy następny m<sup>2</sup> zajmowanej powierzchni - 2 zł.

UCHWAŁA Nr XXXII/62/09 RADY GMINY WIELGOMŁYNY z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie opłaty targowej na terenie Gminy Wielgomłyny (Łódź, dnia 17 grudnia 2009 r. Łódzk.09.378.3240). Zgodnie z § 1 ustala się stawkiienne opłaty targowej na terenie Gminy Wielgomłyny w następujących wysokościach m.in. za zajęcie powierzchni do sprzedaży niezależnie od branży - za 1 m<sup>2</sup> powierzchni - 3,00 zł z wyłączeniem pobierania stawek dziennych opłaty targowej określonych w punkcie 1 i 2.

Uchwała Nr LXI/362/2009 Rady Gminy Gdów z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie opłaty targowej (Kraków, dnia 24 listopada 2009 r. Małop.09.715.5431). W § 1 wprowadzono zapis, że określa sięienne stawki opłaty targowej w następujących wysokościach:

7) jeżeli sprzedaż towarów zajmuje wraz z wystawą towarów i reklamą powierzchnię powyżej 6 m<sup>2</sup> pobiera się opłatę dodatkową - 2,00 zł za każdy następny metr kwadratowy zajętej powierzchni,

UCHWAŁA Nr XXXII/238/09 RADY MIEJSKIEJ W ZDZIESZOWICACH z dnia 26 lutego 2009 r. w sprawie ustalenia stawki opłaty targowej na terenie Gminy Zdzeszowice, wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości ich wynagrodzenia za inkaso oraz zwolnień z opłaty targowej na terenie Gminy Zdzeszowice (Opole, dnia 7 kwietnia 2009 r. Opols.09.24.404). Zgodnie z § 1 ustala się wysokość dziennych stawek opłaty targowej pobieranych na terenie Gminy Zdzeszowice w następujących wysokościach m.in. za zajęcie dodatkowej powierzchni na wystawiony towar przy boksie, samochodzie, z których prowadzi się sprzedaż, pobiera się za każdy dodatkowo zajęty m<sup>2</sup> pod ten towar opłatę - 3,50 zł.

<sup>804</sup> W uchwale Nr XXXVII/241/2009 Rady Miasta Jastarni z dnia 7 października 2009 r. w sprawie podatków i opłat lokalnych obowiązujących na terenie Miasta Jastarni (Gdańsk, dnia 19 listopada 2009 r.)<sup>804</sup> zapisano, że obniża się o 50% wysokość stawkiiennej opłaty targowej w okresie posezonowym tj. w okresie od 01 stycznia do 30 czerwca oraz od 01 września do 31 grudnia. Ustalono jednocześnie, że stawkaiennej opłaty targowej na terenie Gminy Jastarnia, za każdy zajmowany m<sup>2</sup> powierzchni handlowej, nie więcej jednak niż 681,54 zł dziennie w wysokości: 13,50 zł.

<sup>805</sup> UCHWAŁA Nr XVIII/128/08 Rady Gminy Kaliska z dnia 22 października 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Gdańsk, dnia 3 grudnia 2008 r. Pomor.08.128.3025). W § 1 wskazano, że ustala się wysokość stawkiiennej opłaty targowej:

- 1) za zajęcie jednego stanowiska sprzedaży o powierzchni do 10 m<sup>2</sup>  
- opłata wynosi - 22,00 zł,
- 2) za zajęcie stanowiska sprzedaży o powierzchni od 10 m<sup>2</sup> do 15 m<sup>2</sup>  
- opłata wynosi - 33,00 zł.
- 3) za zajęcie stanowiska sprzedaży o powierzchni od 15 m<sup>2</sup> do 20 m<sup>2</sup>

- dokonywanie sprzedaży w miesiącu styczniu lub lutym,<sup>806</sup>
- sprzedaży jedynie jednego asortymentu,<sup>807</sup>

#### 2.3.3.2.4.4. Brak terminu płatności opłaty targowej

Zgodnie z art. 19 pkt 1 u.o.p.l. rada gminy jest zobowiązana, aby m.in., określić termin płatności opłaty targowej. Jest to niezbędny element uchwały dotyczącej tego świadczenia. Z jednej strony obowiązek uiszczenia tej należności powstaje każdego dnia, w którym dokonywana jest sprzedaż. Logicznym więc wydaje się, przyjęcie zasady, iż świadczenie to powinno być uiszczane każdego dnia. Z drugiej jednak strony przyjęcie istnienia takiego obowiązku trudno jest uzasadnić prawnie. Brak jest bowiem przepisu ustawowego, który wskazywałby, jaki jest termin płatności tej należności. **Bez ustalenia w uchwale terminu płatności nie sposób będzie określić więc momentu, gdy świadczenie to staje się wymagalne. Nie ma wątpliwości, iż w dniu, w którym dokonywana jest sprzedaż powstaje obowiązek zapłaty tej należności. Bez określonego terminu zapłaty skutecznie można, jak się wydaje, uchylać się jednak od spełniania tego świadczenia.**

Wada uchwał polegająca na nie określeniu przez radę gminy terminu płatności opłaty targowej, została stwierdzona w laktach objętych nadzorem 15. izb. Nie stwierdzono istnienia uchwały zawierającej tę wadę w uchwałach objętych nadzorem RIO w Białymstoku<sup>808</sup>.

---

- opłata wynosi - 44,00 zł

§ 2. Ustala się zniżkę w wysokości 50% stawki wymienionej w ust. 1 dla rolników sprzedających płody rolne wyprodukowane we własnym gospodarstwie rolnym.

<sup>806</sup> UCHWAŁA Nr XX/654/2008 Rady Miejskiej w Gliwicach z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie ustalenia stawek opłaty targowej obowiązującej na terenie miasta Gliwice (Katowice, dnia 9 grudnia 2008 r. Śląsk.08.211.4172). W § 3 zapisano, że w miesiącu styczniu obniżyć o 50 % wysokość stawek dziennych opłaty targowej pobieranej na targowiskach, za wyjątkiem terenu Giełdy Samochodowej.

UCHWAŁA Nr V/sXVII/169/08 Rady Miasta w Wałczu z dnia 18 marca 2008 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek opłaty targowej oraz określenia jej poboru (Szczecin, dnia 21 maja 2008 r. Zach.08.50.1131). W § 2 zapisano, że w miesiącach styczeń, luty stawki opłaty targowej, o której mowa w § 1 ust. 1 będą zmniejszone o 50%.

<sup>807</sup> UCHWAŁA Nr XXIII/133/08 RADY GMINY MICHAŁÓW z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Kielce, dnia 10 grudnia 2008 r. Święt.08.256.3559). W § 2 uchwały wskazano, że określa się następujące dzienne stawki opłaty targowej obowiązujące na terenie Gminy Michałów:

1. Przy sprzedaży z:

- a) z samochodu osobowego, straganu, stołu - 10,00
- b) z innych samochodów, przyczep - 15,00
- c) z wózka ręcznego, roweru, ręki i kosza - 5,00

2. W przypadku, gdy sprzedaż dotyczy jednego asortymentu w ust. 1 obniża się o 50 %.

<sup>808</sup> UCHWAŁA Nr XIV/76/08 RADY GMINY W RADWANICACH z dnia 26 sierpnia 2008 r. w sprawie ustalenia opłaty targowej i wysokości stawek (Wrocław, dnia 15 września 2008 r. Dolno.08.249.2711)

UCHWAŁA Nr XXIV/138/2008 RADY MIEJSKIEJ W ZŁOTORYI z dnia 30 października 2008 r. w sprawie stawek dziennych, terminów płatności oraz zasad poboru opłaty targowej, wyboru i wynagradzania inkasenta (Wrocław, dnia 13 listopada 2008 r. Dolno.08.294.3266)

UCHWAŁA Nr XV/71/08 RADY GMINY KOCIERZEW POŁUDNIOWY z dnia 30 stycznia 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Łódź, dnia 14 kwietnia 2008 r. Łódzk.08.116.1120)

---

UCHWAŁA Nr XXVII/36/08 RADY GMINY OTYŃ z dnia 1 grudnia 2008 r. w sprawie ustalenia stawek opłaty targowej (Gorzów Wielkopolski, dnia 9 grudnia 2008 r. Lubus.08.130.2025)

Uchwała Nr XIV/141/08 Rady Miejskiej w Ciężkowicach z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie dziennych stawek opłaty targowej pobieranych na targowisku i placu targowym w Ciężkowicach (Kraków, dnia 30 lipca 2008 r. Małop.08.506.3282)

UCHWAŁA Nr XIX/39/08 RADY GMINY GARBATKA – LETNISKO z dnia 1 grudnia 2008 r. w sprawie ustalenia stawek opłaty targowej (Warszawa, dnia 12 grudnia 2008 r. Mazow.08.214.8990)

Uchwała Nr XVII/188/2008 Rady Miejskiej w Krapkowicach z dnia 12 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zasad poboru opłaty targowej na terenie miasta Krapkowice (Opole, dnia 8 grudnia 2008 r. Opols.08.95.2206)

UCHWAŁA Nr XIV/103/08 RADY GMINY W KREMPNEJ z dnia 18 czerwca 2008 r. w sprawie ustalenia wysokości dziennej stawki opłaty targowej (Rzeszów, dnia 14 lipca 2008 r. Podka.08.55.1456)

UCHWAŁA Nr XVIII/128/08 Rady Gminy Kaliska z dnia 22 października 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Gdańsk, dnia 3 grudnia 2008 r. Pomor.08.128.3025)

UCHWAŁA Nr XX/654/2008 Rady Miejskiej w Gliwicach z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie ustalenia stawek opłaty targowej obowiązującej na terenie miasta Gliwice (Katowice, dnia 9 grudnia 2008 r. Śląsk.08.211.4172)

UCHWAŁA Nr XV/124/2008 Rady Gminy w Przelewicach z dnia 24 czerwca 2008 r. w sprawie ustalenia stawek opłaty targowej (Szczecin, dnia 25 sierpnia 2008 r. Zacho.08.73.1612)

UCHWAŁA Nr XXXVI/326/2009 RADY MIEJSKIEJ W GŁOGOWIE z dnia 27 października 2009 r. w sprawie ustalenia opłaty targowej (Wrocław, dnia 4 grudnia 2009 r. Dolno.09.208.3798)

UCHWAŁA Nr XXIX/218/09 RADY GMINY RYPIN z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawki opłaty targowej na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 14 grudnia 2009 r. Kujaw.09.128.2209)

UCHWAŁA Nr XXXVIII/196/2009 RADY GMINY ŁĘCZYCA z dnia 1 grudnia 2009 r. w sprawie określenia wysokości dziennych stawek opłaty targowej na 2010 rok oraz ustalenia zasad poboru i terminów płatności opłaty, w tym zarządzenia poboru tej opłaty w formie inkasa, określenia inkasenta i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Łódź, dnia 17 grudnia 2009 r. Łódzk.09.385.3391)

UCHWAŁA Nr XLI/347/2009 RADY GMINY BARANÓW z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia stawek dziennych opłaty targowej, zasad jej poboru, określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso (Lublin, dnia 5 lutego 2010 r. Lubel.10.9.165)

UCHWAŁA Nr XXVIII/192/09 RADY MIEJSKIEJ W OŚNIE LUBUSKIM z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie wysokości stawek i zasad poboru opłaty targowej na 2010 rok (Gorzów Wielkopolski, dnia 11 grudnia 2009 r. Lubus.09.139.1989)

UCHWAŁA Nr XXVI/194/09 RADY GMINY BELSK DUŻY z dnia 15 kwietnia 2009 r. w sprawie ustalenia opłaty targowej (Warszawa, dnia 2 lipca 2009 r. Mazow.09.103.2963)

UCHWAŁA Nr XXXII/238/09 RADY MIEJSKIEJ W ZDZIESZOWICACH z dnia 26 lutego 2009 r. w sprawie ustalenia stawki opłaty targowej na terenie Gminy Zdzeszowice, wyznaczenia inkasentów i określenia wysokości ich wynagrodzenia za inkaso oraz zwolnień z opłaty targowej na terenie Gminy Zdzeszowice (Opole, dnia 7 kwietnia 2009 r. Opols.09.24.404)

UCHWAŁA Nr 202/XXXVII/09 RADY GMINY W STARYM DZIKOWIE z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia wysokości dziennej stawki opłaty targowej (Rzeszów, dnia 17 grudnia 2009 r. Podka.09.103.2529)

UCHWAŁA Nr 354/2009 Rady Miejskiej w Nowym Stawie z dnia 26 października 2009 r. w sprawie ustalenia wysokości dziennych stawek opłaty targowej na terenie miasta i gminy Nowy Staw na 2010 rok (Gdańsk, dnia 1 grudnia 2009 r. Pomor.09.162.3064)

UCHWAŁA Nr XXXII/160/09 RADY GMINY W KRASOCINIE z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie opłaty targowej, zasad poboru, określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso w 2010 roku (Kielce, dnia 1 grudnia 2009 r. Święt.09.508.3731)

UCHWAŁA Nr XXXVI/268/2009 Rady Gminy w Kozłowie z dnia 16 czerwca 2009 r. w sprawie ustalenia wysokości opłaty targowej i sposobu jej poboru (Olsztyn, dnia 15 września 2009 r. Warmi.09.133.2010)

UCHWAŁA Nr XXXI/297/09 RADY GMINY KOŚCIAN z dnia 13 października 2009 r. w sprawie opłaty targowej (Poznań, dnia 17 grudnia 2009 r. Wielk.09.226.3966)

UCHWAŁA Nr LV/515/09 RADY MIEJSKIEJ W WOLINIE z dnia 18 listopada 2009 r. w sprawie opłaty targowej (Szczecin, dnia 17 grudnia 2009 r. Zacho.09.91.2574)



#### 2.3.3.2.4.5. Określenie stawki za czynności nie objęte opłatą targową

Określając zakres przedmiotowy opłaty targowej należy zwrócić uwagę na art. 15 ust. 1 u.o.p.l. Zgodnie z tym przepisem opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Istotne znaczenia ma użyte w nim sformułowanie „sprzedaż”. W ujęciu językowym jest to umowa wzajemna, na podstawie której sprzedawca oddaje coś na własność kupującemu za określoną sumę<sup>809</sup>. Istotnym elementem tej transakcji jest, jak się wydaje przeniesienie własności określonej rzeczy lub prawa. Trudno jest uznać, że objęte pojęciem sprzedaży może być świadczenie usług, choć i tu mamy do czynienia z odpłatnością. Różnica jednak polega na tym, że w tym ostatnim przypadku trudno jest mówić o przeniesieniu własności na kupującego.

**Z tego też względu jako wadliwe należy uznać uchwały wprowadzające stawki opłaty targowej za czynności dokonywane na targowisku, które nie polegają na sprzedaży rzeczy.** W uchwałach objętych analizą stwierdzono określenie stawki opłaty targowej dotyczące:

- prowadzenia gier loteryjnych i strzelnic,<sup>810</sup>
- działalności typu gokartów,<sup>811</sup>
- działalności typu: dmuchane zamki, zjeżdżalnie, baseny, strzelnice, loterie, gokarty<sup>812</sup>.

#### 2.3.3.2.4.6. Stawki abonamentowe

W opłacie targowej obowiązek podatkowy powstaje w dniu dokonywania sprzedaży. Przekształca się on w zobowiązanie podatkowe w tym samym momencie i może być w tym samym dniu pobierany jeśli w uchwale określono, że terminem płatności jest dzień, w którym dokonywana jest sprzedaż (zob. 2.3.3.2.4.4.). **Z tego też względu sytuacje, w których w uchwale wskazuje się, że zapłata opłaty może nastąpić z góry przed okresem, w których dokonywano sprzedaży, należy uznać za sprzeczne z prawem.** W literaturze podnosi się,

<sup>809</sup> Słownik języka polskiego, red. M. Szymczak, tom 3, Warszawa 1995, s. 288

<sup>810</sup> UCHWAŁA Nr XV/71/08 RADY GMINY KOCIERZEW POŁUDNIOWY z dnia 30 stycznia 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Łódź, dnia 14 kwietnia 2008 r. Łódzk.08.116.1120). W § 1 pkt 4 wskazano, że ustala się wysokość dziennych stawek opłaty targowej na terenie Gminy Kocierzew Południowy za prowadzenie gier loteryjnych i strzelnic - 20,00 zł.

<sup>811</sup> UCHWAŁA Nr LV/515/09 RADY MIEJSKIEJ W WOLINIE z dnia 18 listopada 2009 r. w sprawie opłaty targowej (Szczecin, dnia 17 grudnia 2009 r. Zacho.09.91.2574). W akcie tym wprowadzono m.in. stawki uzależniając je od wielkości powierzchni zajętej na określoną działalność:

3) 25 m<sup>2</sup> na inną działalność z wyłączeniem gokartów,

4) 50 m<sup>2</sup> na działalność typu gokarty.

<sup>812</sup> UCHWAŁA Nr LV/515/09 RADY MIEJSKIEJ W WOLINIE z dnia 18 listopada 2009 r. w sprawie opłaty targowej (Szczecin, dnia 17 grudnia 2009 r. Zacho.09.91.2574)

że opłata targowa obciąża sprzedaż dokonywaną na targowisku, a także, że może być ona pobierana tylko, gdy sprzedaż ta ma faktycznie miejsce, co w konsekwencji oznacza, iż nie może być ona pobrana przed powstaniem obowiązku jej uiszczenia<sup>813</sup>. W orzecznictwie także zwraca się uwagę, że uchwalenie stawek opłaty targowej w formie abonamentu jest sprzeczna z zasadą prawa podatkowego stanowiącą, że nie można żądać zapłacenia należności podatkowej bez wcześniejszego powstania zobowiązania podatkowego<sup>814</sup>.

**Należy więc krytycznie odnieść się do uchwał wprowadzających możliwość ustalenia zryczałtowanego, czy abonamentowego określenia stawek podatkowych<sup>815</sup>. Ich istota jest bowiem ustalenie należności przed powstaniem obowiązku jej uiszczenia.**

#### **2.3.3.2.4.7. Zwolnienia podmiotowe lub mające charakter dyskryminacyjny**

Rada gminy wprowadzając zwolnienia w opłacie targowej powinna ograniczyć się do zwolnień przedmiotowych. Kreowanie zwolnień podmiotowych należy uznać za niedopuszczalne i naruszające art. 19 pkt 3 u.o.p.<sup>816</sup> Z podmiotowo-przedmiotowym, a więc także niedopuszczalnym zwolnieniem mamy do czynienia w sytuacji, gdy wskazuje się, że **zwalnia się od opłaty targowej osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej prowadzące działalność gospodarczą w zakresie handlu, dokonujących sprzedaży przed budynkiem, w którym stale prowadzą działalność gospodarczą<sup>817</sup>.**

Wprowadzane preferencje nie powinny zawierać kryteriów, których zastosowanie będzie w sposób nieuprawniony wprowadzało uprzywilejowanie określonej kategorii podatników lub miejsc należących do określonych podmiotów<sup>818</sup>. Z takim przypadkiem, jak

<sup>813</sup> L.Etel, Uchwały... s. 130 i n.

<sup>814</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 17 czerwca 2004 r., I SA/Po 400/04, Współnta 20004, Nr 21, podobnie NSA z 11 kwietnia 2002 r., SA/Rz 69/02, OwSS 2003, Nr 2, poz. 57

<sup>815</sup> Uchwała Nr XXI/220/08 Rady Miejskiej w Bochni z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie określenia wysokości opłaty targowej na targowiskach Gminy Miasta Bochnia oraz zarządzenia jej poboru w drodze inkasa, ustanowienia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Kraków, dnia 2 września 2008 r. Małop.08.571.3778.). W akcie tym określono m.in. że w przypadku sprzedaży produktów rolnych oraz krzewów ozdobnych i drzew owocowych bezpośrednio z ziemi opłata wynosi 40,00 zł/m<sup>2</sup> zajmowanej powierzchni (abonament) miesięcznie.

<sup>816</sup> W wyroku WSA w Rzeszowie z 20 kwietnia 2004 r., SA/Rz 128, 03, Finanse Komunalne 2004, Nr 7-8, poz. 127, gdzie wskazano, że rada gminy nie ma uprawnień do wprowadzania zwolnień podmiotowych, w tym w zakresie opłat lokalnych.

<sup>817</sup> UCHWAŁA Nr XXIV/184/2008 RADY GMINY KLESZCZEWO z dnia 13 listopada 2008 r. w sprawie: opłaty targowej (Poznań, dnia 9 grudnia 2008 r. Wielk.08.230.3907). W § 3 zapisano, że zwalnia się od opłaty targowej osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej prowadzące działalność gospodarczą w zakresie handlu, dokonujących sprzedaży przed budynkiem, w którym stale prowadzą działalność gospodarczą.

<sup>818</sup> W wyroku Sądu Antymonopolowego z 11 maja 1994 r., XVII Amr, Wokanda 1994, Nr 12, s. 65, wskazano, że praktyka monopolistyczna jest zachowanie gminy, polegające na podjęciu przez radę gminy na podstawie

się wydaje, mamy do czynienia w sytuacji, gdy **zwalnia się sprzedaż produktów wytwarzanych przez rolników indywidualnych jedynie z terenu gminy**<sup>819</sup>. Można tu dopatrzeć się elementu dyskryminacji podatkowej (zob. 2.3.3.2.2.4.). Polega on na różnicowaniu podatku, przy wykorzystaniu kryterium miejsca zamieszkania.

#### **2.3.3.2.4.8. Ograniczenia opłaty do niektórych podmiotów**

Obowiązek uiszczenia opłaty targowej ciąży na osobach fizycznych, prawnych, a także na jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej dokonujących sprzedaży na targowisku.<sup>820</sup> **W konsekwencji określając stawki tej opłaty należy je odnieść do wszystkich z ww. podmiotów. Wprowadzenie stawek adresowanych jedynie do niektórych z nich należy uznać za wadę polegającą na nie zrealizowaniu obowiązku ustawowego**<sup>821</sup>. Sytuację taką można też ocenić jako ograniczenie zakresu podmiotowego opłaty targowej, co także stanowi istotne naruszenia prawa.

#### **2.3.3.2.4.9. Ograniczenie zasad poboru opłaty**

W związku z tym, że do opłaty targowej stosuje się Ordynację podatkową ma w tym zakresie zastosowanie m.in. art. 60 tego aktu. Zgodnie z tym przepisem podatnicy m.in. opłaty targowej są uprawnieni aby płacąc podatek mogli korzystać z formy gotówkowej lub bezgotówkowej (zob. 2.3.3.2.3.11). **Zarządzenie poboru tego świadczenia w formie inkasa nie może ograniczać zastosowania form zapłaty podatku wynikającej z Ordynacji podatkowej**<sup>822</sup>. **W tym kontekście należy uznać za wadliwe przepisy w uchwałach, które ograniczają w jakikolwiek sposób możliwość zapłaty opłaty targowej lub też wprowadzić wątpliwości w tym zakresie.**

---

art.19 uchwały, różnicującej wysokość opłaty targowej, niższej na targowisku prowadzonym przez gminę i wyższej na innych targowiskach, eliminujących z rynku konkurentów gminy.

<sup>819</sup> UCHWAŁA Nr XXXII/160/09 RADY GMINY W KRASOCINIE z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie opłaty targowej, zasad poboru, określania inkasentów i wynagrodzenia za inkaso w 2010 roku (Kielce, dnia 1 grudnia 2009 r. Świąt.09.508.3731). Zgodnie z § 6 uchwały zwalnia się z opłaty targowej sprzedaż produktów wytwarzanych przez rolników indywidualnych z terenu gminy.

<sup>820</sup> Zob.art.15 ust. 1 u.o.p.l

<sup>821</sup> UCHWAŁA Nr XXXVII/403/09 RADY MIEJSKIEJ W TRZCIŃSKU-ZDROJU z dnia 18 grudnia 2009 r. w sprawie ustalenia i zasad poboru opłaty targowej (Szczecin, dnia 1 lutego 2010 r. Zacho.10.9.167). W § 1 wskazano, że ustala się dzienne opłaty targowe na terenie miasta i gminy Trzcianko-Zdrój od osób prawnych i fizycznych wysokości 5,40 zł za 1 m<sup>2</sup> zajętej powierzchni placu targowego oraz 32,35 zł od sprzedaży z samochodu, która nie może przekroczyć 681,54 zł dziennie.

<sup>822</sup> Inaczej uznano w wyroku NSA z 15 czerwca 2000 r.,III SA 613/00 Głosa 2002, Nr 7, s. 47, gdzie wskazano, że wprowadzenie do uchwał rady gminy postanowień rozszerzających sposoby poboru opłaty targowej stanowi istotne naruszenie prawa. Ustaw posługuje się przepisami o charakterze norm bezwzględnie obowiązujących i nie pozwala radzie gminy na stanowienie przepisów gminnych w dowolny sposób w tym zakresie. Głosę krytyczną napisał L. Etel, *Finanse Komunalne* 2001, Nr 2, poz. 70

W uchwałach objętych badaniami stwierdzono ograniczenie zapłaty opłaty targowej poprzez wskazanie na możliwość dokonania zapłaty jedynie:

- na rachunek gminy,<sup>823</sup>
- gotówką inkasentowi,<sup>824</sup>
- w kasie organu podatkowego<sup>825</sup>.

#### **2.3.3.2.4.10. Zapisy mało precyzyjne**

W niektórych uchwałach będących przedmiotem analizy stwierdzono zapisy, które mogą budzić wątpliwości z uwagi na fakt, iż są one nieprecyzyjne. Może o wywoływać szczególne problemy interpretacyjne na gruncie ich stosowania. Należy jak się wydaje kwestionować na etapie nadzoru takie uchwały, w których wprowadzono zapis nieprecyzyjny i jednocześnie nie umieszczono jego definicji. W tych przypadkach należy postulować stosowanie pewnych rozwiązań. Zostały one już przedstawione w niniejszej pracy (zob. 2.3.3.2.2.1.8. i 2.3.3.2.2.2.11.) Z wadami, o których mowa wyżej, mamy do czynienia w sytuacjach, w których uchwały zawierają takie określenia jak:

- małe ilości warzyw, owoców, kwiatów<sup>826</sup>,
- małe ilości warzyw, kwiatów, jagód itp.,<sup>827</sup>
- okazać uiszczoną opłatę targową,<sup>828</sup>

---

<sup>823</sup> UCHWAŁA Nr XIV/76/08 RADY GMINY W RADWANICACH z dnia 26 sierpnia 2008 r. w sprawie ustalenia opłaty targowej i wysokości stawek (Wrocław, dnia 15 września 2008 r. Dolno.08.249.2711). W § 3 wskazano, że opłata targowa dokonywana jest na rachunek budżetu gminy.

<sup>824</sup> UCHWAŁA Nr XXVI/136/2009 RADY GMINY RADZIEJÓW z dnia 2 grudnia 2009 r. w sprawie opłaty targowej (Bydgoszcz, dnia 14 grudnia 2009 r. Kujaw.09.129.2265). W § 3 zapisano, że opłatę targową pobiera się w gotówce bezpośrednio od sprzedających w dniu sprzedaży.

Uchwała Nr LXI/362/2009 Rady Gminy Gdów z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie opłaty targowej (Kraków, dnia 24 listopada 2009 r. Małop.09.715.5431). Zgodnie z § 4 ust. 2 opłata targowa jest płatna gotówką do rąk inkasenta.

Uchwała Nr XXVIII/218/2009 Rady Gminy Kamionka Wielka z dnia 1 czerwca 2009 r. w sprawie opłaty targowej (Kraków, dnia 30 czerwca 2009 r. Małop.09.387.2784). W świetle § 1 ust. 2 opłatę należy uiścić w dniu sprzedaży gotówką do rąk inkasenta.

UCHWAŁA Nr XLI/305/09 Rady Miejskiej w Siewierzu z dnia 29 października 2009 r. w sprawie stawek opłaty targowej, terminów płatności oraz sposobu jej poboru (Katowice, dnia 23 listopada 2009 r. Śląsk.09.206.3815). W § 2 wskazano, że opłata targowa płatna jest gotówką u inkasenta bezpośrednio na targowisku.

<sup>825</sup> UCHWAŁA Nr XXXVI/268/2009 Rady Gminy w Kozłowie z dnia 16 czerwca 2009 r. w sprawie ustalenia wysokości opłaty targowej i sposobu jej poboru (Olsztyn, dnia 15 września 2009 r. Warmi.09.133.2010). W § 2 wskazano, że opłatę targową uiszcza się z góry w kasie Urzędu Gminy w Kozłowie.

<sup>826</sup> UCHWAŁA Nr XXVIII/185/08 RADY MIEJSKIEJ W DOBIEGNIEWIE z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia dziennych stawek opłaty targowej (Gorzów Wielkopolski, dnia 1 grudnia 2008 r. Lubus.08.124.1874). W § 1 pkt 6 wskazano, że ustala się dzienne stawki opłaty targowej, na terenie Miasta i Gminy Dobiegniew, w następującej wysokości: sprzedaż małej ilości warzyw, owoców, kwiatów - 9zł;

<sup>827</sup> UCHWAŁA Nr XIX/117/08 Rady Gminy Wielbark z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie określenia dziennych stawek opłaty targowej (Olsztyn, dnia 16 grudnia 2008 r. Warmi.08.191.2901). W § 1 pkt 3 wskazano, że przy sprzedaży z wózka ręcznego, kosza, wiadra oraz małych ilości warzyw, kwiatów, jagód itp. stawka wynosi 10,00 zł.

- produkty własne<sup>829</sup>.

### **2.3.3.2.5. Inkaso**

#### **2.3.3.2.5.1. Nie powołanie lub wadliwe powołanie inkasentów a także wadliwe wyznaczenie ich wynagrodzenia**

Rada gminy zarządzając inkaso jednocześnie musi wyznaczyć inkasentów<sup>830</sup>. W przeciwnym wypadku wprowadzenie tej dodatkowej formy poboru podatków czy opłat będzie martwe. Kompetencji w tym zakresie nie można scedować na inne podmioty np. wójtów, burmistrzów (prezydentów miast). W jednej z uchwał objętej badaniami zarządzono pobór podatków w drodze inkaso, ale w ogóle nie wspomniano w tym akcie o inkasentach<sup>831</sup>.

**Podjęto także uchwałę dotyczącą inkasa, w której wprowadzono sprzeczne zapisy.** Z jednej strony zarządzono pobór podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa, z drugiej zaś powołano inkasentów wyłącznie do łącznego zobowiązania pieniężnego od osób fizycznych<sup>832</sup>. W związku z tym postaje wątpliwość, czy w takim przypadku zostali wyznaczeni inkasenci w zakresie ww. podatków, jeśli nie będą one realizowane w formie łącznego zobowiązania pieniężnego.

**W zakresie powoływania inkasentów ustawodawca nie wskazuje zasad wyznaczania inkasentów, którymi powinny kierować się organy stanowiące gmin. Można więc tego dokonać równie dobrze przez wskazanie imienia i nazwiska wybranych**

---

<sup>828</sup> UCHWAŁA Nr XXIII/133/08 RADY GMINY MICHAŁÓW z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Kielce, dnia 10 grudnia 2008 r. Świét.08.256.3559). W § 3 ust. 2 wskazano, że podmiot gospodarczy lub osoba przez niego upoważniona prowadząca w jego imieniu i na jego rzecz handel obwoźny na terenie gminy Michałów jest obowiązany okazać pracownikowi Urzędu Gminy, Urzędu Skarbowego lub funkcjonariuszowi Policji uiszczoną opłatę targową dzienną określoną w § 2 niniejszej uchwały.

<sup>829</sup> UCHWAŁA Nr XXVIII/192/09 RADY MIEJSKIEJ W OŚNIE LUBUSKIM z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie wysokości stawek i zasad poboru opłaty targowej na 2010 rok (Gorzów Wielkopolski, dnia 11 grudnia 2009 r. Lubus.09.139.1989). Zgodnie z § 1 ustala się wysokość stawek opłaty targowej na terenie miasta i gminy za każdy dzień dokonywanej sprzedaży od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej w następujących wysokościach m.in. przy sprzedaży produktów własnych na stoisku targowym:

a) bez zadaszania - 9,00zł,  
b) pod zadaszaniem - 10,50zł;

<sup>830</sup> Zob. np. art.6 ust. 12 u.o.p.l., zgodnie z którym rada gminy może zarządzać pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczać inkasentów i określać wysokość wynagrodzenia za inkaso.

<sup>831</sup> UCHWAŁA Nr XXX/277/2009 RADY MIEJSKIEJ GMINY STĘSZEW z dnia 29 października 2009 r. w sprawie: podatku od nieruchomości oraz w sprawie określenia inkasa (Poznań, dnia 17 grudnia 2009 r. Wielk.09.225.3939). W § 2 ust. 3 wskazano, że zarządza się pobór podatku od osób fizycznych w drodze inkasa. Wynagrodzenie za inkaso ustala się w wysokości 3% od zebranych kwot.

<sup>832</sup> UCHWAŁA Nr XXV/162/08 RADY GMINY PRZECŁAW z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie inkasa podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości (Rzeszów, dnia 16 grudnia 2008 r. (Podka.08.100.2501). W § 1 wskazano, że zarządza się na terenie Gminy Przecław pobór podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa. Zgodnie natomiast z § 2 inkasentami łącznego zobowiązania pieniężnego od osób fizycznych ustala się sołtysów dla poszczególnych wsi.

**osób lub też określonego stanowiska służbowego lub pewnej funkcji piastowanej przez osobę, na którą rada gminy chce nałożyć obowiązki inkasenta.**

Powołując te podmioty należy jednak zastosować kryteria, które będą na tyle precyzyjne, aby nie było wątpliwości, kto do pełnienia tej funkcji został wskazany. Wyznaczając inkasentów należy także przestrzegać zasady, że pojęcia które są wykorzystywane w uchwale powinny być jednoznaczne lub jeśli istnieje konieczność użycia sformułowania nieostrego to należy zawrzeć w uchwale jego definicje (zob. 2.3.3.2.2.1.8. - 2.3.3.2.2.2.11.). Z naruszeniem tych reguł, jak się wydaje, mamy do czynienia w przypadku powołania na inkasenta przewodniczących samorządów<sup>833</sup>.

**Należy też przyjąć, że dla osób które zostały powołane na inkasenta wykonywanie czynności dotyczących funkcji inkasenta jest obowiązkiem, nie zaś uprawnieniem. Z tego też względu należy krytycznie ocenić uchwałę, w której daje się inkasentowi prawo odmowy pełnienia tej funkcji lub zrzeczenia się z pełnienia tej funkcji<sup>834</sup>.** W ten sposób obowiązek publicznoprawny, przekształcamy w stosunek zależny od woli jego adresata. Przyznajemy ponadto mu uprawnienie bez istnienia przepisu kompetencyjnego zawartego w ustawie.

**Określając wynagrodzenie przysługujące inkasentowi** można dokonać tego przez wskazanie prowizji określonej procentowo i np. zależnej od wielkości zainkasowanych i terminowo przekazanych, organowi podatkowemu kwot. Istnieje też możliwość wskazania wynagrodzenia w formie ryczałtu kwotowego. Można też wynagrodzenie określić wskazując, że składa się z dwóch części np. stałej miesięcznej kwoty, a także dodatkowo części prowizyjnej zależnej od wielkości zainkasowanych kwot. Kształtując wynagrodzenie inkasenta dopuszczalne jest wprowadzenie ograniczeń w tym zakresie. Celem takiego rozwiązania może być doprowadzenie do sytuacji, w której profity inkasenta nie przekroczą określonych wielkości. Ważne jest przy tym, aby dokonać tego w sposób nie budzący wątpliwości i aby wyeliminować możliwe spory, które mogą powstać na etapie stosowania

---

<sup>833</sup> UCHWAŁA Nr XX/220/2008 Rady Miejskiej Władysławowa z dnia 25 czerwca 2008 r. w sprawie ustalenia wynagrodzenia dla inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody budżetu gminy (Gdańsk, dnia 25 sierpnia 2008 r. Pomor.08.95.2427). W § 1 ust. 1. Wskazano, że ustala się wynagrodzenie prowizyjne w wysokości 10% dla sołtysów i przewodniczących samorządów od wpłat dokonanych bezpośrednio u sołtysów lub przewodniczących samorządów z tytułu poboru(...).

<sup>834</sup> UCHWAŁA Nr XXVI/205/09 RADY MIEJSKIEJ W CHOROSZCZY z dnia 22 grudnia 2009 r. w sprawie zarządzenia poboru podatku rolnego, podatku od nieruchomości, podatku leśnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Białystok, dnia 31 grudnia 2009 r. Podla.09.243.3020).Zgodnie z § 1 ust. 3 umocowanie inkasenta wygasa z chwilą utraty mandatu sołtysa lub pisemnego zrzeczenia się obowiązków inkasentów. W ust. 4 wskazano, że w przypadku braku sołtysa lub odmowy pełnienia przez sołtysa obowiązków inkasenta, na inkasentów podatków wymienionych w ust. 1, można wyznaczyć odrębną uchwałą inne osoby fizyczne. W ust. 5 zapisano natomiast, że odmowa, o której mowa w ust. 4, może zostać złożona w terminie do 31 października roku poprzedzającego rok podatkowy.

tych przepisów. Z naruszeniem tej zasady mamy do czynienia, jak się wydaje, w jednej z uchwał objętych badaniami. Wskazano w takim akcie, że wynagrodzenie ustalane jest jako określony procent od zainkasowanych kwot i nie może przekroczyć jednorazowo kwoty 3.500,00 zł netto<sup>835</sup>. Wątpliwości budzi tu sformułowanie „jednorazowo” odnoszone do pojęcia wynagrodzenia. Wydaje się, że chodzi o to, aby nigdy wypłacane wynagrodzenie nie mogło przekroczyć tej kwoty. Jeśli to nastąpi wypłata będzie mogła być zrealizowana wyłącznie w tej wysokości. Problem w tym, że w tej uchwale nie określono terminu, w którym wynagrodzenie inkasenta będzie mu wypłacone. Oznacza to, że organ podatkowy wypłacający inkasentowi wynagrodzenie może wypłacać je w cyklu miesięcznym, ale równie dobrze kwartalnym, czy nawet rocznym. Przy każdej takiej wypłacie będzie obowiązywał ww. limit. Może to zachęcać organ wykonawczy do wypłaty wynagrodzeń za dłuższe okresy, tak aby prawdopodobieństwo zastosowania ww. limitu było wyższe. Pozostawienie organowi wykonawczemu takiej swobody jest nieuzasadnione.

Za wadliwą należy też uznać sytuację, w której w uchwale wprowadza się przepis stanowiący podstawę do zawarcia umów stanowiącej podstawę do wypłaty wynagrodzenia<sup>836</sup>. Wynagrodzenie za pełnienie funkcji inkasenta jest świadczeniem publicznoprawnym, nie zaś cywilnym. Z tego też względu określenie wynagrodzenia w formie umowy jest wadliwe.

#### **2.3.3.2.5.2. Wprowadzenie inkaso na czynności dodatkowe wraz z dodatkowym wynagrodzeniem lub bez niego**

Powołany przez radę gminy w drodze uchwały inkasent jest zobowiązany do podejmowania określonych działań. Należą do nich pobranie od podatnika podatku a także wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu<sup>837</sup>. Za te czynności powinien, otrzymywać wynagrodzenie, które można choć nie ma takiego obowiązku określić w uchwale.

---

<sup>835</sup> UCHWAŁA Nr XXVII/166/2009 Rady Gminy w Gardzi z dnia 24 czerwca 2009 r. w sprawie poboru od osób fizycznych podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wysokości wynagradzania za inkaso (Gdańsk, dnia 10 sierpnia 2009 r. Pomor.09.105.2048). Zgodnie z § 1 ust. 2 ustala się wynagrodzenie za inkaso podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości od pobranej należności przez inkasenta zgodnie z załącznikiem do niniejszej uchwały. Wynagrodzenie wyżej określone nie może przekroczyć jednorazowo kwoty 3.500,00 zł netto. słownie: trzy tysiące pięćset złotych.

<sup>836</sup> Uchwała Nr XXXVII/190/2009 Rady Miejskiej w Grybowie z dnia 28 maja 2009 r. w sprawie ustalenia opłaty targowej pobieranej na terenie miasta Grybowa oraz sposobu jej poboru (Kraków, dnia 24 czerwca 2009 r. Małop.09.372.2664). Zgodnie z § 6 wynagrodzenie za pobór opłaty targowej wypłacane jest miesięcznie z dołu na podstawie umowy zawartej z inkasentem.

<sup>837</sup> Art. 9 o.p.

Z przekroczeniem uprawnień przez organ stanowiący gminy będziemy mieli do czynienia w przypadku nałożenia dodatkowych obowiązków na inkasenta. W takim przypadku dojdzie do naruszenia przepisów prawa. Nastąpi to zarówno w przypadku gdy w uchwale za te dodatkowe czynności przyznano wynagrodzenie, jak i wtedy gdy element ten nie wystąpią. Jeżeli nałożeniu na inkasenta dodatkowych obowiązków, towarzyszy wynagrodzenie, dochodzi do naruszenia dwóch regulacji. Po pierwsze odnosi się to do regulacji zawartych w Ordynacji podatkowej, które określają wszystkie obowiązki mogące być nałożone na inkasentów w trybie publiczno-prawnym. Po drugie uchwała także jest podjęta w sprzeczności z przepisami regulującymi kwestię wynagrodzenia. **W uchwale można je wprowadzić w dowolnej wysokości, ale wyłącznie za czynności objęte obowiązkiem ustawowym.**

W uchwałach objętych badaniami dotyczącymi inkasa stwierdzono **nałożenie na inkasenta dodatkowych obowiązków z jednoczesnym określeniem wynagrodzenia za te czynności, ale także bez wynagrodzenia.** Zdarzyły się także przypadki uchwał gdzie dodatkowym obowiązkom inkasentów, nie towarzyszą dodatkowe profity z tego tytułu. Do pierwszej z tych sytuacji należy zaliczyć uchwały w których postanowiono zobowiązać inkasenta do:

- wypisania pokwitowania wpłaty podatku, za które to czynności ustalono wynagrodzenie w wysokości 6 zł od każdego wypisanego pokwitowania wpłaty,<sup>838</sup>
- doręczania decyzji i nakazów płatniczych za wynagrodzeniem 4zł od jednego nakazu i decyzji,<sup>839</sup>
- doręczania decyzji, przy wynagrodzeniu 5% zebranych kwot uwzględniającym także pobór i przekazywanie tych należności organowi podatkowemu<sup>840</sup>,
- egzekwowania zaległości za wynagrodzeniem prowizyjnym<sup>841</sup>,

<sup>838</sup> UCHWAŁA Nr XXVII/40/08 RADY MIEJSKIEJ W ZBĄSZYNKU z dnia 30 października 2008 r. w sprawie inkasa podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego, także w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Gorzów Wielkopolski, dnia 13 listopada 2008 r. Lubus.08.117.1701). Zgodnie z § 4 ustala się wynagrodzenie dla inkasentów w wysokości 6 zł od każdego wypisanego pokwitowania wpłaty.

<sup>839</sup> UCHWAŁA Nr XXV/183/08 RADY GMINY KŁODAWA z dnia 29 października 2008 r. w sprawie ustalenia osób uprawnionych do doręczania decyzji i nakazów płatniczych na terenie sołectw (Gorzów Wielkopolski, dnia 20 listopada 2008 r. Lubus.08.120.1745). W § 2 wskazano, że ustala się, że decyzje i nakazy płatnicze doręczane będą przez osoby uprawnione za wynagrodzeniem 4zł od jednego nakazu i decyzji.

<sup>840</sup> UCHWAŁA Nr 322/XXV/2008 RADY MIEJSKIEJ GÓRY KALWARII z dnia 3 grudnia 2008 r. w sprawie poboru podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso (Warszawa, dnia 15 grudnia 2008 r. Mazow.08.216.9167). W świetle § 3 za doręczanie decyzji w sprawie wymiaru podatku, pobieranie podatku oraz wpłacanie ich w terminie określonym w § 4, inkasentowi przysługuje wynagrodzenie w wysokości 5% kwot zebranych podatków.

<sup>841</sup> UCHWAŁA Nr XXI/137/08 Rady Gminy w Radziechowach Wieprzu z dnia 18 marca 2008 r. w sprawie zarządzenia poboru podatków od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego należnych od osób fizycznych w



- pobierania odsetek za zwłokę i opłaty prolongacyjnej za wynagrodzeniem prowizyjnym<sup>842</sup>,
- pobierania odsetek z wynagrodzeniem prowizyjnym<sup>843</sup>,
- pobierania kosztów upomnienia za wynagrodzeniem prowizyjnym<sup>844</sup>.

**Stwierdzono, że rady gmin nałożyły następujące dodatkowe obowiązki na inkasentów bez wskazania wynagrodzenia z tego tytułu:**

- składania oświadczeń o materialnej odpowiedzialności za zebrane inkaso podatków<sup>845</sup>,

---

drodze inkasa, określenia inkasentów oraz ustalenia wysokości wynagrodzenia za inkaso (Katowice, dnia 21 kwietnia 2008 r. Śląsk.08.72.1648). Zgodnie z § 2 ustala się wynagrodzenie od zainkasowanej kwoty dla inkasentów w wysokości: 9% w sołectwie Radziechowy i Wieprz, 10% w sołectwie Bystra, Brzuśnik i Przybędza, 11% w sołectwie Juszczyzna, 11% dla wszystkich inkasentów od wyegzekwowania zaległych opłat.

UCHWAŁA Nr XXII/108/08 Rady Gminy Grunwald z siedzibą w Gierzwaldzie z dnia 12 grudnia 2008r. w sprawie inkasa podatku (Olsztyn, dnia 12 stycznia 2009 r. Warmi.09.5.155). W § 3 wskazano, że wysokość wynagrodzenia inkasentów wynosi 7% od sumy kwot za inkasowanych bieżących i zaległych należności z tytułu łącznego zobowiązania pieniężnego.

<sup>842</sup> UCHWAŁA Nr XIX/129/2008 Rady Gminy Płoskinia z dnia 8 grudnia 2008 r. w sprawie poboru podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso (Olsztyn, dnia 15 stycznia 2009 r. Warmi.09.7.211). Zgodnie z § 3 ust. 1 inkasenci, o których mowa w § 2 pkt 1 i 2 są uprawnieni i zobowiązani do pobierania podatków i opłat wraz z odsetkami i opłatami prolongacyjnymi.

UCHWAŁA Nr XIX/127/2008 RADY GMINY PIASKI z dnia 14 marca 2008 r. w sprawie: poboru podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości w drodze inkasa (Poznań, dnia 14 maja 2008 r. Wielk.08.77.1492). W § 3 ust. 1 wskazano, że inkasenci są uprawnieni do pobierania kwot podatków wraz z odsetkami i opłatami prolongacyjnymi.

UCHWAŁA Nr 288/XXXIV/09 Rady Gminy Dębowiec z dnia 24 listopada 2009 r. w sprawie poboru podatków i opłat w drodze inkasa (Katowice, dnia 17 grudnia 2009 r. Śląsk.09.226.4521. W § 3 ust. 2 wskazano, że inkasenci są uprawnieni i zobowiązani do pobierania kwot podatków i opłat wraz z odsetkami i opłatami prolongacyjnymi.

<sup>843</sup> UCHWAŁA Nr XVI/77/08 Rady Gminy Rąbino z dnia 1 lutego 2008 r. w sprawie zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz określenie wysokości wynagrodzenia za inkaso (Szczecin, dnia 19 marca 2008 r. Zach.08.32.607). Zgodnie z § 3 ust. 2 inkasenci są uprawnieni i zobowiązani do pobierania kwot podatków wraz z ich odsetkami.

UCHWAŁA Nr XXXIV/310/09 RADY MIEJSKIEJ W BOBOLICACH z dnia 28 października 2009 r. w sprawie ustalenia inkasentów pobierających podatek od nieruchomości, podatek rolny, leśny, opłatę od posiadania psów oraz opłatę targową i miejscową na terenie gminy Bobolice (Szczecin, dnia 4 grudnia 2009 r. Zach.09.85.2250). W § 1 lit. a) wskazano, że ustala się inkasentów na terenie gminy Bobolice w zakresie poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego, leśnego i opłaty od posiadania psów, opłaty targowej na terenie sołectwa wraz z odsetkami oraz kosztami upomnień.

<sup>844</sup> UCHWAŁA Nr XXXIV/310/09 RADY MIEJSKIEJ W BOBOLICACH z dnia 28 października 2009 r. w sprawie ustalenia inkasentów pobierających podatek od nieruchomości, podatek rolny, leśny, opłatę od posiadania psów oraz opłatę targową i miejscową na terenie gminy Bobolice (Szczecin, dnia 4 grudnia 2009 r. Zach.09.85.2250). W § 1 lit. a) wskazano, że ustala się inkasentów na terenie gminy Bobolice w zakresie poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego, leśnego i opłaty od posiadania psów, opłaty targowej na terenie sołectwa wraz z odsetkami i kosztami upomnień.

<sup>845</sup> UCHWAŁA Nr XXVII/40/08 RADY MIEJSKIEJ W ZBĄSZYNKU z dnia 30 października 2008 r. w sprawie inkasa podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego, także w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Gorzów Wielkopolski, dnia 13 listopada 2008 r. Lubus.08.117.1701). W § 6 wskazano, że inkasenci zobowiązani są do złożenia oświadczenia o materialnej odpowiedzialności za zebrane inkaso podatków.

Uchwała Nr XXI/147/08 Rady Gminy w Lipnicy z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie poboru w drodze inkasa podatku rolnego, podatku od nieruchomości, podatku leśnego od osób fizycznych oraz łącznego zobowiązania pieniężnego od osób fizycznych, opłaty targowej, opłaty od posiadania psów i opłaty miejscowej, wyznaczenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Gdańsk, dnia 9 września 2008 r. Pomor.08.100.2529). Zgodnie z § 5 ust. 2 inkasenci zobowiązani są do złożenia oświadczenia o odpowiedzialności materialnej za zebrane inkaso.

- zwrotu kwitariuszy w stanie nie zniszczonym<sup>846</sup>,
- rozliczenia pobranej gotówki na podstawie kwitariuszy przychodowych K-103 pobranych z Urzędu Gminy<sup>847</sup>,
- prowadzenia ewidencji obejmującej wykazy wpłat oraz przyjmowania gotówki za pokwitowaniem w/g konto kwitariuszy<sup>848</sup>,
- doręczać nakazy płatnicze za pokwitowaniem,<sup>849</sup>
- doręczać decyzje i nakazy płatnicze<sup>850</sup>,

---

UCHWAŁA Nr XXXVII/344/09 RADY GMINY W PARZĘCZEWIE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa i ustalenia wynagrodzenia za inkaso (Łódź, dnia 12 grudnia 2009 r. Łódzk.09.364.2969). Zgodnie z § 3 inkasenci zobowiązani są do złożenia oświadczenia o materialnej odpowiedzialności za zebrane inkaso podatków.

UCHWAŁA Nr XXXVII/220/2009 RADY GMINY PIEKOSZÓW z dnia 17 marca 2009 r. w sprawie poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego od osób fizycznych w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz terminów płatności dla inkasentów (Kielce, dnia 4 czerwca 2009 r. Święt.09.185.1573). Zgodnie z § 4 inkasent ponosi odpowiedzialność materialną za wydane druki ścisłego zarachowania i za zainkasowaną gotówkę do czasu rozliczenia z Urzędem Gminy, co potwierdza złożeniem oświadczenia o odpowiedzialności materialnej, stanowiącym załącznik nr 1 do niniejszej uchwały.

<sup>846</sup> UCHWAŁA Nr XXVII/40/08 RADY MIEJSKIEJ W ZBĄSZYNKU z dnia 30 października 2008 r. w sprawie inkasa podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego, także w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Gorzów Wielkopolski, dnia 13 listopada 2008 r. Lubus.08.117.1701). W § 7 zapisano, że inkasenci są odpowiedzialni za pobrane kwitariusze i zobowiązani do ich zwrotu w stanie nie zniszczonym.

Uchwała Nr XXI/147/08 Rady Gminy w Lipnicy z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie poboru w drodze inkasa podatku rolnego, podatku od nieruchomości, podatku leśnego od osób fizycznych oraz łącznego zobowiązania pieniężnego od osób fizycznych, opłaty targowej, opłaty od posiadania psów i opłaty miejscowej, wyznaczenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Gdańsk, dnia 9 września 2008 r. Pomor.08.100.2529). Zgodnie z § 6 inkasenci są odpowiedzialni za pobrane kwitariusze i zobowiązani są do ich zwrotu w stanie nie zniszczonym.

<sup>847</sup> Uchwała Nr XXI/213/09 Rady Miejskiej w Ciężkowicach z dnia 9 kwietnia 2009 r. w sprawie ustalenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso podatków: rolnego, leśnego, od nieruchomości oraz opłaty targowej (Kraków, dnia 14 sierpnia 2009 r. Małop.09.485.3641). W § 2 ust. 4 zapisano, że inkasenci zobowiązani są do przyjmowania gotówki i jej rozliczenia na podstawie kwitariuszy przychodowych K-103 pobranych z Urzędu Gminy.

<sup>848</sup> Uchwała Nr XXI/213/09 Rady Miejskiej w Ciężkowicach z dnia 9 kwietnia 2009 r. w sprawie ustalenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso podatków: rolnego, leśnego, od nieruchomości oraz opłaty targowej (Kraków, dnia 14 sierpnia 2009 r. Małop.09.485.3641). W § 3. ust. 6 wpisano, iż inkasent zobowiązany jest do prowadzenia ewidencji obejmującej wykazy wpłat oraz przyjmowania gotówki za pokwitowaniem w/g konto kwitariuszy.

<sup>849</sup> UCHWAŁA Nr XVII/74/08 RADY MIEJSKIEJ W KOPRZYWNICY z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie zarządzenia poboru od osób fizycznych podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Kielce, dnia 23 kwietnia 2008 r. Święt.08.80.1196). W świetle § 2 ust. 1 pkt 1 inkasenci zobowiązani są do doręczenia podatnikom za pokwitowaniem nakazów płatniczych.

UCHWAŁA Nr XXI/121/2008 RADY GMINY WILCZYCE z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie zarządzenia poboru od osób fizycznych podatku rolnego, leśnego, od nieruchomości w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Kielce, dnia 29 grudnia 2008 r. Święt.08.274.3892). Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1 inkasenci zobowiązani są do doręczenia podatnikom za pokwitowaniem nakazów płatniczych, które zostaną pobrane od pracownika ds. wymiaru podatków i opłat Urzędu Gminy w terminie 18 dni przed ustawowym terminem płatności I raty podatku.

<sup>850</sup> UCHWAŁA Nr XXXVII/415/09 Rady Gminy Zbrosławice z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie inkasa podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego, opłaty targowej oraz określenia inkasentów i wynagradzania za inkaso w 2010 roku (Katowice, dnia 15 grudnia 2009 r. Śląsk.09.223.4439). W świetle § 3 ust. 1 do obowiązków inkasenta należy dostarczanie podatnikom decyzji - nakazów płatniczych i rozliczenie się z zainkasowanych należności zgodnie z przepisami prawa.

- doręczyć decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego podatnikom zamieszkałym na terenie sołectw za zwrotnym potwierdzeniem odbioru<sup>851</sup>,
- pobierać konto kwitariusze<sup>852</sup>,
- rozliczać się z pobranych kwitariuszy<sup>853</sup>,
- prowadzić i rozliczać się z kwitariusza przychodowego<sup>854</sup>,
- ewidencjonować pobrane wpłaty podatków na kwitariuszach<sup>855</sup>.

<sup>851</sup> Uchwała Nr XXIII/114/2008 Rady Gminy Szaflary z dnia 2 września 2008 r. w sprawie poboru podatków: rolnego, leśnego i od nieruchomości w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso (Kraków, dnia 10 października 2008 r. Małop.08.643.4391). W § 4 pkt 1 wskazano, że inkasenci zobowiązani są doręczyć decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego podatnikom zamieszkałym na terenie sołectw za zwrotnym potwierdzeniem odbioru.

<sup>852</sup> UCHWAŁA Nr XVII/74/08 RADY MIEJSKIEJ W KOPRZYWNICY z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie zarządzenia poboru od osób fizycznych podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Kielce, dnia 23 kwietnia 2008 r. Święt.08.80.1196). W świetle § 2 ust. 1 pkt 2 inkasenci zobowiązani są pobrania konto kwitariuszy.

UCHWAŁA Nr XXI/121/2008 RADY GMINY WILCZYCE z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie zarządzenia poboru od osób fizycznych podatku rolnego, leśnego, od nieruchomości w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Kielce, dnia 29 grudnia 2008 r. Święt.08.274.3892). Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 2 inkasent jest zobowiązany do pobrania kwitariuszy za pokwitowaniem.

UCHWAŁA Nr XXXIII/328/2009 RADY MIEJSKIEJ W MUROWANEJ GOŚLINIE z dnia 28 września 2009 r. w sprawie: poboru podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Poznań, dnia 19 listopada 2009 r. Wielk.09.200.3426). Zgodnie z § 3 zobowiązuje się inkasentów do odbioru kwitariuszy w Urzędzie Miasta i Gminy Murowana Goślina.

<sup>853</sup> Uchwała Nr XXIII/114/2008 Rady Gminy Szaflary z dnia 2 września 2008 r. w sprawie poboru podatków: rolnego, leśnego i od nieruchomości w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso (Kraków, dnia 10 października 2008 r. Małop.08.643.4391). W § 4 pkt 4 zapisano, iż w terminie, o którym mowa w ust. 3 inkasenci winni rozliczyć się z pobranych kwitariuszy.

<sup>854</sup> UCHWAŁA Nr XXIV/187/08 Rady Miejskiej w Białym Borze z dnia 29 października 2008 r. w sprawie określenia inkasentów, ustalenia dla nich wynagrodzenia z tytułu poboru podatków i opłat oraz wyznaczenia terminu wpłat zainkasowanych kwot (Szczecin, dnia 20 listopada 2008 r. Zach.08.95.2022). W § 6 wskazano, że wpłaty przyjmowane są w kwitariuszu przychodowym w dwóch kopiach, z których druga pozostaje w kwitariuszu w celach kontrolnych.

Uchwała Nr LXI/363/2009 Rady Gminy Gdów z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie inkasa podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego i opłaty targowej (Kraków, dnia 24 listopada 2009 r. Małop.09.715.5432). Zgodnie z § 3 ust. 4 inkasenci podatków rozliczają się z kwitariuszy przychodowych, o których mowa w ust. 3, w Urzędzie Gminy Gdów, w terminach określonych w ust. 1 i 2, z wyjątkiem kwitariuszy niecałkowicie wykorzystanych, które po zakończeniu rozliczenia i ewentualnego postępowania wynikającego z rozliczenia, zwraca się inkasentowi.

UCHWAŁA Nr XLIII/359/10 RADY MIEJSKIEJ W GŁUCHOŁAZACH z dnia 24 lutego 2010 r. w sprawie poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego od osób fizycznych w drodze inkasa należności pieniężnych, określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso (Opole, dnia 25 maja 2010 r. Opols.10.56.727). W § 3 ust. 3 wskazano, że do poboru wpłat wyżej wymienionych podatków stosuje się "Kwitariusz przychodowy".

UCHWAŁA Nr XXXIV/310/09 RADY MIEJSKIEJ W BOBOLICACH z dnia 28 października 2009 r. w sprawie ustalenia inkasentów pobierających podatek od nieruchomości, podatek rolny, leśny, opłatę od posiadania psów oraz opłatę targową i miejscową na terenie gminy Bobolice (Szczecin, dnia 4 grudnia 2009 r. Zach.09.85.2250). W § 2 ust. 2 wskazano, że inkasenci wyznaczeni do poboru podatków i opłat, o których mowa w § 1 mają obowiązek ewidencjonowania pobranych wpłat na kwitariuszach K-103 (druk ścisłego zarachowania), które zostaną im wydane w siedzibie Urzędu Miejskiego w Bobolicach - pokój nr 8. W ust. 3 zapisano, iż pobrane podatki i opłaty, o których mowa w § 1, inkasenci wpłacają na rachunek bankowy Gminy następnego dnia po upływie terminu płatności raty podatku i opłat. Osoby te przedkładają inspektorowi ds. księgowości podatkowej w Urzędzie Miejskim w Bobolicach otrzymany kwitariusz K-103 z wypełnionymi i czystymi drukami przed dokonaniem wpłaty na rachunek bankowy.

### 2.3.3.2.5.3. Wadliwy termin wpłaty przez inkasenta

Inkasenci pobrane podatki lub opłaty powinni co do zasady przekazywać organowi podatkowemu następnego dnia po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić<sup>856</sup>. Oznacza to, że przekazanie przez inkasenta pobranej np. pierwszej raty podatku od nieruchomości, której termin płatności upływa 15. marca powinien nastąpić do 16. marca. **W tym miejscu pojawia się problem terminu, w których podatnik może zapłacić podatek po upływie tego 15. marca w związku ze zwłoką podmiotów odpowiedzialnych za doręczenie decyzji.** Podatnik musi mieć zawsze co najmniej 14 dni na zapłatę podatku od doręczenia takiej decyzji. Jeśli termin ten przypadnie na datę po 15 marca, wiążący jest termin korzystniejszy dla podatnika. Wydaje się, że w takim przypadku wpłata takiej należności inkasentowi jest możliwa i wtedy zgodnie z podstawą zasadą będzie obowiązywał dla inkasenta termin do wpłaty tej należności, będący następnym dniem po upływie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej.

**Inna wątpliwość pojawia się w sytuacji inkasenta, któremu podatnik zapłacił podatek należny za cały rok, przed upływem terminu płatności pierwszej raty.** Czy w takim sytuacji inkasent w terminie do dnia 16 marca powinien przekazać jedynie należność odpowiadającą pierwszej racie, czy też powinien przekazać cały pobrany podatek? Logiczne wydaje się stwierdzenie, że skoro pobrał całą należność, to całą kwotę, powinien wpłacić w terminie właściwym dla najbliższej raty podatku. Nie ma uzasadnienia, aby inkasent dysponował środkami, które do niego nie należą, przez tak długi okres czasu. Termin płatności, czwartej raty upływa 15. listopada, co oznacza, że inkasent mógłby wpłacić tę należność 16 listopada. Przedstawione wyżej stanowisko wydaje się uzasadnione przede

---

<sup>855</sup> UCHWAŁA Nr XVI/77/08 Rady Gminy Rąbino z dnia 1 lutego 2008 r. w sprawie zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz określenie wysokości wynagrodzenia za inkaso (Szczecin, dnia 19 marca 2008 r. Zacho.08.32.607). W § 3 ust. 4 wskazano, że inkasenci wyznaczeni do poboru podatków, o których mowa w § 1 mają obowiązek ewidencjonowania pobranych wpłat podatków na kwitariuszach K - 103 (druk ścisłego zarachowania), które zostaną im wydane w siedzibie Urzędu Gminy Rąbino - kasa pokój nr 6. W ust. 5 wskazuje się natomiast, że przed dokonaniem wpłaty zainkasowanych kwot inkasenci przedkładają kwitariusz K - 103 z wypełnionymi i czystymi drukami młodszemu referentowi ds. księgowości podatków i opłat w Urzędzie Gminy.

UCHWAŁA Nr XXXVII/220/2009 RADY GMINY PIEKOSZÓW z dnia 17 marca 2009 r. w sprawie poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego od osób fizycznych w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz terminów płatności dla inkasentów (Kielce, dnia 4 czerwca 2009 r. Święt.09.185.1573). Zgodnie z § 2 ust. 1 inkaso podatków, o których mowa w § 1 ust. 1 odbywać się będzie na podstawie ostemplowanego i ponumerowanego kwitariusza przychodowego K-122, wydanego przez Urząd Gminy dla inkasenta.

<sup>856</sup> Art. 47 § 4a o.p.

wszystkim z racjonalnego punktu widzenia. Istnieją jednak poważne wątpliwości prawne, co do jego zgodności z prawem<sup>857</sup>.

Rada gminy działając stosownie do art.47 § 4a o.p. może wyznaczyć termin późniejszy niż przypadający następnego dnia po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić. Działanie takie jest szczególnie istotne w opłacie targowej, miejscowej czy uzdrowskiej. W przypadku nie skorzystania przez radę gminy z tej możliwości pobrana opłata w danym dniu, musi być przekazana organowi podatkowemu najpóźniej dnia następnego. **Działania rady gmin nie mogą jednak w żadnym wypadku skracać terminu przysługującemu inkasentowi, a wynikający z art. 47 § 4a o.p. Działanie takie należałoby uznać za sprzeczne z tym przepisem. W praktyce jednak uchwały, zawierające skrócenie ustawowego terminu zapłaty podatku przysługującego inkasentom występują, co stwierdzono analizując uchwały w ramach niniejszych badań.** Stosowane są przy tym rozwiązania, gdzie wskazuje się, że inkasent podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego powinien wpłacić pobrany podatek:

- w ciągu 2 dni roboczych od dnia pobrania,<sup>858</sup>
- w ciągu 3 dni roboczych od dnia pobrania,<sup>859</sup>

---

<sup>857</sup> W art.47 § 4a o.p. wskazuje się, że terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy. Podatnikowi przysługuje prawo do wpłaty podatku w ratach. Terminy te wynikają z ustawy i dotyczą bezpośrednio także inkasenta. Z drugiej strony przetrzymywanie pieniędzy przez inkasenta nie stwarza niepewność dla podatnika, co do tego, czy i kiedy ciężące na nim zobowiązanie podatkowe wygaśnie, gdyż nie jest zależne od wpłaty inkasenta na rzecz organu podatkowego. Z art. 59 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe wygasa przez pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta.

<sup>858</sup> UCHWAŁA Nr XXI/139/2008 RADY MIEJSKIEJ W JANIKOWIE z dnia 17 listopada 2008 r. w sprawie poboru podatków w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso (Bydgoszcz, dnia 2 grudnia 2008 r. Kujaw.08.155.2419). W § 3 ust.2 wskazano, że pobrane kwoty inkasent jest zobowiązany w ciągu 2 dni roboczych wpłacić w kasie Urzędu Miejskiego lub odprowadzić na rachunek bankowy Urzędu Miejskiego.

UCHWAŁA Nr XIX/129/2008 Rady Gminy Płoskinia z dnia 8 grudnia 2008 r. w sprawie poboru podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso (Olsztyn, dnia 15 stycznia 2009 r. Warmi.09.7.211). W § 3 ust. 2 zapisano, że pobrane kwoty inkasent obowiązany jest wpłacić w ciągu 2 dni roboczych do kasy Urzędu Gminy w Płoskini lub odprowadzić na rachunek bankowy Urzędu Gminy.

UCHWAŁA Nr 288/XXXIV/09 Rady Gminy Dębowiec z dnia 24 listopada 2009 r. w sprawie poboru podatków i opłat w drodze inkasa (Katowice, dnia 17 grudnia 2009 r. Śląsk.09.226.4521). Zgodnie z § 3 ust. 3 pobrane kwoty inkasent jest zobowiązany w ciągu 2 dni roboczych odprowadzić na rachunek bankowy Urzędu Gminy

<sup>859</sup> UCHWAŁA Nr XXVI/149/08 RADY GMINY SZYDŁOWO z dnia 30 października 2008 r. w sprawie poboru podatków w drodze inkasa (Poznań, dnia 1 grudnia 2008 r. Wielk.08.213.3495). Zgodnie z § 3 ust. 3 pobrane kwoty inkasent jest zobowiązany w ciągu 3 dni roboczych odprowadzić na rachunek bankowy Urzędu Gminy.

UCHWAŁA Nr XXXVII/183/2009 RADY GMINY KORCZEW z dnia 9 grudnia 2009 r. w sprawie poboru podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w drodze inkasa (Warszawa, dnia 17 grudnia 2009 r

- niezwłocznie, nie później niż w ciągu 7 dni od dnia pobrania,<sup>860</sup>
- w dniu ich pobrania.<sup>861</sup>

#### 2.3.3.2.5.4. Pobór podatku przez parkomat

Zgodnie z art. 19 pkt 2 u.o.p.l rada gminy może zarządzić pobór m.in. opłaty targowej w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Innymi alternatywnymi sposobami zapłaty podatku jest wpłata na konto lub do kasy organu podatkowego, a także polecenie przelewu także zapłaty karta płatniczą, o której mowa w art. 61a o.p. Są to wszystkie przewidziane przez ustawodawcę sposoby zapłaty podatków, czy opłat, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej. Ciekawym i nowatorskim rozwiązaniem uiszczanie opłaty targowej jest umożliwienie uiszczanie tej należności przez parkomat<sup>862</sup>. Działanie to z praktycznego punktu widzenia, zdecydowanie może uprościć uiszczanie tej należności. Biorąc pod uwagę obecnie obowiązujące regulacje prawne, działanie takie jest jednak niedopuszczane. Powoduje ono także niebezpieczeństwo dla samych podatników. Istnieje bowiem poważna wątpliwość co do tego, czy i kiedy następuje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego uiszczanego przy wykorzystaniu tej nowatorskiej formy zapłaty opłat.

---

Mazow.09.210.6598). W § 1 ust. 4 wskazano, że pobrany podatek inkasenci zobowiązani są wpłacać na rachunek Urzędu Gminy w Korczewie w terminie 3 dni od daty pobrania.

UCHWAŁA Nr XLIII/359/10 RADY MIEJSKIEJ W GŁUCHOŁAZACH z dnia 24 lutego 2010 r. w sprawie poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego od osób fizycznych w drodze inkasa należności pieniężnych, określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso (Opole, dnia 25 maja 2010 r. Opols.10.56.727). W świetle § 3 ust. 4 pobrane kwoty inkasent jest zobowiązany w ciągu 3 dni roboczych wpłacić w kasie Urzędu Gminy lub odprowadzić na rachunek bankowy Urzędu Gminy.

UCHWAŁA Nr XXVIII/367/09 Rady Miejskiej w Goleniowie z dnia 29 kwietnia 2009 r. w sprawie inkasa podatków od osób fizycznych: rolnego, leśnego, od nieruchomości oraz opłaty od posiadania psa i opłaty targowej, określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Szczecin, dnia 30 lipca 2009 r. Zacho.09.56.1433). W § 4 wskazano, że inkasenci, o których mowa w § 2 ust. 1 i 2 zobowiązani są rozliczać się z zainkasowanych kwot w terminie 3 dni roboczych od dnia zainkasowania kwot i przekazywać je do kasy lub na konto bankowe Urzędu Gminy i Miasta Goleniów.

<sup>860</sup> Uchwała Nr XXI/213/09 Rady Miejskiej w Ciężkowicach z dnia 9 kwietnia 2009 r. w sprawie ustalenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso podatków: rolnego, leśnego, od nieruchomości oraz opłaty targowej (Kraków, dnia 14 sierpnia 2009 r. Małop.09.485.3641). W § 2 ust. 2 wskazano, że zainkasowane kwoty należy wpłacać niezwłocznie do kasy Urzędu Gminy Ciężkowice lub na wskazany rachunek bankowy Urzędu Gminy Ciężkowice, nie później niż w ciągu 7 dni od dnia pobrania.

<sup>861</sup> Uchwała Nr XXI/213/09 Rady Miejskiej w Ciężkowicach z dnia 9 kwietnia 2009 r. w sprawie ustalenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso podatków: rolnego, leśnego, od nieruchomości oraz opłaty targowej (Kraków, dnia 14 sierpnia 2009 r. Małop.09.485.3641). W § 3 ust. 4 wskazano, że zainkasowane kwoty należy wpłacić w kasie Urzędu Gminy w Ciężkowicach lub na konto Gminy Ciężkowice, w dniu ich pobrania.

<sup>862</sup> UCHWAŁA XXXIII/223/08 RADY MIEJSKIEJ W SŁAWIE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Gorzów Wielkopolski, dnia 16 grudnia 2008 r. Lubus.08.134.2126). Zgodnie z § 2 ust. 1 zarządza się pobór opłaty targowej w drodze inkasa lub przez parkomat.

#### **2.3.3.2.5.5. Zarządzenie poboru w drodze inkasa świadczeń, do których ta instytucja nie ma zastosowania**

Zastosowanie instytucji inkasa może mieć miejsce jedynie w odniesieniu do niektórych świadczeń stanowiących dochód gminy. **Zarządzenie poboru w drodze inkasa musi nastąpić na podstawie wyraźnego przepisu kompetencyjnego zawartego w ustawie.** Obecnie takie uprawnienie dotyczy podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, w sytuacjach gdy podatnikami są osoby fizyczne, a także opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psów. Wprowadzając pobór w drodze inkasa, jakiegokolwiek z tych świadczeń, należy jednoznacznie wskazać, których z nich to dotyczy. Za wadliwe należy uznać uchwały, w których zarządza się pobór podatków stanowiących dochody gminy w drodze inkasa<sup>863</sup> lub innych podatków niż pobieranych w formie łącznego zobowiązania pieniężnego<sup>864</sup>. Należałoby również zakwestionować zarządzenie poboru w drodze inkaso m.in. podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego bez ograniczenia, że dotyczy to jedynie sytuacji, gdy podatnikami są osoby fizyczne<sup>865</sup>.

#### **2.3.3.2.5.6. Ograniczenie wpłaty tylko przez inkaso lub inkaso i rachunek bez kasy**

Zarządzenie poboru podatku w drodze inkaso jest dodatkową możliwością zapłaty podatków lub opłat<sup>866</sup>. Nie powinno być traktowane jako forma, która zastępuje inne, ale je jedynie uzupełnia. Podatnikowi w każdym przypadku powinno przysługiwać możliwość wyboru dowolnej formy zapłaty spośród wynikających z ustawy a także wprowadzonych w drodze uchwały. Z tego też powodu należy uznać za wadliwe uchwały, które wskazują na

---

<sup>863</sup> Uchwała Nr XIII/130/2008 Rady Miejskiej Kalwaria Zebrzydowskiej z dnia 6 marca 2008 r. w sprawie zarządzenia poboru podatków stanowiących dochody Gminy w drodze inkasa, określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Kraków, dnia 31 marca 2008 r. Małop.08.224.1436). Zgodnie z § 1 zarządza się pobór podatków stanowiących dochody gminy w drodze inkasa.

<sup>864</sup> UCHWAŁA Nr XXXIII/250/09 RADY GMINY SANOK z dnia 16 kwietnia 2009 r. w sprawie poboru w drodze inkasa łącznego zobowiązania pieniężnego i innych podatków i opłat lokalnych, ustalenia inkasentów oraz zasad wynagradzania za inkaso na terenie wsi (Rzeszów, dnia 15 maja 2009 r. Podka.09.32.896). W § 1 ust. 1 wskazano, że zarządza się pobór w drodze inkasa łącznego zobowiązania pieniężnego i innych podatków i opłat lokalnych przez inkasentów.

<sup>865</sup> UCHWAŁA Nr XX/220/2008 Rady Miejskiej Władysławowa z dnia 25 czerwca 2008 r. w sprawie ustalenia wynagrodzenia dla inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody budżetu gminy (Gdańsk, dnia 25 sierpnia 2008 r. Pomor.08.95.2427). Zgodnie z § 1 ust. 1 ustala się wynagrodzenie prowizyjne w wysokości 10% dla sołtysów i przewodniczących samorządów od wpłat dokonanych bezpośrednio u sołtysów lub przewodniczących samorządów z tytułu poboru: podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego, opłaty za psa, opłaty miejscowej.

<sup>866</sup> L. Etel, Uchwały..., s. 172 wskazał, że ograniczenie w uchwale możliwości zapłaty podatku jedynie do jego poboru przez inkasenta należy uznać za niezgodnie z prawem

możliwość stosowanie zapłaty podatku na rachunek organu podatkowego lub do kasy jedynie gdy inkasent z uwagi na przeszkody losowe nie może pobierać określonych świadczeń<sup>867</sup>.

Rada gminy nie ma także kompetencji do ograniczenia stosowania wynikających z ustawy form zapłaty należności, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa. Jako wadliwą należy więc uznać uchwałę, w której wskazuje się na możliwość zapłaty podatku w drodze inkasa lub na rachunek organu podatkowego, nie wspominając o możliwości uregulowania należności bezpośrednio w kasie organu podatkowego<sup>868</sup>.

### **2.3.3.2.6. Wzory informacji i deklaracji**

#### **2.3.3.2.6.1. Zaokrąglanie podstawy opodatkowania przy gruntach, budynkach lub wadliwe pouczenie dotyczące zaokrąglanie podstaw opodatkowania przy budowlach**

Rada gminy jest zobowiązana do określenia wzorów deklaracji i informacji podatkowych m.in. na potrzeby podatku od nieruchomości. Powinny one zawierać dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatku od nieruchomości<sup>869</sup>. Dotyczy to także danych dotyczących podstawy opodatkowania, którymi w przypadku gruntu jest powierzchnia wyrażona w metrach kwadratowych lub w hektarach (dotyczy gruntów pod jeziorami). W przypadku budynków jest nią powierzchnia użytkowa, a przy budowlach ich wartość.

**Podatnik wskazując w deklaracjach czy informacjach podatkowych podstawę opodatkowania powinien wskazać rzeczywiste ich wartości bez dokonywania ich zaokrąglania. Od tej zasady wskazać należy na dwa wyjątki.**

**Pierwszy z nich** dotyczy budowli. W tym przypadku ma bowiem zastosowanie art. 63 o.p. Zgodnie z tym przepisem m.in. podstawy opodatkowania, ale tylko wyrażone w pieniądzu, co występuje właśnie przy opodatkowaniu budowli zaokrąglą się do pełnych złotych w ten

---

<sup>867</sup> UCHWAŁA Nr XXXVII/344/09 RADY GMINY W PARZĘCZEWIE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa i ustalenia wynagrodzenia za inkaso (Łódź, dnia 12 grudnia 2009 r. Łódzk.09.364.2969). W § 2 ust. 1 wskazano, że w przypadku zaistnienia przeszkody losowej np. choroby inkasenta, inkasent zobowiązany jest niezwłocznie powiadomić o tym organ podatkowy oraz podatników podatków i opłat opisanych w § 1. W ust.2 zapisano natomiast, że w przypadku zaistnienia przeszkody losowej podatki i opłaty opisane w § 1 podatnicy winni wpłacać w kasie Urzędu Gminy w Parzęczewie lub na rachunek bankowy urzędu.

<sup>868</sup> UCHWAŁA Nr XXXV/173/09 RADY GMINY RYBNO z dnia 30 października 2009 r. w sprawie poboru podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (Warszawa, dnia 14 grudnia 2009 r. Mazow.09.207.6145). W § 1 pkt 1 wskazano, że zarządza się pobór podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego od osób fizycznych w drodze inkasa pobieranego przez inkasentów. W pkt 2 zapisano natomiast, że wpłat podatku można dokonywać na konto Urzędu Gminy Rybno Bank Spółdzielczy w Sochaczewie 69 9283 0006 0034 0135 2000 0010.

<sup>869</sup> Art. 6 ust. 13 u.o.p.l.



sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych.

**Drugi** wyjątek dotyczy sytuacji, w których ustalamy podstawę opodatkowania dla gruntów na podstawie ewidencji gruntów i budynków. Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne<sup>870</sup> podstawę m.in. wymiaru podatków stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Oznacza to, że dane wynikające z tego rejestru są wiążące dla podatników i organów podatkowych<sup>871</sup>. Jednocześnie należy podkreślić, że zasada ta dotyczy przede wszystkim danych przedmiotowych, nie zaś podmiotowych. Na podstawie ww. aktu wydano rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków<sup>872</sup>. Zgodnie z § 62 tego aktu pole powierzchni działki ewidencyjnej oblicza się na podstawie współrzędnych, o których mowa w § 61, i określa się w hektarach z dokładnością zapisu do 0,0001. Przepis ten daje więc podstawę do stosowania określonego mechanizmu zaokrąglania powierzchni gruntów, bo podawania go z dokładnością do jednego metra kwadratowego.

**Z powyższego wynika, że jeśli chcemy ustalić powierzchnię opodatkowania dla gruntu, który jako całość podlega opodatkowaniu i stanowi odrębny przedmiot opodatkowania to ustalamy tę podstawę na podstawie danych z ewidencji gruntów i budynków.** Podatnicy i organy podatkowe nie stosują jednak samodzielnie regulacji dotyczącej zaokrąglania podstawy opodatkowania wynikające z ww. przepisu rozporządzenia, ale po prostu stosują się do wiążących dla nich danych dotyczących podstawy opodatkowania wynikających z ewidencji gruntów i budynków.

**Z innym przypadkiem będziemy mieli do czynienia jeśli ww. działka gruntu jest podzielona dla celów podatkowych np. w ten sposób, że od jej jednej części powinien zapłacić podatek właściciel, od drugiej dzierżawca.** Każdy z tych podmiotów powinien wykazać podstawę opodatkowania od swojej części. W tym już przypadku dane dotyczące podstaw opodatkowania dla poszczególnych części tej działki nie znajdują odzwierciedlenia w ewidencji. Matu więc zastosowanie zasada podstawowa, ustalenia rzeczywistej, powierzchni bez jej zaokrąglania. Nie ma jednocześnie podstawy do stosowania zasady podawania powierzchni z dokładnością do 1 metra zgodnie z ww. rozporządzeniem. Podkreślić bowiem należy, że przepis ten odnosi się wyłącznie do organów prowadzących

---

<sup>870</sup> Dz.U.10.193.1287 j.t.

<sup>871</sup> Zob. K. Gawrońska, Ewidencja gruntów i budynków a opodatkowanie gruntów podatkiem od nieruchomości, rolnym i leśnym, w: M. Popławski (red.), Podatki i opłaty lokalne w praktyce, Warszawa 2008, s. 26 i n.

<sup>872</sup> Dz.U.01.38.454

ww. rejestr (starosta), nie zaś organów podatkowych czy podatnika. Zaznaczyć również należy, że regulacja ta ma zastosowanie wyłącznie dla celów prowadzenia ustalenia prowadzenia ewidencji gruntów i budynków, nie zaś opodatkowania.

**Konieczność stosowania zasady podawania powierzchni opodatkowania przy gruntach bez ich zaokrąglania, z wyjątkiem dwóch ww. przypadków, wynika z następujących argumentów.**

**Po pierwsze** w u.o.p.l wskazuje się, że w odniesieniu do gruntów podstawą opodatkowania jest powierzchnia wyrażona w metrach kwadratowych lub w hektarach. Nie precyzuje się w tym akcie, czy mają być to powierzchnie w jakikolwiek sposób zaokrąglane. Nie wyklucza się także, żeby podawać te wartości uwzględniając ich ułamkowe części. Przyjęcie koncepcji zaokrąglania tych wartości powinna dotyczyć nie tylko gruntów i budynków, dla których podstawa jest wyrażona w metrach, ale też gruntów, dla których podstawą są hektary. Nie ma prawnych przesłanek, aby w tych przypadkach stosować odmienne metody dotyczące ustalania podstawy opodatkowania. To jednak prowadziłyby do zbyt daleko idących konsekwencji.

**Po drugie** podstawa opodatkowania jako istotny element konstrukcyjny powinien wynikać z ustawy nie zaś rozporządzeń. Przyjęcie, że przy gruntach ich powierzchnia podlega zaokrągleniu stosownie do zasad wynikających z ww. rozporządzenia oznaczałoby złamanie zasady ustawowego kształtowania tego elementu konstrukcyjnego. Byłoby to tym bardziej nieuprawnione, że ustawodawca podatkowy w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania dotyczącego m.in. gruntów, w tym w kwestii zostawiania jakichkolwiek zasad zaokrąglania, nie odsyła do ww. aktu wykonawczego. Zwrócić także uwagę na fakt, iż w u.o.p.l w zakresie ustalania podstawy opodatkowania nie odsyła w bezpośredni sposób tak jak czyni się to na gruncie podatku rolnego i leśnego<sup>873</sup>. Z tego też względu stosowanie występujących w omawianym rozporządzeniu zasad zaokrąglania dotyczącego powierzchni gruntów w każdym przypadku wydaje się bardziej uzasadnione na gruncie podatku rolnego i leśnego, niż w podatku od nieruchomości.

---

<sup>873</sup> W art. 4 ust. 1 ustawy o podatku rolnym wskazuje się, że podstawę opodatkowania podatkiem rolnym stanowi dla gruntów gospodarstw rolnych liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego, a dla pozostałych gruntów liczba hektarów wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. W art. 3 ustawy o podatku leśnym wskazano, że podstawę opodatkowania podatkiem leśnym stanowi powierzchnia lasu, wyrażona w hektarach, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków.

**Po trzecie** ordynacja podatkowa przewiduje zaokrąglanie podstaw opodatkowania ale jedynie w przypadkach, gdy jest ona wyrażona w pieniądzu<sup>874</sup>. Na gruncie podatku od nieruchomości ma więc, o czym była już mowa wyżej, zastosowanie wyłącznie przy opodatkowaniu budowli. Nie znajduje zaś zastosowania przy ustaleniu podstawy opodatkowaniu dotyczących gruntów i budynków.

**Biorąc powyższe pod uwagę nie ma podstaw do wskazywania we wzorach deklaracji i informacji podatkowych, że podstawę opodatkowania przy gruntach należy podać z dokładnością do jednego metra.** Zasada ta z identycznych, co wyżej wskazane powody powinna odnosić się także do ustalania podstawy opodatkowania przy budynkach lub ich częściach, czyli powierzchni użytkowej tych obiektów. W związku z tym, gdy w deklaracji ma być wykazana cała powierzchnia gruntu lub powierzchnia użytkowa w przypadku budynku lub lokalu<sup>875</sup>, w ewidencji gruntów i budynków należy ją podać w taki sposób w jaki wynika to z ewidencji gruntów i budynków. **W innym przypadku podajemy powierzchnię faktycznie podlegającą opodatkowaniu, stosując ewentualne zaokrąglenie, ale tylko ze względów czysto technicznych do drugiego miejsca po przecinku przy metrach.** Zaokrąglenie takie gwarantuje, że ustalony podatek do zapłaty nie będzie w jakikolwiek sposób odbiegał od tego, który naliczony przy braku jakichkolwiek ograniczeń dotyczących zaokrąglania podstawy opodatkowania. Potwierdza to następująca symulacja. Jeśli zgłosimy do opodatkowania budynek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni np. 10,64 m<sup>2</sup> przy zastosowaniu stawki 20 zł za m<sup>2</sup>, to nie będzie różnicy w kwocie podatku do zapłaty, jeśli wykazalibyśmy do opodatkowania powierzchnię np. 10,6444 m<sup>2</sup>. W pierwszym jak i drugim przypadku podatek do zapłaty po zaokrągleniu zgodnie z art. 63 o.p. wynosi 213 zł. Jeśli ograniczylibyśmy zaokrąglenie do pierwszego miejsca po przecinku, w pierwszym przypadku podatek wynosiłby, 212 zł liczony od powierzchni 10,6 m<sup>2</sup>, w drugim zaś 213 zł od powierzchni liczonej 10,6444.

Powyższe wykazuje, że podstawa opodatkowania, z ww. dwoma wyjątkami powinna być wykazywana metrach bez zaokrąglania. Ze względów czysto technicznych, nie mających wpływu na podatek, do zapłaty można jednak wprowadzić zaokrąglenia podstawy opodatkowania przy gruntach i budynkach do drugiego miejsca po przecinku. Stosując takie

---

<sup>874</sup> W art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej zapisano, że podstawy opodatkowania, kwoty podatków, z zastrzeżeniem § 2, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych. W § 2 wskazano natomiast, że zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.

<sup>875</sup> Twierdzenie to znajduje uzasadnienie przy przyjęciu założenia, że dane dotyczące powierzchni użytkowej budynku lub lokalu podlegającego opodatkowaniu znajdują się w ewidencji gruntów i budynków.

zaokrąglenie należałoby wykorzystywać podobny mechanizm do tego, który wynika z art. 63 o.p.

**Z tego też względu należy uznać za wadliwe uchwały określające wzory informacji i deklaracji podatkowych, w których stwierdzono pouczenia adresowane do podatników, zgodnie z którymi podatnik wykazujący do opodatkowania grunt powinien wskazać ich powierzchnię z dokładnością do jednego metra kwadratowego<sup>876</sup>.** Podobnie choć incydentalnie pojawiały się podobne pouczenia dotyczące zaokrąglenia podstaw opodatkowania budynków<sup>877</sup>.

**Za sprzeczne z wskazanym wyżej art. 63 o.p. należy także uznać sytuację, w której rada gminy we wzorze deklaracji lub informacji podatkowych przy rubrykach dotyczących podstawy opodatkowania odnoszących się do budowli wprowadzała informację, zgodnie z którą podstawę opodatkowania budowli podajemy z dokładnością do 1 zł<sup>878</sup>.** Istnieje istotna różnica między wskazanym tu określeniem „podawać z dokładnością” od zaokrąglenia podstawy opodatkowania polegającego na tym, że końcówki

---

<sup>876</sup> Uchwała Rady Miejskiej w Pieszcych Nr XXVI/63/2008 z dnia 28 listopada 2008 r. (Doln.08.319.4032).

Uchwała Rady Miejskiej Biała Rawska Nr XXVIII/211/08 z dnia 28 listopada 2008 (Łódzkie.08.381.3723)

Uchwała Rady Miejskiej we Włodawie Nr XXIV/158/08 z dnia 24 października 2008 (Lublin.08.136.3233)

Uchwała Rady Gminy w Jordanowie Nr XXII/173/2008 z dnia 6 listopada 2008 (Małopolskie. 08.745.5248)

Uchwała Nr 586/XXII/2008 RADY MIEJSKIEJ W PIASECZNIKU z dnia 14 maja 2008 r.

Uchwała w sprawie określenia wzorów informacji i deklaracji podatkowych (Mazow.08.141.5009)

Uchwała Rady Miejskiej w Lewinie Brzeskim Nr XVII/128/2008 z dnia 28 lutego 2008 r. (Opolskie. 08.31.1112)

Uchwała Rady Miejskiej w Wołczynie Nr XXIII/190/2008 z dnia 29 października 2008 r. (Opolskie.08.92.2153)

Uchwała Rady Gminy Ryjewo Nr XVII/120/08 z dnia 7 lutego 2008 (Pomorskie.08.22.618)

Uchwała Rady Gminy Ryjewo Nr XVII/120/08 z dnia 7 lutego 2008 (Pomorskie.08.22.618)

Uchwała Rady Gminy Bielina Nr XXVII/158/08z dnia 1 grudnia 2008 (Świętokrzyskie.08.252.3429)

Uchwała Rady Gminy w Strawczyni Nr XXI/151/08 z dnia 28 listopada 2008 r. (Świętokrzyskie.08.254.3489)

Uchwała Rady Miejskiej Ostrowa Wielkopolskiego Nr XXV/349/2008 z dnia 25 września 2008 r. (Wielkopolskie.08.185.3092)

Uchwała Rady Miejskiej w Bierutowie Nr XI/353/09 z dnia 26 listopada 2009 r. (Dolnośl.09.214.4055)

Uchwała Rady Miejskiej w Skwierzynie Nr XXX/III/09 z dnia 29 października 2009 r. (Lubuskie. 09.129.1718)

Uchwała Rady Gminy Polanka Wielka Nr XXXII/184/09 z dnia 10 listopada 2009 r. (Małopolskie.09.722.5485)

<sup>877</sup> W uchwale Rady Gminy Świerklaniec Nr XL/399/09 z dnia 30 października 2009 r. (Śląskie.09.202.3737) we wzorze deklaracji przy podstawie opodatkowania dotyczących budynków jest zapis, że podstawę opodatkowania budowli podajemy z dokładnością do 1 metra kwadratowego.

<sup>878</sup> Uchwała Rady Miejskiej we Włodawie Nr XXIV/158/08 z dnia 24 października 2008 (Lublin.08.136.3233)

Uchwała Rady Gminy w Jordanowie Nr XXII/173/2008 z dnia 6 listopada 2008 (Małopolskie. 08.745.5248)

UCHWAŁA Nr 586/XXII/2008 RADY MIEJSKIEJ W PIASECZNIKU z dnia 14 maja 2008 r.

w sprawie określenia wzorów informacji i deklaracji podatkowych (Mazow.08.141.5009)

Uchwała Rady Miejskiej w Lewinie Brzeskim Nr XVII/128/2008 z dnia 28 lutego 2008 r. (Opolskie. 08.31.1112)

Uchwała Rady Miejskiej w Wołczynie Nr XXIII/190/2008 z dnia 29 października 2008 r. (Opolskie.08.92.2153)

Uchwała Rady Gminy Ryjewo Nr XVII/120/08 z dnia 7 lutego 2008 (Pomorskie.08.22.618)

W uchwale Rady Gminy Ryjewo Nr XVII/120/08 z dnia 7 lutego 2008 (Pomorskie.08.22.618)

Uchwała Rady Gminy Bielina Nr XXVII/158/08z dnia 1 grudnia 2008 (Świętokrzyskie.08.252.3429)

Uchwała Rady Gminy Szczytno Nr XXVI/164/08 z dnia 21 listopada 2008 r. (Warmisko.08.191.2921)

Uchwała Rady Miejskiej w Skwierzynie Nr XXX/III/09 z dnia 29 października 2009 r. (Lubuskie. 09.129.1718)

kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych.

#### **2.3.3.2.6.2. Rubryka informująca, że podatnik zaokrągła podatek od poszczególnych elementów do pełnych złotych lub do pełnych dziesiątek groszy**

Podatnik zobowiązany do założenia deklaracji podatkowej m.in. na podatek od nieruchomości zobowiązany jest do samodzielnego obliczenia podatku do zapłaty. Podatek ten będzie sumą kwot należnych od poszczególnych przedmiotów wykazanych w deklaracji podatkowej. W tym miejscu powstaje pytanie o to, **czy kwoty podatku naliczone od poszczególnych przedmiotów powinny odrębnie podlegać zaokrągleniu zgodnie z art. 63 o.p.<sup>879</sup>, czy też zaokrąglenie następuje dopiero w odniesieniu do kwoty będącej sumą należności obliczonych od poszczególnych przedmiotów wskazanych w deklaracji. Zdecydowanie należy opowiedzieć się za drugą z tych koncepcji.** W związku z tym w deklaracji podatnicy powinni najpierw obliczyć kwoty należne od poszczególnych składników wskazanych w deklaracji bez ich zaokrąglania. Następnie należy zsumować te kwoty, aby sumę ostatecznego podatku do zapłaty zaokrąglić. Przyjęcie takiego rozwiązania znajduje uzasadnienie w związku z faktem, iż w art. 63 o.p. wskazuje się, że zaokrągleniu podlegają kwoty podatku. W art. 6 ust. 9 pkt 3 u.o.p.l. wskazano, że m.in. osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej, są obowiązane wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości bez wezwania na rachunek budżetu właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca. Z analizy tego przepisu wynika, że podatkiem nie są poszczególne części składowe należnego podatku ale należność po ich zsumowaniu. W art. 3 pkt 3 o.p. wskazuje się ponadto, że ilekroć w tym akcie mowa jest o podatkach rozumie się przez to również: zaliczki na podatki, raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. Z analizy tego przepisu nie wynika, żeby jako podatek można było traktować kwotę będącą jedynie częścią należnego podatku.

**Z tego też względu należy uznać za wadliwe uchwały, których we wzorach deklaracji podatkowych na podatek od nieruchomości znajdują się informujące, że**

---

<sup>879</sup> W art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej zapisano, że podstawy opodatkowania, kwoty podatków, z zastrzeżeniem § 2, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych. W § 2 wskazano natomiast, że zaokrąglania podstaw opodatkowania i kwot podatków nie stosuje się do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych.

**podatnik zaokrągla podatek od poszczególnych kategorii gruntów, budynków czy budowli do pełnych złotych, przed zsumowaniem podatku należnego od poszczególnych przedmiotów podlegających opodatkowaniu<sup>880</sup>.**

Nie znajduje wówczas żadnego uzasadnienia sytuacja stwierdzona w niektórych uchwałach, objętych badaniami, gdzie wprowadzono we wzorach deklaracji pouczenia o tym, że podatnik zaokrągla podatek od poszczególnych elementów do pełnych dziesiątek groszy<sup>881</sup>.

### **2.3.3.2.6.3. Rubryka z oświadczeniem o odpowiedzialności karnej**

Zgodnie z art. 6 ust. 13 u.o.p.l. rada gminy określa, w drodze uchwały, wzory formularzy, informacji i deklaracji podatkowych, w których mają być zawarte dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru podatku od nieruchomości. W niektórych uchwałach stwierdzono, że w określonych tam wzorach zawarto oświadczenia, pod którym ma podpisać się podmiot je składający. Zgodnie z nim potwierdza on, że podane przez niego dane są zgodne z prawdą przyjmując jednocześnie do wiadomości informację o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 Kodeksu Karnego<sup>882</sup>. Wprowadzanie do wzorów takiego oświadczenia nie znajduje podstawy prawnej. Zgodnie z art. 233 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks Karny<sup>883</sup> kto, składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3. W doktrynie wskazuje się jednak, że przestępstwa fałszywych zeznań, o których mowa wyżej można dopuścić się jedynie w postępowaniu sądowym (cywilnym, karnym, w sprawach gospodarczych, z zakresu prawa pracy itp.) albo w innym postępowaniu

---

<sup>880</sup> Uchwała Rady Miejskiej Biała Rawska Nr XXVIII/211/08 z dnia 28 listopada 2008 (Łódzkie.08.381.3723)  
Uchwała Rady Miejskiej w Rzgowie Nr XXXIII/216/2008 z dnia 12 grudnia 2008 (Łódzkie.08.384.3884)  
Uchwała Rady Miejskiej we Włodawie Nr XXIV/158/08 z dnia 24 października 2008 (Lublin.08.136.3233)  
Uchwała Rad Miejskiej w Sochaczewie XXXIII/319/08 z dnia 28 października 2008 (Mazowieckie.08.196.7228)

Uchwała Rady Gminy Pruchnik Nr 148/XXIII/2008 z dnia 20 października 2008 r. (Podkarp.08.2006)  
<sup>881</sup> Uchwała Rady Gminy Witonia Nr XXXV/129/09 z dnia 5 listopada 2009 r. (Łódzkie. 09.370.3096)  
Uchwała Rady Gminy Polanka Wielka Nr XXXII/184/09 z dnia 10 listopada 2009 r. (Małopolskie.09.722.5485)

<sup>882</sup> Uchwała Rady Miejskiej we Włodawie Nr XXIV/158/08 z dnia 24 października 2008 (Lublin.08.136.3233)  
Uchwała Rady Miejskiej w Rzgowie Nr XXXIII/216/2008 z dnia 12 grudnia 2008 (Łódzkie.08.384.3884)  
Uchwała Rady Miasta i Gminy Uzdrawiskowej Muszyna Nr XXII/3332008 z dnia 29 października 2008 r. (Małopolskie. 08.724.5072)  
Uchwała Rad Miejskiej w Sochaczewie XXXIII/319/08 z dnia 28 października 2008 (Mazowieckie.08.196.7228)  
Uchwała Rad Miejskiej w Czarnej Białostockiej Nr XX/176/08 z dnia 21 października 2008 r. (Podlaskie. 08.264.2696)

Uchwała Rady Gminy Brenna Nr XXIV/189/08 z dnia 30 października 2008 r. (Śląskie.08.203.3779)  
Uchwała Rady Miejskiej Węgorzyna Nr XXIV/240/2008 z dnia 28 listopada 2008 r. (Zachodnopomorskie.08.105.2529)

<sup>883</sup> Dz.U.97.88.553 z późn. zm.

prowadzonym na podstawie ustawy, do których należy zaliczyć postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych, postępowanie administracyjne, podatkowe, karno-skarbowe, dyscyplinarne, a także postępowanie przed sejmową komisją śledczą, działającą na podstawie ustawy z dnia 21 stycznia 1999 r. o sejmowej komisji śledczej<sup>884</sup>.

Oznacza to, że w sprawach podatkowych odpowiedzialność na podstawie art. 233 k.k. może mieć zastosowanie, ale wyłącznie w ramach wszczętego postępowania podatkowego i tylko wobec niektórych podmiotów, w ustawowo wskazanych przypadkach. Zgodnie np. z art. 196 § 3 o.p. przed odebraniem zeznania organ podatkowy poucza świadka o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania oraz uprzedza o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. **Odpowiedzialność karna za fałszywe zeznania nie może natomiast dotyczyć podatnika, za podanie wadliwych danych w deklaracji, gdyż wskazane w ten sposób przez niego dane nie są przekazywane przez niego w ramach postępowania podatkowego. Zakładając jednak, że podatnik przekazywałby dane organowi podatkowemu w ramach prowadzonego już postępowania, choć nie może to raczej nastąpić poprzez złożenie deklaracji<sup>885</sup>, nie musi poddać się on rygorowi ich złożenia pod odpowiedzialnością karną, gdyż zgodnie z art. 199 o.p. organ podatkowy może przesłuchać stronę wyłącznie po wyrażeniu przez nią zgody.**

#### **2.3.3.2.6.4. Brak w deklaracji niektórych rubryk dotyczących podatnika**

Wzory deklaracji i informacji powinny zawierać niezbędne dane do wymiaru i poboru podatków. Są nimi niewątpliwie te, które dotyczą przede wszystkim podatnika, przedmiotu opodatkowania, podstawy opodatkowania. Podając w informacji lub deklaracji określone dane podatnik powinien wskazać nie tylko informacji, które identyfikują go, ale także wskazują, te które na tytuł prawny lub faktyczny, z powodu którego jest on podatnikiem. Jest to niezbędne do weryfikacji prawidłowości takiego dokumentu a także m.in. prawidłowego wskazania podstawy prawnej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego<sup>886</sup>. Rozstrzygnięcie to powinno bowiem precyzować, m.in. czy jego adresat jest podatnikiem jako właściciel, użytkownik wieczysty, czy np. posiadacz samoistny. Bez tych danych, w ww.

---

<sup>884</sup> Zob. A. Marek, Kodeks karny. Komentarz do art. 233 kodeksu karnego (Dz.U.97.88.553), LEX, 2007, wyd. IV.

<sup>885</sup> W art. 81b § 1 pkt 1 wskazuje się, że uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Skoro podatnik nie może w ramach prowadzonego postępowania złożyć korekty deklaracji to można przyjąć, że tym bardziej nie powinien móc złożyć także deklaracji.

<sup>886</sup> L. Etel, Uchwały... s. 183 wskazuje, że we rada gminy w ustalonych wzorach formularzy powinna wymagać zamieszczenia wszystkich danych dotyczące podatnika i przedmiotu opodatkowania, tak aby możliwe było wymierzenie podatku albo skontrolowanie poprawności samo obliczenia podatku przez podatnika.

dokumentach, prawidłowe wskazanie podstawy prawnej decyzji wymagało będzie przeprowadzenia dodatkowych czynności wyjaśniających. **Z tego też względu za wadliwe należy uznać uchwały określające wzory deklaracji czy informacji podatkowych nie zawierających rubryk obligujących podatników do wskazywania tytułów prawnych czy faktycznych, które stanowią o tym, iż podmioty te są podatnikami podatku od nieruchomości<sup>887</sup>.**

#### **2.3.3.2.6.5. Wskazanie rubryk dotyczących tytułów prawnych lub faktycznych, w sprzeczności z art. 3 u.o.p.l.**

Należy krytycznie odnieść się do uchwał, w których we wzorach ww. dokumentów wskazano rubryki świadczące o przesłankach, które nie znajdują odzwierciedlenia w art. 3 u.o.p.l.<sup>888</sup>. **W jednej z analizowanych uchwał we wzorze deklaracji stwierdzono rubrykę „zarządzenie” a także „inne sposoby władania”, występujące obok: własność, użytkowanie wieczyste, posiadanie.** Podkreślić należy, że zarządca czy władający na podstawie innego tytułem poza sytuacjami wymienionymi w art. 3 u.o.p.l. nie jest podatnikiem. W takich też sytuacjach korzystający z rzeczy nie powinien w ogóle składać deklaracji czy informacji podatkowej.

#### **2.3.3.2.6.6. Opracowanie wzoru deklaracji jedynie dla jednego podatnika lub wyłącznie dla osób prawnych**

W jednej z uchwał objętych analizą stwierdzono określenie wzoru deklaracji podatkowej wyłącznie dla jednego podatnika<sup>889</sup>. Wydaje się, że działanie takie należy za niewłaściwe nawet przy założeniu, że dla pozostałych podatników obowiązuje uchwalony odrębny zwór deklaracji podatkowej. Zarzut, który można postawić w tej sytuacji dotyczy tego, iż uchwała nie ma charakteru generalnego i abstrakcyjnego, lecz indywidualny i skonkretyzowany. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że charakter generalny mają te normy, które określają adresata przez wskazanie cech, nie zaś poprzez wymienienie z imienia

---

<sup>887</sup> Uchwała Rady Miasta i Gminy Uzdrowskiej Muszyna Nr XXII/3332008 z dnia 29 października 2008 r. (Małopolskie.08.724.5072)

Uchwała Rady Gminy Lipka Nr XXVI/217/09 z dnia 30 czerwca 2009 r. (Wielkopolska.09.161.2763)

<sup>888</sup> Uchwała Rady Miejskiej w Pieszycach Nr XXVI/63/2008 z dnia 28 listopada 2008 r. (Doln.08.319.4032).

<sup>889</sup> Uchwała Rady Gminy Pruchnik Nr 148/XXIII/2008 z dnia 20 października 2008 r. (Podkarp.08.2006). W akcie tym Rada określiła wzór deklaracji do wykorzystania tylko przez jednego podatnika, którym jest Agencja Nieruchomości Rolnych.



(nazwy)<sup>890</sup>. Uchwały dotyczące podatków powinny zaś odnosić się nie do nieoznaczonego kręgu adresatów objętych prawnym podatковым stanem faktycznym.

Określono także wzór deklaracji na podatek od nieruchomości na potrzeby wyłącznie osób prawnych<sup>891</sup>. Podkreślić należy, że podatnikami, które są zobowiązane do składania deklaracji są również podatnicy będący jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej<sup>892</sup>, a w niektórych sytuacjach także osoby fizyczne<sup>893</sup>. Oznacza to, że rada gminy powinna określić wzory takiego dokumentu także dla nich. W przeciwnym wypadku mamy do czynienia z wadliwym zrealizowaniem obowiązku wynikającego z art.6 ust. 13 u.o.p.l. **Należy jednak, jak się wydaje, dopuścić sytuację, w której na terenie danej gminy odrębny wzór będzie dotyczył wyłącznie osób prawnych a dla pozostałych podatników zobowiązanych do złożenia deklaracji. Przy takim podziale uchwała wprowadzająca te wzory zachowa charakter ogólny.**

#### **2.3.3.2.6.7. Wadliwe podanie nazwy i adresu organu podatkowego**

Niektóre organy stanowiące gmin określając wzory deklaracji i informacji podatkowych obowiązujące na terenie danej jednostki samorządu terytorialnego wykorzystywały ze wzorów tych dokumentów obowiązujących w innych gminach. „Kopiując” te dokumenty nie dostosowano ich jednak do własnych potrzeb i wymagań. Pojawiła się w konsekwencji rubryka, w której wskazano, że organem właściwym do którego powinna trafić deklaracja jest wójt właściwy dla innej gminy, niż tej na terenie którego wprowadzono wzór deklaracji<sup>894</sup>. Potwierdza to, że wykorzystano wzór wprowadzony w innej gminie bez dokonania odpowiednich modyfikacji.

#### **2.3.3.2.6.8. Rubryka dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych**

Wzory dotyczące deklaracji i informacji podatkowych na podatek od nieruchomości powinny przynajmniej w części odzwierciedlać konstrukcję uchwały przyjętej w danej gminie a dotyczącej stawek podatkowych. Jeśli bowiem np. w tym akcie pojawiło się zróżnicowanie

<sup>890</sup> D. Dąbek, Prawo miejscowe samorządu terytorialnego, Kraków 2003, s. 73

<sup>891</sup> Uchwała Rady Miasta i Gminy Uzdrawiskowej Muszyna Nr XXII/3332008 z dnia 29 października 2008 r. (Małopolskie. 08.724.5072)

<sup>892</sup> art. 6 ust. 9 u.o.p.l

<sup>893</sup> art.6 ust.11 u.o.p.l

<sup>894</sup> W uchwała Rady Gminy Ryjewo Nr XVII/120/08 z dnia 7 lutego 2008 (Pomorskie.08.22.618) we wzorze deklaracji na podatek od nieruchomości i informacji wskazano jest Wójt Gminy Sztutowo, 82-110 Sztutowo, ul. Gdańska 55.

stawek w ramach budynków czy gruntów pozostałych powinno mieć to odzwierciedlenie we wzorach ww. dokumentów. Oznacza to, że powinny pojawić się rubryki umożliwiające wskazanie tych przedmiotów opodatkowania, także z możliwością wykazania podstawy opodatkowania a przy deklaracjach także kwoty należnego podatku. Jeśli dodatkowe stawki w danej gminie nie pojawiły się wzory deklaracji i informacji podatkowych powinny odzwierciedlać katalog gruntów i budynków wskazany w art. 5 u.o.p.l. Z tego też względu należy krytycznie ocenić wprowadzanie w tym zakresie modyfikacji i prowadzenie rubryk dla gruntów czy budynków, których nie wskazano w ww. przepisie. W ramach przeprowadzonych badań stwierdzono, iż we wzorach deklaracji umieszczono rubrykę dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych<sup>895</sup>. Stanowi to naruszenie art. 5 ust. 1pkt 2 lit. d) u.o.p.l. funkcjonującego w brzmieniu obowiązującym do końca 2010 r., w którym mowa była o budynkach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług zdrowotnych, nie zaś medycznych.

#### **2.3.3.2.6.9. Nieczytelne załączniki ze wzorami deklaracji i informacji podatkowych**

Podejmowana uchwała podatkowa wraz z załącznikami, które są jej częścią składową może być stosowane jedynie jeśli akt ten jest co najmniej możliwy do odczytania. Trudno jest bowiem wymagać zastosowania się do zasad, w tym także do stosowania określonych wzorów deklaracji czy informacji podatkowych, których nie sposób jest poznać, sięgając do dziennika urzędowego województwa. Z takimi przypadkami w ramach przeprowadzonych badań mieliśmy do czynienia w kilku uchwałach<sup>896</sup>. Nie sposób jest we wzorach stanowiących załączniki do tych aktów odczytać treści zawartych w poszczególnych rubrykach. Litery są albo rozmazane albo są w postaci szczątkowej.

#### **2.3.3.2.6.10. Wnioski**

We wnioskach znajdujących się w rozdziale I dotyczących nie zakwestionowanych nieprawidłowości w ujęciu ogólnym dokonano podziału tych wad w ujęciu czysto formalnym.

---

<sup>895</sup> Uchwała Rady Miejskiej w Pieszycach Nr XXVI/63/2008 z dnia 28 listopada 2008 r. (Doln.08.319.4032).

Uchwała Rady Gminy Rubno Nr XXIII/56/08 z dnia 24 listopada 2008 r. (Warmińsko.08.194.3000)

<sup>896</sup> W uchwale Rady Gminy Przytoczna Nr XXV/143/08 z dnia 31 października 2008 r. (Lubuskie. 08.117.1716).

Uchwała Rady Miejskiej w Skwierzynie Nr XXX/III/09 z dnia 29 października 2009 r. (Lubuskie. 09.129.1718)

Uchwała Rady Miejskiej w Gliwicach Nr XXX/93/2009z dnia 7 grudnia 2009 r. (Śląskie. 09.226.4526)

Uchwała Rady Miejskiej Prudnik Nr XLV/69/2009 z dnia 29 października 2009 (Opolskie.09.103.1478)

Służyło do tego kryterium liczby izb, którym umknęły poszczególne uchybienia w nadzorowanych uchwałach podatkowych. W tym miejscu przedstawiony będzie podział wad, które nie zostały dostrzeżone przez izby w ujęciu merytorycznym. **Kryterium, który będzie do tego wykorzystane opiera się na art. 91 ust. 1 u.s.g. Jako istotne należy uznać wady, które powinny powodować stwierdzenie nieważności określonych regulacji. Do kategorii wad nieistotnych powinny być zaliczone takie, które nie powodują konieczności stwierdzenia nieważności aktu prawnego w całości lub części.** Praktyczne konsekwencje tych rozstrzygnięć zostały opisane wcześniej w części dotyczącej podstaw prawnych nadzoru RIO. Dokonując podziału na te dwie grupy, przyjęto następujące założenie. **Jako istotne należy uznać te uchybienia, które:**

- naruszają przepisy ustawowe regulujące konstrukcję określonych świadczeń podatkowych lub
- naruszają przepisy dotyczące podatków, przede wszystkim materialne jak i proceduralne, a znajdujące się w innych aktach prawnych przede wszystkim w Konstytucji, ale też np. Ordynacji podatkowej, ustawie o postępowaniu w sprawach pomocy publicznej.

Z drugiej strony **nieistotne wady** to takie, które dotyczą zapisów uchwał:

- mających charakter czysto techniczny lub instrukcyjny nie mających wpływu na funkcjonowanie określonych świadczeń lub
- mogących wywoływać jedynie problemy interpretacyjne.

Stosując ww. kryteria do **wad o charakterze istotnym należy** uznać następujące uchybienia, których poszczególne izby nie dostrzegły:

- w podatku od nieruchomości w zakresie stawek: wprowadzenie stawek dodatkowych, które mogą skutkować przekroczeniem stawki maksymalnej lub naruszeniem przepisów pomocowych; wprowadzenie różnicowania stawek w ramach gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez wskazania, że stawka preferencyjna ma charakter pomocowy; różnicowania stawek dotyczących przedsiębiorców z podwyższeniem stawek dla określonych kategorii gruntów lub budynków, wprowadzenia preferencyjnego opodatkowania poprzez różnicowanie stawek w odniesieniu do tzw. monopolu naturalnego; podmiotowe różnicowanie stawek podatkowych, nie określenie stawek dla wszystkich przedmiotów podlegających opodatkowaniu, wprowadzenie ulgi podatkowej polegającej na procentowym obniżeniu stawek podatkowych, przyjmowanych uchwał, których treści nie sposób było rozszyfrować, przyjęcie stawek dla budynków zajętych lub związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług

medycznych, przyjęcie procentowej stawki dla określonej kategorii budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

- w podatku od nieruchomości z zakresie zwolnień: wprowadzanie zwolnień dotyczących m.in. przedsiębiorców bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej, zbyt szeroki zakres zwolnień dotyczące tzw. monopolu naturalnego, wprowadzanie ulg podatkowych, zapisy sprzeczne z Ordynacją podatkową, zwolnienia mające charakter dyskryminacyjny, zapisy bez podstawy prawnej, wadliwe określenie momentu rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia,

- w podatku od środków transportowych: brak określenia stawek podatkowych dla niektórych środków transportowych, wadliwe wprowadzenia zwolnień naruszających art. 12 ust. 4 u.o.p.l., zwolnienie bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej, brak określenia stawek dla wszystkich autobusów podlegających opodatkowaniu, ulgi podatkowe, zwolnienia, które mogą być uznane za mające charakter dyskryminacyjny, wprowadzenie dwóch różnych stawek dla tej samej kategorii pojazdów, wprowadzenie stawki w wysokości zero zł, procentowe podwyższenie stawek podatkowych, wadliwe zapisy dotyczące zasad płatności, wadliwe zapisy dotyczące terminów płatności,

- w opłacie targowej: nie określenie stawek opłaty dla wszystkich sytuacji objętych opłatą targową, brak terminu płatności opłaty targowej, określenie stawki w sposób, który może doprowadzić do przekroczenia stawki maksymalnej, wprowadzenie ulg podatkowych, poboru opłaty wyłącznie do niektórych podmiotów, wprowadzenie tzw. stawki abonamentowej, zwolnienia podmiotowe lub mające charakter dyskryminacyjny,

- w uchwale dotyczącej inkaso: wprowadzenie inkaso na czynności dodatkowe wraz z dodatkowym wynagrodzeniem lub bez niego, nie powołanie inkasenta lub wadliwe określenie inkasenta, wadliwe wyznaczenie wynagrodzenia inkasenta, wadliwe terminy wpłaty dla inkasenta, zarządzenie poboru w drodze inkaso świadczeń, do których ta instytucja nie ma zastosowania, wprowadzenie pobór podatku przez parkomat, ograniczenie wpłaty tylko przez inkaso lub inkaso i rachunek bez kasy,

- w uchwale dotyczących wzorów deklaracji i informacji podatkowych: zapisy informujące o konieczności zaokrąglania podstawy opodatkowania przy budynkach i gruntach i wadliwe informacje o zaokrąglaniu podstawy opodatkowania przy budowli, rubryka z oświadczeniem o odpowiedzialności karnej za podanie danych niezgodnie z rzeczywistością,

informacje, że podatnik zaokrągla podatek od poszczególnych elementów składowych tj. gruntów, i budynków do pełnych złotych, publikowania nieczytelnych załączników ze wzorami deklaracji i informacji podatkowych, umieszczanie informacji, że podatnik

zaokrągła podatek od poszczególnych elementów (gruntów lub budynków) do pełnych dziesiątek groszy, opracowanie wzoru deklaracji jedynie dla jednego podatnika lub wyłącznie dla osób prawnych, wadliwe podanie we wzorze deklaracji i informacji nazwy i adresu organu podatkowego, umieszczanie rubryki dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych.

**Jako nieistotne naruszenie prawa można, jak się wydaje uznać:**

- w podatku od nieruchomości: zróżnicowanie stawek podatkowych z wykorzystaniem pojęć niezdefiniowanych, wprowadzanie zapisów powielających przepisy ustawowe, brak precyzyjnego określenia rodzaju uchwalanych stawek (bez wskazania kwot w zł),
- w podatku od nieruchomości z zakresie zwolnień: wprowadzanie zwolnień z wykorzystaniem pojęć nieprecyzyjnych, zwalnianie przedmiotów niepodlegających opodatkowaniu,
- w podatku od środków transportowych: nieprecyzyjne określenia przy zapisach dotyczących stawek podatkowych lub zwolnień podatkowych,
- w opłacie targowej: wprowadzenie regulacji mogących być traktowane jako ograniczające zasady poboru opłaty, posługiwania się niezbyt precyzyjnymi określeniami.
- w uchwałach dotyczących wzorów deklaracji podatkowych: brak rubryk dotyczących danych podatnika, wprowadzanie rubryk dotyczących tytułów prawnych lub faktycznych, w sprzeczności z art. 3 u.o.p.l.,

Podsumowując tą część raportu należy zwrócić uwagę na brak jednoznaczności stanowisk niektórych izb w zakresie zwolnień przedmiotowo-podmiotowych. Podkreślić jednak należy, że zapisy te zdaniem autora niniejszego opracowania nie powinny być kwestionowane. Z przeprowadzonych badań w tym względzie wynika, że w podatku od nieruchomości niektóre izby wskazywały, że kwestionują takie preferencje (Olsztyn, Kraków, Poznań, Opole, Zielona Góra), spośród tych RIO jedynie w uchwałach objętych nadzorem izby w Olsztynie nie stwierdzono takich preferencji w uchwałach objętych badaniami. Poza tym nie stwierdzono takich zwolnień w RIO w Rzeszowie. Z powyższego wynika, że w 14 izbach stwierdzono takie zwolnienia. Część izby (4) - Kraków, Poznań, Opole, Zielona Góra deklaruje, że nie dopuszcza tych preferencji ale jednak nie kwestionuje rzetelnie ich w sposób rzetelny. styl Po trzeciej w 10 izbach Białystok, Szczecin, Warszawa, Kielce, Bydgoszcz, Wrocław, Gdańsk, Łódź, Opole, Lublin takie uchwały są i nie są kwestionowane.

W kwestii zwolnień przedmiotowo-podmiotowych w podatku od środków transportowych dwie izby (Łódź, Zielona Góra) wskazywały, że kwestionują tego rodzaju

preferencje. Z przeanalizowanych uchwał wynika, że takie preferencje w uchwałach objętych nadzorem tych podmiotów nie występowały. Występowały one jednak w większości gdyż 10 izbach: Bydgoszczy, Warszawie, Białymstoku, Lublinie, Zielonej Górze, Kielcach, Poznaniu, Szczecinie, Lublinie, Katowicach.

#### **2.3.4. Wnioski i postulaty**

Na wstępie niniejszej części raportu postawiono dwa podstawowe problemy badawcze dotyczących tego, czy zgłaszane przez poszczególne RIO zastrzeżenia dotyczące uchwał podatkowych są właściwe, a także czy podejmowane przez poszczególne RIO działania są wystarczające. Odnosząc się do pierwszej z tych kwestii stwierdzić należy, że nie wszystkie zgłaszane przez RIO zastrzeżenia są właściwe. W zakresie drugiego zagadnienia stwierdzić należy, że działania podejmowane przez te izby w zakresie działalności nadzorczej uchwała są niewystarczające. Próbując uszczegółwić te spostrzeżenia ogólne należy zwrócić na następujące kwestie.

Z przedstawionych badań dotyczących jakości prawa podatkowego tworzonego przez gminy należy zwrócić na następujące **wnioski natury ogólnej**.

Po pierwsze stosunkowo niewiele uchwał podatkowych jest kwestionowanych przez RIO. W 2008 r. zakwestionowało jedynie 5% wszystkich uchwał podatkowych, a w 2009 r. odsetek ten wynosił 6,5%.

Po drugie można zaobserwować coraz bardziej rygorystyczne kryteria dotyczące oceny badanych uchwał podatkowych stosowane przez RIO. Świadczy o tym wzrost z 60% na 76% uchwał, w których wskazuje się wady prowadzące do stwierdzenia nieważności tych aktów w części lub w całości.

Z dokonanej analizy wynikają też określone **wnioski szczegółowe**, z uwagi na fakt, iż odnoszą się one do poszczególnych RIO. Wśród nich na szczególne podkreślenie zasługują następujące kwestie.

**Po pierwsze** można zaobserwować, że **niektóre RIO zdecydowanie bardziej rygorystycznie analizują uchwały, kwestionując zdecydowanie większą ilość uchwał podatkowych, niż ma to miejsce w innych izbach** (wniosek wynika z danych zawartych w punkt 4, rozdział I, część I). Być może rozwiązaniem tego problemu byłoby zwiększenie roli Krajowej Rady RIO<sup>897</sup>, która powinna podejmować staranie wprowadzania działań mających

---

<sup>897</sup> Zob. L. Eteł, System kontroli tworzenia miejscowego prawa podatkowego – wnioski wynikające z badań, w: E. Ruśkowski, red. Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP,

zapewnić większą zbieżność poglądów wszystkich izb na najistotniejsze kwestie będące przedmiotem ich nadzoru i wprowadzenia podobnych zasad przeprowadzania weryfikacji uchwał. Nie do przecenienia jest bowiem to, że istnienie stabilnych i przewidywalnych linii orzeczniczych przez RIO eliminować będzie pola niepewności prawnej dla organów przedstawicielskich społeczności lokalnej<sup>898</sup>.

**Po drugie wprowadzone przez poszczególne RIO zasady sprawowania przez nie nadzoru nie są w praktyce przez nie realizowane. Z jednej strony poszczególne RIO deklarują, że uznają określone regulacje zawarte w uchwałach jako wadliwe, z drugiej zaś stwierdzono wiele uchwał objętych nadzorem tych samych izb, w których ww. wady nie były kwestionowane. Oznacza to, że ww. wytyczne są przez niektóre RIO w praktyce realizowane jedynie wybiórczo.** Wniosek ten wynika z porównania wad stwierdzonych przez poszczególne RIO (2.3.2.2. Stwierdzone nieprawidłowości przez regionalne izby obrachunkowe w ujęciu ogólnym) z uchybieniami, które nie były zakwestionowane przez te izby (2.3.3. Nieprawidłowości uchwał podatkowych nie zakwestionowane przez regionalne izby obrachunkowe w ramach nadzoru). Ustalono w ten sposób rozbieżności dotyczą niektórych RIO. Zostało to przedstawione szczegółowo w załączniku nr 3.

Problem wybiórczego kwestionowania określonych nieprawidłowości przez izby może być rozwiązany poprzez poprawę systemu wstępnej, wewnętrznej, weryfikacji uchwał podatkowych w poszczególnych izbach. Należałoby dążyć do tego, aby umożliwić on dokładniejszą analizę uchwał podatkowych objętych nadzorem. Być może właściwym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie mechanizmu niezależnej weryfikacji uchwał w danej izbie przez kilka, dobrze zorientowanych w dziedzinie podatków osób, którymi nie muszą być członkowie kolegium RIO. Jak się wydaje ważne jest aby jednak do członków kolegiów RIO należało ostateczna decyzja, o tym, czy postępowanie w sprawie zakwestionowania danej uchwały będzie wszczęte. Wprowadzenie tego mechanizmu może spowodować, że zdecydowanie więcej wątpliwych zapisów będzie odnajdywanych w uchwałach podatkowych objętych nadzorem. Etap wstępnej analizy ma bowiem, jak się wydaje, kluczowe znaczenie, dla jakości działalności nadzorczej sprawowanej przez RIO.

**Po trzecie regionalne izby obrachunkowe często akceptują uchwały, które należy uznać za wadliwe. Stwierdzono wiele przypadków, w których poszczególne izby nie**

---

Warszawa 2006, s. 182, gdzie wskazuje się, że podmiot ten powinien zająć się sprawą upowszechniania, a przez to ujednoczaniem rozstrzygnięć podejmowanych w odniesieniu do najbardziej kontrowersyjnych uchwał.

<sup>898</sup> T. Dębowska-Romanowska, Regionalne izby obrachunkowe – nadzór zewnętrzny nad zarządzaniem finansowym w samorządzie i nad tworzeniem lokalnego prawa finansowego, w: : M. Stec red., Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy, Warszawa 2010, s. 38

stwierdzały istnienia określonych mankamentów. Jednocześnie z przeanalizowanych uchwał wynika, że takie wady pojawiają się w aktach objętych nadzorem tych izb. Oznacza to, że te izby prawdopodobnie nie uznają określonych zapisów za wadliwe, albo ich nie dostrzegają z uwagi na wadliwy system wewnętrznej weryfikacji uchwał, o którym była mowa wyżej. Wniosek ten wynika z porównania wad stwierdzonych przez poszczególne RIO (rozdział 2.3.2.2.) z uchybieniami, które nie były zakwestionowane przez te izby (rozdział 2.3.3.). Ustalone w ten sposób wady zastrzeżenia dotyczą zostały wskazane w załączniku nr 4.

**Po czwarte poszczególne regionalne izby obrachunkowe mają różne poglądy w zakresie interpretacji tego co jest dopuszczalne do wprowadzenia w uchwałach podatkowych, a co powinno być kwestionowane.** Twierdzenie to znajduje odzwierciedlenia z dwóch wyżej wskazanych wniosków. Będą to przypadki ustalone na podstawie zestawienia zgłaszanych przez poszczególne izby wadami, które uznają one za niedopuszczalne (dane przy wniosku drugim), z sytuacjami, w których poszczególne izby nie zakwestionowały określonych uchybień a pojawiły się one w uchwałach objętych nadzorem tych jednostek (dane przy wniosku trzecim) styl.

Z tego też względu po raz drugi należy podnieść, iż jako zasadny należy uznać wniosek zwiększenia uprawnień Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych, których aktywność może przyczynić się do ujednoczenia poglądów izb.

**Po piąte w niektórych przypadkach izby konsekwentnie stwierdzają określone nieprawidłowości.** Znalazło to odzwierciedlenie w zestawieniu danych z poszczególnych części raportu. Świadczy to o istniejącym w ramach poszczególnych izb przekonaniu o wadliwości określonych rozwiązań wprowadzanych w uchwałach i jednocześnie o istnieniu określonych metod wyszukiwania tych wad, w aktach objętych nadzorem danej izby. Sytuacje te zostały przedstawione w załączniku nr 5. Inną kwestia jest już akceptowanie, czy kwestionowanie poszczególnych zapisów przez te izby należy uznać za działanie właściwe.

**Po szóste poszczególne izby powinny zwrócić uwagę na wady, na które do tej pory nie były przez nie kwestionowane.** Zostały one szczegółowo przedstawione przy wniosku trzecim. Szczególne ich zainteresowanie powinno dotyczyć uchwał mogących wprowadzić elementy pomocy publicznej. Jak się bowiem wydaje, RIO nie są przygotowane do właściwej oceny uchwał podatkowych pod kątem mogących w nich występować regulacji wprowadzających pomocy publiczną. Potwierdza to bardzo duża liczba uchwał objętych w zasadzie nadzorem wszystkich izb, w których nie kwestionowano zapisów, których zastosowanie będzie mogło spowodować przyznanie nielegalnej pomocy publicznej. W



związku z tym, jako nie wystarczający należy uznać mechanizm, zgodnie z którym RIO powinno jedynie badać zachowanie przez organ gminy trybu określonego w ustawie o pomocy publicznej tj. wyłączenie w odniesieniu do uchwał w sprawie zwolnień czy stawek preferencyjnych mających charakter pomocowy<sup>899</sup>. **Problem polega bowiem na tym, że w wielu różnych uchwałach, jak wynika z przeprowadzonych badań, zawarte są „ukryte” mechanizmy mogące wprowadzać pomoc publiczną.**

W takim przypadku istotną rolą RIO jest wstępna weryfikacja uchwał pod kątem tego, czy akty te potencjalnie nawet nie zawierają regulacji mających lub mogących charakter pomocy publicznej. W przypadku stwierdzenia takiej możliwości powinny kwestionować takie uchwały, jako nie wypełniających trybu, o którym mowa wyżej. Za takim działaniem przemawiają następujące argumenty.

**Nadzór sprawowany przez RIO w zakresie uchwał m.in. podatkowych nie może ograniczać się jedynie do oceny spełnienia wymogów formalnych przez podmiot odpowiedzialny za przygotowanie projektu i podjęcie uchwały, ale także zgodności z prawem treści takiego aktu.** W art. 20b u.o.p.l. wskazuje się, że w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 2-4, art. 7 ust. 3, art. 10 ust. 2, art. 12 ust. 4 oraz art. 19 pkt 1 i 3, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Oceny tego czy uchwała przewiduje udzielenie pomocy publicznej, jest badaniem zgodności takiego aktu z prawem. O tym natomiast, co tą pomocą publiczną jest lub może być decydują przede wszystkim regulacje unijne, szerzej w kontekście pomocy publicznej opisywane we wcześniejszej części pracy. Oznacza to, że nadzór uchwał podatkowych nad uchwałami podatkowymi powinien także polegać na ocenie, czy określone regulacje przewidują lub mogą powodować, iż ich zastosowanie będzie skutkowało udzieleniem pomocy publicznej. W drugiej kolejności zaś, czy zachowano tryb podjęcia uchwały pomocowej zgodnie z ustawą pomocową. W przypadku jeśli RIO stwierdzi, iż uchwała przewiduje udzielania pomocy, bez spełnienia ww. trybu powinna zakwestionować ten akt.

Nie można uzasadnić braku takiego działania ze strony RIO tym, że nadzór legalności uchwał w sprawie uchwał pomocowych sprawuje Komisja Europejska a w pewnym zakresie Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Rzeczywisty nadzór nad takimi uchwałami sprawuje bowiem RIO, gdyż ten właśnie podmiot jako jedyny w sprawie uchwał

---

<sup>899</sup> L. Etel, System kontroli tworzenia miejscowego prawa podatkowego – wnioski wynikające z badań, w: E. Ruśkowski, red. Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 183

podatkowych, dysponuje możliwością ingerowania w uchwały podatkowe także mające charakter pomocowy, poprzez m.in. stwierdzenia ich nieważności. Kompetencji takich nie ma ani Komisja Europejska, ani Prezes UOKiK<sup>900</sup>.

## **2.4. Sądowa kontrola działalność prawodawczej rad gmin w zakresie uchwał podatkowych**

### **2.4.1. Uwagi ogólne**

Podstawowym celem badań przedstawionych w tym podrozdziale jest próba dokonania oceny działalności uchwałodawczej gmin w zakresie podatków i opłat lokalnych podjęta przez pryzmat kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne w odniesieniu do działalności nadzorczej regionalnych izb obrachunkowych<sup>901</sup> jak i bezpośrednio do uchwał podatkowych podejmowanych przez jednostki samorządu terytorialnego. Szczególnym przedmiotem zainteresowania było ustalenie, czy sądy administracyjne w Polsce często dokonują oceny uchwał podatkowych a także zbadanie tego co jest kwestionowane w związku z sądową kontrolą przedmiotowych aktów prawa miejscowego. Zagadnienie to w istotny sposób może przyczynić się do poznania jakości lokalnego prawa podatkowego.

### **2.4.2. Materiał badawczy**

Badania przedstawione w tej części oparte są o dane przygotowane przez poszczególne izby na potrzeby corocznie opracowanych sprawozdań z działalności regionalnych izb obrachunkowych. W oparciu o te dokumenty sporządzone zostały sprawozdania za lata 2008 i 2009 przez Krajową Radę Regionalnych Izb Obrachunkowych. Dokument ten na podstawie art. 25a ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych<sup>902</sup>, przedkładane są Sejmowi i Senatowi Rzeczypospolitej Polskiej. Na podstawie tego przepisu Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych przesyła ww. podmiotom w terminie do 30 czerwca sprawozdanie z działalności izb i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego.

Sprawozdania te zawierają dane liczbowe dotyczące m.in. uchwał podatkowych badanych przez izby, uchwał zakwestionowanych przez izby, przypadków, w których stwierdzono nieważność uchwał organów stanowiących gmin, skarg do wojewódzkich sądów

---

<sup>900</sup> Pierwszy z tych podmiotów zgodnie z art. 25 ust. 2 ustawy o postępowaniu w sprawie pomocy publicznej jest uprawniony m.in. do stwierdzenia, że pomoc została przyznana nielegalnie i zarządzić jej zwrot, drugo zaś zgodnie z art. 7 ust. 3 ww. ustawy władny jest m.in. do oceny zgłaszanych projektów aktów pomocowych.

<sup>901</sup> Dalej powoływanej jako RIO lub izby

<sup>902</sup> Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 z późn. zm.

administracyjnych na uchwały organów jednostek samorządu terytorialnego,<sup>903</sup> a także na rozstrzygnięcia nadzorcze RIO. Oddają one obraz skali zbadanych i zakwestionowanych uchwał podatkowych przez wszystkie izby, a także tych uchwał, które były zaskarżane do WSA.

W celu dotarcia do rozstrzygnięć, które odnoszą się do działalności prawotwórczej gmin w zakresie prawa podatkowego w latach 2008 i 2009, dokonano analizy orzeczeń znajdujących się w bazie orzeczeń sądów administracyjnych.<sup>904</sup>

### **2.4.3. Podstawy prawne sądowej kontroli nad prawotwórczą działalnością organów stanowiących gmin dotyczących podatków lokalnych**

Sądy administracyjne odgrywają istotną rolę w zakresie kontroli zgodności z prawem uchwał podatkowych podejmowanych przez rady gmin jak i rozstrzygnięć nadzorczych podejmowanych przez RIO a dotyczących spraw podatkowych. Kontrola sądowa uzupełnia nadzór sprawowany przez RIO, ale także stwarza możliwość bezpośredniego zwrócenia się do sądu każdemu, kto uważa, że uchwała narusza jego prawo.

Zgodnie z art. 91 ust. 3 u.s.g.<sup>905</sup> rozstrzygnięcie nadzorcze powinno zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne oraz pouczenie o dopuszczalności wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Oznacza to, że wszystkie rozstrzygnięcia nadzorcze podejmowane przez RIO w zakresie m.in. uchwał podatkowych rad gmin mogą być skarżone do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Rozwiązanie to należy uznać za właściwe, gdyż daje gminom, możliwość weryfikacji poprawności rozstrzygnięć RIO przed niezawisłym sądem. Z tego uprawnienia może skorzystać gmina, która uważa, że rozstrzygnięcie RIO narusza prawo. Skargi na uchwały RIO należy wnosić za pośrednictwem tego podmiotu w terminie 30 dni od dnia otrzymania rozstrzygnięcia. Sądy są zobowiązane natomiast aby w stosunkowo krótkim czasie zająć się tą sprawą. Zgodnie bowiem z art. 92a u.s.g. w przypadku złożenia przez organ gminy skargi na rozstrzygnięcie nadzorcze, sąd administracyjny wyznacza rozprawę nie później niż w ciągu 30 dni od dnia wpłynięcia skargi do sądu.

Uprawnienie do złożenia skargi do sądu przysługuje zarówno RIO, ale także każdemu podmiotowi, w sytuacji stwierdzenia, że uchwała narusza prawo. Pierwsza z tych możliwości występuje, w przypadku gdy RIO samo nie stwierdzi, w ciągu 30 dni od otrzymania w

<sup>903</sup> dalej powoływane jako j.s.t.

<sup>904</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>

<sup>905</sup> ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym - (t.j. Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.) - dalej również powoływana jako u.s.g.

ramach nadzoru uchwały, nieważności tego aktu. W tym przypadku na podstawie art. 93 u.s.g. organ nadzoru nie może już we własnym zakresie stwierdzić nieważności uchwały lub zarządzenia organu gminy. Może jednak zaskarżyć uchwałę do sądu administracyjnego.

Druga sytuacja znajduje odzwierciedlenie w art. 101 u.s.g. Zgodnie z ust. 1 każdy, czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą lub zarządzeniem podjętymi przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej, może, po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia naruszenia, zaskarżyć uchwałę do sądu administracyjnego.

#### **2.4.4. Informacje dotyczące działalności sądów administracyjnych w zakresie sądowej kontroli nad uchwałami podatkowymi za lata 2008 i 2009**

Z przeprowadzonych badań wynika, że uchwały podatkowe niezbyt często są przedmiotem orzeczeń sądów administracyjnych. W roku 2008 udało się stwierdzić istnienie ośmiu, a w roku 2009 czternastu orzeczeń sądowych podjętych w tym okresie w przedmiotowej materii<sup>906</sup>. Biorąc pod uwagę liczbę podjętych i przesłanych do nadzoru RIO uchwał w tych latach tj. 11258 uchwał w roku 2008 oraz 9407 w roku 2009<sup>907</sup>, odsetek zakwestionowanych przez sądy uchwał jest znikomy, gdyż wynosi odpowiednio 0,07% w 2008 r. i 0,14% w 2009 r.

Należy podkreślić, że niebyt często w praktyce wykorzystywany jest tryb skarżenia do sądu uchwał RIO przez gminy. W 2008 r. liczba skarg na uchwały kolegiów izb (nie tylko podatkowych) skierowanych do WSA przez jednostki samorządu terytorialnego wyniosła 30, a w roku 2009 zaś 45. Z tych skarg tylko 3 w 2008 oraz 11 w 2009 r. spowodowało uchylenie rozstrzygnięcia nadzorczego RIO. Niewielka była także liczba uchwał organów jednostek samorządu terytorialnego zaskarżonych przez RIO do WSA. W 2008 aktów zaskarżonych w tym trybie było 14, zaś w 2009 r. już tylko 10. Z tego rozstrzygnięć zakończonych stwierdzeniem nieważności uchwały organu jednostek samorządu terytorialnego było 3 w 2008 r. a 5 w 2009 r.

Przedstawione wyżej dane dotyczące liczby skarżonych do WSA uchwał RIO przez gminy a także liczby uchwał organów j.s.t. zaskarżonych przez RIO do WSA znalazły odzwierciedlenie w informacjach opublikowanych przez Krajową Radę RIO w sprawozdaniach z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2008 i w 2009 r., w tabelach nr 7, „Skargi do

<sup>906</sup> Dane te zostały ustalone w ramach orzeczeń publikowanych w bazie orzeczeń sądów administracyjnych <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>

<sup>907</sup> Dane pochodzą z corocznie opracowanych sprawozdań z działalności regionalnych izb obrachunkowych o czym szerzej poniżej

wojewódzkich sądów administracyjnych”<sup>908</sup>. Podkreślić jednak należy, że dane te odejmują nie tylko skargi dotyczące uchwał podatkowych, ale wszelkich aktów prawa miejscowego podejmowanych zarówno przez gminy jak i inne jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że skala zaskarżanych uchwał podatkowych jest w istocie znikoma.

Najwięcej kwestionowanych uchwał dotyczyło podatku od nieruchomości. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły: zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe: w 2008 r. zapadło 1. orzeczenie sądowe, a w 2009 r. już 6, wprowadzanych ulg: w 2008 były dwa przypadki, w 2009 r. zaś 4 takie sytuacje. W kwestii uchwały, w której określono stawki podatku dla gruntów pod drogami bez wskazania, że chodzi wyłącznie o drogi wewnętrzne w 2009 r. zapadło jedno rozstrzygnięcie WSA.

W zakresie uchwał w sprawie opłaty targowej nieprawidłowości dotyczyły:

- modyfikacji definicji targowiska: 2008r. – 1 orzeczenie WSA, 2009 r. - brak,
- podniesienie stawki opłaty targowej w trakcie roku 2008 – brak, 2009 r. – 1 orzeczenie WSA,
- naruszenie zasady równości wobec prawa: 2008 r. – 1 wyrok, 2009 r. – brak,

W odniesieniu do uchwał w sprawie opłaty miejscowej WSA wypowiedział się w kwestii:

- zmiana uchwały rady gminy podjętej przed 1 stycznia 2006 r. w oparciu o rozporządzenie wojewody ustalające miejscowości, w których pobiera się opłatę miejscową w sytuacji, gdy w świetle aktualnie obowiązującego prawa rada gminy nie podjęła uchwały ustalającej miejscowości, w których pobiera się opłatę miejscową: 2009 r. – 1 wyrok,
- ustalenie dziennej stawki opłaty miejscowej dla osób fizycznych w miejscowości, która została ujęta w rozporządzeniu wojewody oraz różnicowanie stawek ze względu na podmiot (te dwa naruszenia były w jednym wyroku): 2008r. – 1 orzeczenie, 2009 r. – brak,

Uchwały w sprawie inkasa były kwestionowane w zakresie:

- powołanie na inkasentów sołtysów lub innych osób fizycznych, z którymi zostanie podpisana umowa o prowadzenie poboru w drodze inkasa: 2008r. – 1 wyrok, 2009r. – brak.
- ustalenie wynagrodzenia inkasenta w drodze umowy cywilnoprawnej: 2008r. – 0, 2009r. – 1 orzeczenie.

W uchwale w sprawie podatku od środków transportowych sąd zakwestionował zwolnienia podmiotowo – przedmiotowe, podejmując jedno orzeczenie w tej kwestii 2008 r.

---

<sup>908</sup>Zob. [http://www.rio.gov.pl/html/sprawozdania\\_rio/2009/wstep.html](http://www.rio.gov.pl/html/sprawozdania_rio/2009/wstep.html) a także [http://www.rio.gov.pl/html/sprawozdania\\_rio/2008/pdf/sprawozdanie\\_za\\_2008r.pdf](http://www.rio.gov.pl/html/sprawozdania_rio/2008/pdf/sprawozdanie_za_2008r.pdf)

Wady wskazywane przez sądy administracyjne, o których mowa wyżej zostaną omówione w dalszej części niniejszego opracowania łącznie z zastrzeżeniami podnoszonymi przez RIO w odniesieniu do uchwał podatkowych rad gmin.

#### **2.4.5. Wnioski**

Z przeprowadzonych badań wynika, że uchwały podatkowe poddawane są bardzo rzadko sądowej kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne. Niewiele jest wnoszonych przez gminy skarg na rozstrzygnięcia nadzorcze RIO. Odsetek uchwał podatkowych zakwestionowanych przez sądy (łącznie z aktami niepodatkowymi objętymi nadzorem RIO) jest znikomy i wynosi odpowiednio 0,07% w 2008 r. i 0,14% w 2009 r., w odniesieniu do wszystkich aktów prawa podejmowanych przez gminy. Rzadko także z możliwości zaskarżenia do sądu uchwał podatkowych rad gmin korzystają inne podmioty np. podatnicy. Nie musi świadczyć to o szczególnie dobrej jakości prawa podatkowego tworzonego na szczeblu lokalnym, czy wysokim poziomie nadzoru sprawowanego przez RIO nad uchwałami podatkowymi. Jeśli bowiem RIO nie zakwestionują nawet oczywistych uchybień, to taki akt może stać się przedmiotem analizy sądu, jedynie gdy skargę w tej kwestii podmiot trzeci. Może być nim podatnik, choć jeśli uchwała wprowadza korzystne dla niego rozwiązanie, to nawet jeśli jest ono wadliwa pod względem prawnym, podmiot ten takiego działania z pewnością nie podejmie.

#### **2.5. Kontrola uchwał podatkowych realizowana przez prokuratora**

Podstawowym zadaniem prokuratury jest nie tylko czuwanie nad ściganiem przestępstw, ale również strzeżenie praworządności. Zadanie to realizowane jest m.in. przez podejmowanie środków przewidzianych prawem, zmierzających do prawidłowego i jednolitego stosowania prawa w postępowaniu sądowym, administracyjnym, w sprawach o wykroczenia oraz innych postępowaniach, na zaskarżaniu do sądu niezgodnych z prawem decyzji administracyjnych oraz udział w postępowaniu sądowym w sprawach zgodności z prawem takich decyzji<sup>909</sup>.

Kompetencja prokuratora do zaskarżania uchwał podatkowych do sądu administracyjnego wynika z art. 2 w zw. z art. 3 ustawy o prokuraturze oraz z art. 8 ustawy -

---

<sup>909</sup> Zob. art. 2 i 3 ustawy z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze (tekst jednolity: Dz.U. z 2008 r. Nr 7, poz. 39 ze zm.).

Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>910</sup>. Pierwszy z powołanych przepisów stanowi, że w celu realizacji zasady praworządności prokurator ma prawo podejmowania środków przewidzianych prawem zmierzających do prawidłowego i jednolitego stosowania prawa w postępowaniu sądowym, administracyjnym, w sprawach o wykroczenia oraz w innych postępowaniach. Także w § 382 ust. 1 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 marca 2010 r. Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury<sup>911</sup> stwierdza się, że prokurator inicjuje postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym oraz bierze udział w tych postępowaniach, jeżeli wymaga tego ochrona praworządności, a w szczególności, gdy naruszenie prawa lub bezczynność organu narusza interes Rzeczypospolitej Polskiej lub interes społeczny.

W drugim zaś stwierdzono, że prokurator oraz Rzecznik Praw Obywatelskich mogą wziąć udział w każdym toczącym się postępowaniu, a także wnieść skargę, skargę kasacyjną, zażalenie oraz skargę o wznowienie postępowania, jeżeli według ich oceny wymagają tego ochrona praworządności lub praw człowieka i obywatela. W takim przypadku przysługują im prawa strony.

Z powyższego wynika zatem, że przesłanką kontroli uchwał podatkowych realizowanych przez prokuratora jest ochrona obiektywnego porządku prawnego. Przesłanka ta wyznacza jednocześnie kierunek działalności prokuratora w tym postępowaniu. Prokurator wszczyna postępowanie zmierzające do wyeliminowania z porządku prawnego uchwały podatkowej niezgodnej z prawem poprzez wniesienie skargi. Skarga wnoszona jest przez prokuratora rejonowego lub okręgowego w którego okręgu postępowanie powinno być wszczęte. Wynika to z § 383 ust. 1 Regulaminu.

Badania dotyczące prokuratorskiej kontroli uchwał podatkowych przeprowadzone zostały wśród pracowników lokalnych organów podatkowych. Ponadto analizie poddane zostało orzecznictwo sądów administracyjnych (orzeczenia.nsa.gov.pl). Z badań przeprowadzonych wśród pracowników urzędów gmin wynika, że w 156 z nich prokurator nie wnosił skargi na uchwałę rady gminy w sprawie podatków i opłat lokalnych. W dwóch gminach zaskarżane były uchwały podatkowe. Jedna z nich dotyczyła wprowadzenia zwolnienia od podatku od nieruchomości dla emerytów i rencistów. Druga zaś zróżnicowania

---

<sup>910</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U Nr 153, poz. 1270 z późn. zm) – dalej powoływana jako u.p.p.s.a.

<sup>911</sup> Dz. U. Nr 49, poz. 296 – dalej powoływane jako Regulamin

wysokości stawek opłaty miejscowej dla dzieci i młodzieży oraz emerytów i rencistów. Dwie gminy nie udzieliły odpowiedzi w tym zakresie.

Natomiast z analizy orzeczeń sądów administracyjnych wynika, że prokurator w latach 2008 – 2009 dwunastokrotnie zaskarżał uchwały podatkowe. Wnoszone skargi dotyczyły uchwał na mocy których wprowadzano zwolnienia w podatku od nieruchomości o charakterze mieszanym przedmiotowo – podmiotowym (w 5 przypadkach) oraz ulgi w podatku od nieruchomości (także w 5 przypadkach). Ponadto prokurator kwestionował uchwałę na mocy której rada gminy przekazywała kompetencje innym podmiotom do zawierania umów z inkasentami oraz uchwałę, która modyfikowała normatywną definicję targowiska.

Przeprowadzone badania w zakresie zaskarżania uchwał podatkowych przez prokuratora do sądu administracyjnego pozwalają stwierdzić, że podmioty te korzystają z przyznanych im przez prawo kompetencji obejmujących kontrolę aktów prawa miejscowego pod kątem ich zgodności z prawem. W ten sposób przyczyniają się do wyeliminowania z obrotu prawnego uchwał rażąco naruszających prawo. Warto także zauważyć, że kwestionowanie uchwał podatkowych przez prokuratora dowodzi, że proces kontroli tego typu aktów prawnych realizowanych przez regionalne izby obrachunkowe nie do końca jest poprawny. Każda bowiem uchwała rady gminy w zakresie podatków i opłat lokalnych przesyłana jest organowi nadzoru, który bada jej zgodność z przepisami prawa. Skoro zatem akt prawny po „akceptacji” regionalnej izby obrachunkowej wchodzi w życie to można stwierdzić, że przepisy uchwał rad gmin zakwestionowane przez prokuratora nie zostały dostatecznie zweryfikowane przez regionalną izbę obrachunkową. Prokuratorska kontrola uchwał podatkowy jest więc potrzebna.

## **2.6. Skarga powszechna**

### **2.6.1. Uwagi ogólne**

Akty prawotwórcze gminy podlegają kontroli z punktu widzenia ich legalności (zgodności z prawem). Nad zgodnością z prawem uchwał podatkowych czuwa regionalna izba obrachunkowa. Nie jest to jednak jedyny podmiot uprawniony do sprawowania kontroli nad aktami prawa miejscowego. Kontrola uchwał podatkowych dokonywana jest również przez sądy administracyjne, które rozpatrują skargi wniesione przez uprawnione podmioty. Jednym z rodzajów skarg wnoszonych na akty prawa miejscowego jest skarga powszechna. Jest ona uregulowana w art. 101 u.s.g. Skarga powszechna pełni funkcje podobną do nadzoru, lecz nim nie jest, gdyż w tym zakresie kompetencje przysługują wyłącznie organom państwa.



Niemniej jednak daje możliwość kontroli działań organów gminy pod względem zgodności z prawem. Służy więc ochronie interesów wszystkich podmiotów podległych władzom gminnym.

### **2.6.2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy skargi powszechnej**

Zgodnie z art. 101 u.s.g. każdy, czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą lub zarządzeniem podjętymi przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej, może – po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia naruszenia – zaskarżyć uchwałę do sądu administracyjnego. Powołany przepis pozwala stwierdzić, że **skargę powszechną może wnieść każdy podmiot. Uprawnienie to przysługuje zatem zarówno osobom fizycznym, jak i osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym nie posiadającym osobowości prawnej.** Jest ono jednak ograniczone, ponieważ podmiot ją wnoszący musi wykazać, że skutek podjęcia stosownego aktu prawa miejscowego doszło do naruszenia jego interesu prawnego lub uprawnienia, przy czym owy interes prawny lub uprawnienie powinien dotyczyć „sprawy z zakresu administracji publicznej”.

Należy zauważyć, że zakres skargi powszechnej jest ograniczony w porównaniu do ogólnej zasady wyrażonej w art. 50§1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>912</sup>, z której wynika, że uprawnionym do wniesienia skargi jest każdy, kto ma w tym interes prawny, prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich oraz organizacja społeczna w zakresie jej statutowej działalności w sprawach dotyczących interesów innych osób, jeżeli brała udział w postępowaniu administracyjnym. Ponadto uprawnionym do wniesienia skargi jest również inny podmiot, któremu ustawy przyznają prawo wniesienia skargi. Ograniczenie, wynikające z u.s.g., polegające wykazywaniu przez skarżącego naruszenia interesu prawnego, powoduje zatem, że skarga z art. 101 nie ma w pełni charakteru *actio popularis*<sup>913</sup>. Sąd zobowiązany jest do zbadania legitymacji procesowej skarżącego poprzez ustalenie, czy będąca przedmiotem skargi uchwała narusza jego prawem chroniony interes lub uprawnienie<sup>914</sup>. Natomiast wnoszący taką skargę, w odróżnieniu od strony postępowania sądownoadministracyjnego, powinien wykazać owe naruszenie<sup>915</sup>.

---

<sup>912</sup> Dz. U. z 2002 r. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.

<sup>913</sup> D. Dąbek, Prawo miejscowe, Warszawa 2007, s. 279.

<sup>914</sup> G. Jyż, Z. Pławecki, A. Szewc, Komentarz do art. 101 ustawy o samorządzie gminnym, 2010, System Informacji Prawnej Lex (Lex dla Samorządu Terytorialnego)

<sup>915</sup> Nawet ewentualna sprzeczność uchwały z prawem nie daje legitymacji do wniesienia skargi, jeżeli uchwała ta nie narusza prawem chronionego interesu prawnego lub uprawnienia skarżącego – D. Dąbek, Prawo..., s. 279 i powołane tam orzecznictwo.

Prawo pozytywne nie zawiera legalnej definicji „interes prawny” i „uprawnienie”. W orzecznictwie wskazuje się, że naruszenie interesu prawnego, o którym mowa w art. 101 u.s.g., to takie naruszenie subiektywnie pojmowanego przez skarżącego interesu, które obiektywnie polega na nieprzestrzeganiu przez organ (radę gminy) norm prawnych powszechnie obowiązujących<sup>916</sup>. **„Interes prawny” powinien być rozumiany jako zbiektywizowana, a zarazem zindywidualizowana i skonkretyzowana potrzeba ochrony prawnej wynikająca z powszechnie obowiązującego przepisu prawa**<sup>917</sup>. Aby więc można mówić o interesie prawnym legitymującym do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, musi przede wszystkim istnieć związek materialnoprawny pomiędzy określoną przepisami prawa powszechnie obowiązującego sferą indywidualnych praw i obowiązków konkretnego podmiotu a aktem stosowania prawa administracyjnego (uchwałą rady gminy). Wnoszący skargę może żądać wyeliminowania uchwały z obrotu prawnego, jeżeli w toku postępowania sądowego wykaże, że uchwała dotyczy bezpośrednio jego praw i obowiązków opartych na prawie powszechnie obowiązującym<sup>918</sup>. Interes prawny osoby wnoszącej skargę nie istnieje więc, jeżeli nie da się ustalić bezpośredniego wpływu rozstrzygnięcia na jej prawa i obowiązki oparte na konkretnej normie prawnej. **Nie ma podstaw do wniesienia skargi powszechnej w sytuacji, gdy istnieje jedynie zagrożenie naruszenia interesu prawnego. Skutkiem podjęcia aktu prawa miejscowego musi być zatem tylko faktyczne zmniejszenie uprawnień lub kompetencji zagwarantowanych w prawie materialnym.** Jeżeli chodzi natomiast o pojęcie „uprawnienia”, to należy rozumieć je jako prawo do żądania od kogoś oznaczonego zachowania, o ile wynika ono z normy prawnej powszechnie obowiązującej<sup>919</sup>.

Tak więc naruszenie interesu prawnego lub uprawnienia wnoszącego skargę na uchwałę organu gminy otwiera drogę do merytorycznego rozpoznania skargi. Naruszenia te powinny wynikać z normy prawnej o charakterze ogólnym i abstrakcyjnym mającej przymiot źródła prawa powszechnie obowiązującego. Powodzenie zaś skargi z art. 101 u.s.g. przesądza wskazanie naruszenia przez organ gminy konkretnego przepisu prawa materialnego wpływającego negatywnie na sytuację prawną skarżącego. Interes ten powinien być

---

<sup>916</sup> Wyrok NSA z 9 czerwca 1995 r. (sygn. akt IV SA 346/93), opublikowany w: Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 1996, nr 3, poz. 125.

<sup>917</sup> Zob. wyrok Sądu Najwyższego z 11 kwietnia 1991 r. (sygn. akt III ARN 13/91), niepublikowany.

<sup>918</sup> A. Kisielewicz, Skarga na akt organu gminy w trybie art. 101 ustawy o samorządzie gminnym w świetle orzecznictwa sądowego, Samorząd Terytorialny 2003, nr 10, s. 69.

<sup>919</sup> P. Mijał, Skarga na bezczynność organu samorządu terytorialnego w wydaniu aktu prawa miejscowego, Samorząd Terytorialny 2008, nr 5, s. 19.

bezpośredni i realny<sup>920</sup>. **Podmiot skarżący ma więc obowiązek wykazać, że nakaz bądź zakaz określonego zachowania wynikający z aktu prawa miejscowego w sposób bezprawny narusza jego prawo. Istnieje zatem kolizja między postanowieniem aktu prawa miejscowego a uprawnieniem lub obowiązkiem podmiotu skarżącego i w ocenie skarżącego owo naruszenie jest nieuzasadnione<sup>921</sup>.**

Naruszenie interesu prawnego lub uprawnienia powinno dotyczyć „sprawy z zakresu administracji publicznej”. Termin ten nie do końca jest jasny<sup>922</sup>. Nie wchodząc jednak w szczegóły, stwierdzić należy że uchwały podatkowe dotyczą spraw z zakresu administracji publicznej. Regulują one bowiem problematykę dotyczącą obowiązków podatkowych, które mają charakter publicznoprawny. Tym samym nie powinno być żadnych wątpliwości co do dopuszczalności zaskarżenia tego rodzaju aktu prawa miejscowego w drodze skargi powszechnej.

Podkreślić trzeba, że **uprawnienie do wniesienia skargi na podstawie art. 101 u.s.g. nie jest ograniczone tylko do osób tworzących wspólnotę terytorialną i mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terenie danej gminy, ale obejmuje każdego, kto uważa, że jego interes prawny lub uprawnienie zostało naruszone uchwałą rady gminy<sup>923</sup>**. Reguła to doznaje jednak wyjątku, gdy skarga wnoszona jest w imieniu mieszkańców gminy przez osobę trzecią. Z literalnego brzmienia art. 101 ust. 2a u.s.g. jednoznacznie bowiem wynika, że skargę na uchwałę można wnieść do sądu w imieniu własnym lub reprezentując grupę mieszkańców gminy, którzy na to wyrażą pisemną zgodę. Tak więc, o ile skarga wnoszona jest w imieniu własnym, to skarżący nie ma obowiązku posiadania „statusu” mieszkańca gminy. Natomiast, jeżeli składana jest ona w „interesie grupowym”, to może dotyczyć tylko naruszonych interesów lub uprawnień mieszkańców gminy.

### **2.6.3. Wezwanie rady gminy do usunięcia naruszenia prawa**

Skarga powszechna na uchwałę rady gminy jest dopuszczalna pod warunkiem wcześniejszego bezskutecznego wezwania organu do usunięcia naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia. 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

<sup>920</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z 4 maja 2006 (sygn. akt II SA/Bk 764/06), orzeczenia.nsa.gov.pl.

<sup>921</sup> M. Wincenciak, Skarga powszechna na akty i czynności organów samorządu gminnego, a także na przejawy ich bezczynności, Samorząd Terytorialny 2010, nr 1-2.

<sup>922</sup> W uchwale Trybunału Konstytucyjnego z 27 września 1994 r. (W 10/93 Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 1994/2m poz. 46) stwierdzono, że pod pojęciem uchwały podjętej przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej, o której mowa w art. 101 u.s.g., należy rozumieć wszystkie uchwały poza podjętymi w formach właściwych czynnościom z zakresu prawa cywilnego.

<sup>923</sup> G. Jyż, Z. Pławewski, A. Szewc, op. cit.

niego jednoznacznie wynikać, jaki interes prawny lub uprawnienie narusza dana uchwała<sup>924</sup>. **Wezwanie do usunięcia naruszenia będzie bezskuteczne wtedy, gdy wezwany organ gminy wyraźnie odmówi usunięcia naruszenia bądź nie zajmie żadnego stanowiska w tej kwestii w terminie przewidzianym dla załatwienia sprawy w postępowaniu administracyjnym (art. 101 ust. 3 u.s.g.).** W orzecznictwie podkreśla się, że za skuteczne wezwanie do usunięcia naruszenia należy uznać wyłącznie takie, w którego następstwie organ gminy podejmie nową uchwałę lub zmieni dotychczasową, uwzględniając w całości żądania zawarte w wezwaniu. Skutku takiego nie wywołuje udzielenie przez organ gminy odpowiedzi informującej o zamiarze uwzględnienia żądania bądź podjęcie działań w tym kierunku<sup>925</sup>.

Terminy załatwienia spraw w postępowaniu administracyjnym określa art. 35 Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>926</sup>. Przepis ten stanowi, że organy administracji publicznej obowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej zwłoki. Załatwienie sprawy wymagającej postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy. Jeżeli rada gminy odmówi uwzględnienia wezwania podatnik powinien wnieść skargę za pośrednictwem tego organu do sądu administracyjnego w terminie 30 dni od dnia, w którym dowiedział się o stanowisku organu. Natomiast jeżeli rada gminy w ogóle nie ustosunkowała się do wezwania skarżącego, termin 30 dniowy do wniesienia skargi liczy się od upływu dwumiesięcznego terminu przewidzianego w art. 35§3 k.p.a. Przepisy u.s.g. nie przewidują instytucji „powtórnego” wezwania do usunięcia naruszenia. Tak więc ponowne wystosowanie przez skarżącego wezwania do usunięcia naruszenia prawa nie może zostać uznane za skuteczne, a bieg terminu do wniesienia przedmiotowej skargi należy liczyć od dnia skierowania pierwszego wezwania do usunięcia naruszenia prawa. Ugruntowane stanowisko zajęte przez sądy administracyjne wskazuje, że nie można instytucji wezwania, o której mowa w art. 101 u.s.g. traktować jako niewywołującej żadnych skutków prawnych, która może być powtarzana wielokrotnie bez ograniczeń. Przyjęcie takiego poglądu pozbawiałoby takie działanie znaczenia prawnego, byłoby zaprzeczeniem jego istoty i powodowałoby destabilizację obrotu prawnego, zamiast poprawiać jego bezpieczeństwo<sup>927</sup>. W postanowieniu WSA w Olsztynie z 25 listopada 2009 r. skład orzekający podkreślił, że wezwanie do usunięcia naruszenia interesu prawnego (lub uprawnienia) z art. 101 ust. 1 u.s.g. jest

<sup>924</sup> L. Etel, Uchwały podatkowe..., s. 259.

<sup>925</sup> Zob. wyrok WSA w Białymstoku z 10 września 2009 r. (sygn. akt II SA/Bk 66/09), LEX nr 570269.

<sup>926</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity: Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.) – dalej powoływana jako k.p.a.

<sup>927</sup> Postanowienie WSA w Gliwicach z 26 kwietnia 2010 r. (sygn. akt IV SA/GI 235/10), Wspólnota 2010, nr 20, s. 27.

czynnością prawną przysługującą danemu podmiotowi w stosunku do określonej uchwały jednokrotnie. Następne pisma w tej samej sprawie, pochodzące od tego samego podmiotu, nie są wezwaniami w rozumieniu powyższego przepisu i nie rodzą skutków prawnych. Skarga wniesiona w następstwie powtórnego wezwania do usunięcia naruszenia prawa, jako spóźniona, jest niedopuszczalna i z tego powodu podlega odrzuceniu<sup>928</sup>.

Zauważyć należy, że **przepisy u.s.g. nie wskazują wymogów formalnych, którym powinno odpowiadać stanowisko wyrażone przez radę gminy**. W jednym z orzeczeń stwierdzono, że **może być ono ujawnione i zakomunikowane wzywającemu w każdy sposób, który dostatecznie ujawnia odmowę dokonania żadanego usunięcia naruszenia prawa**<sup>929</sup>. Słusznie podkreśla się w nauce prawa, że wniesienie skargi do sądu administracyjnego na uchwałę rady gminy bez wyczerpania trybu uprzedniego wezwania organu do usunięcia naruszenia skutkuje odrzuceniem skargi przez sąd<sup>930</sup>. Fakt odrzucenia skargi z powodu niedopełnienia warunku polegającego na wezwaniu organu do usunięcia naruszenia nie stoi na przeszkodzie ponownemu zaskarżeniu tej uchwały przez tę samą osobę, jeśli w późniejszym czasie warunek ten został spełniony<sup>931</sup>.

Skarga powszechna jest niedopuszczalna, jeżeli w sprawie orzekał już sąd administracyjny i skargę oddalił (art. 101 ust. 2 u.s.g.). Przepis ten wywołuje liczne wątpliwości. Trudno jest jednoznacznie stwierdzić czy należy go interpretować podmiotowo czy też przedmiotowo. W ujęciu podmiotowym można przyjąć, że dopuszczalne jest kwestionowanie jednej uchwały przez wielu skarżących pod warunkiem, że podstawy tych skarg będą różne<sup>932</sup>. Natomiast przyjęcie przedmiotowego rozumienia pojęcia „sprawa”, a więc jako sprawy danej uchwały, pozwala jedynie na jednorazowe zaskarżenie danej uchwały<sup>933</sup>. Wystarczające jest więc to, by sprawa była przedmiotem postępowania sądu, bez względu na to z czyjej skargi. Wydaje się, że właściwa jest koncepcja przedmiotowa, gdyż

<sup>928</sup> Sygn. akt II SA/OI 963/09, LEX nr 531743.

<sup>929</sup> Postanowienie Sądu Najwyższego z 5 stycznia 2005 r. (sygn. akt III RN 54/00, OSNP 2001, nr 21 poz. 633).

<sup>930</sup> G. Jyż, Z. Pławecki, A. Szewc, op. cit.

<sup>931</sup> Postanowienie NSA z 1 grudnia 1993 r. (sygn. akt I SA 892/93 ONSA 1994, nr 4, poz. 159).

<sup>932</sup> W postanowieniu Sądu Najwyższego z 26 czerwca 1992 r. (III ARN 30/92), podkreślono, że jeżeli w ust. 2 art. 101 ustawy o samorządzie terytorialnym (obecnie ustawy o samorządzie gminnym) stwierdzono, iż przepisu ust. 1 tegoż artykułu „nie stosuje” się wówczas, gdy w „sprawie” orzekał już uprzednio sąd administracyjny i skargę oddalił, rozumieć to należy w ten sposób, iż sąd orzekł już merytorycznie w sprawie konkretnych interesów lub uprawnień naruszonych przez uchwałę organów samorządu terytorialnego, nie zaś „w sprawie tej uchwały”. W uzasadnieniu tego postanowienia wyrażono pogląd, że zasada państwa prawnego zakłada, że sfera w której obywatele mogą występować w obronie swych praw, w wypadku ich naruszenia przez organy władzy, na drogę postępowania przed niezawisłym sądem powinna ulegać stałemu rozszerzaniu. W razie wątpliwości na temat kognicji sądowej w sprawach dotyczących możliwych naruszeń opartych na przepisach prawa lub prawnych interesów obywateli muszą być rozstrzygane zgodnie z zasadą *in dubio pro actione*, a więc w razie wątpliwości przyjmować należy zawsze zasadę poszerzenia, nie zaś zawężenia granic kompetencji sądu.

<sup>933</sup> D. Dąbek, Prawo..., s. 280.

skarga powszechna dotyczy aktów generalnych, skierowanych do większej liczby podmiotów, trudno więc przyjąć by każdy z tych podmiotów mógł osobno wnosić skargę na uchwałę organu gminy<sup>934</sup>.

#### **2.6.4. Rodzaje rozstrzygnięć w związku z wzniesieniem skargi na uchwałę podatkową rady gminy**

Zgodnie art. 101 ust. 4 u.s.g. w sprawach skargi powszechnej stosuje się odpowiednio art. 94. Przepis ten stanowi, że nie stwierdza się nieważności uchwały lub zarządzenia organu gminy po upływie jednego roku od dnia ich podjęcia, chyba że uchybiono obowiązkowi przedłożenia uchwały lub zarządzenia w terminie określonym w art. 90 ust. 1 albo są one aktem prawa miejscowego. Tak więc sąd administracyjny może stwierdzić nieważność uchwały podatkowej nawet po upływie roku od dnia jej podjęcia, gdyż jest ona aktem prawa miejscowego. W ust. 2 tego przepisu wskazuje się, że jeżeli nie stwierdzono nieważności uchwały z powodu upływu terminu określonego w ust. 1, a istnieją przesłanki stwierdzenia jej nieważności, sąd administracyjny orzeka o jej niezgodności z prawem. Uchwała traci moc prawną z dniem orzeczenia o ich niezgodności z prawem. Przesłanką stwierdzenia nieważności uchwały z prawem jest istotne naruszenie prawa. Jest ono konsekwencją naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia przez radę gminy. Podkreślić należy, że sąd może stwierdzić nieważność całej ustawy lub jej części (art. 147§1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Jeżeli natomiast sąd nie dopatry się naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia w uchwale podatkowej rady gminy – skargę oddala.

#### **2.6.5. Skarga na bezczynność prawotwórczą rady gminy**

Stosownie do art. 101a u.s.g. przepisy dotyczące skargi na akty prawa miejscowego stosuje się odpowiednio, gdy organ gminy nie wykonuje czynności nakazanych prawem albo przez podejmowane czynności prawne lub faktyczne narusza prawa osób trzecich. Tak więc skarga może być stosowana zarówno w przypadku działań podejmowanych przez radę gminy godzących w prawa podmiotowe jednostek, jak i w sytuacjach zaniechań w podejmowaniu określonych czynności. **Skarga na bezczynność organu samorządu terytorialnego w wydaniu aktu prawa miejscowego będzie przysługiwała zatem w przypadku zaniechania**

---

<sup>934</sup> Z. Niewiadomski, W. Grzelczak, Ustawa o samorządzie terytorialnym z komentarzem, Warszawa 1990, s. 92.

**ustanowienia aktu prawa miejscowego, jeżeli na organie ciążył wyraźny obowiązek w tym zakresie, przewidziany konkretnym przepisem prawa**<sup>935</sup>. Przedmiotowa skarga nie będzie mogła być wniesiona w sytuacji w której przepis prawa daje jedynie możliwość podjęcia stosownego aktu prawnego – pozostawia to uznaniu rady gminy, np. przepisy umożliwiające radzie gminy podjęcie uchwały w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości, rolnym, leśnym i od środków transportowych.

Ustawodawca w zakresie zasad wnoszenia skargi na bezczynność odsyła do odpowiedniego stosowania art. 101 u.s.g.. Oznacza to, że uprawniony do wniesienia skargi jest każdy czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone brakiem aktu prawa miejscowego obejmującego sprawę z zakresu administracji publicznej. Wniesienie skargi w tym trybie wymaga uprzedniego wezwania organu gminy do podjęcia żądanej uchwały. Nie dokonanie tej czynności będzie skutkowało odrzuceniem skargi przez sąd administracyjny.

Trafnie podkreśla się w doktrynie, że pewne wątpliwości mogą powstać przy wykazywaniu naruszenia interesu prawnego lub uprawnień do wniesienia skargi na bezczynności. Brak uchwały podatkowej w większości przypadków oznacza, że nie powstaje zobowiązanie do płacenia podatków. Legitymację skargową w takich przypadkach może wykazać się 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. Problemem jest jednak to, że jeżeli nawet sąd uwzględni skargę izby (sąd w takim w przypadku może nakazać organowi nadzoru wykonanie niezbędnych czynności, na rzecz skarżącego, na koszt i ryzyko gminy), to nie będzie ona mogła być wykonana, gdyż takiej możliwości nie przewidują obowiązujące przepisy<sup>936</sup>.

#### **2.6.6. Wyniki badań**

Badania realizowane w ramach grantu nr N N110 183637 – Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce objęły również kwestię zaskarżania uchwał podatkowych lub ich braku w trybie art. 101 i 101a u.s.g. Były one prowadzone „dwu torowo”. Wśród pracowników lokalnych organów podatkowych. W tym przypadku wykorzystano metodę

---

<sup>935</sup> P. Mijał, Skarga na bezczynność organu samorządu terytorialnego w..., s. 12.

<sup>936</sup> L. Etel, Uchwały podatkowe..., s. 261.

ankietową. Ponadto analizie poddane zostało orzecznictwo sądów administracyjnych w przedmiotowym zakresie. Skorzystano przy tym z bazy orzecznictwa sądów administracyjnych (orzeczenia.nsa.gov.pl).

Z badań ankietowych dotyczących zaskarżania uchwał podatkowych do wojewódzkiego sądu administracyjnego w trybie art. 101 u.s.g. wynika, że w 149 gminach tego typu skargi nie były składane, zaś 8 gmin w ogóle nie udzieliło odpowiedzi. Tylko w 3 przypadkach uchwały podatkowe były zaskarżane. Skargi dotyczyły stawek w podatku od nieruchomości oraz stawek opłaty targowej. Nie stwierdzono przypadków zaskarżenia bezczynności prawotwórczej (braku uchwały rady gminy) w oparciu o art. 101a u.s.g.

Natomiast analiza orzeczeń sądowych pod kątem stosowania instytucji skargi powszechnej pozwala stwierdzić, że stosowano ją w zakresie kwestionowania wprowadzenia z trakcie roku zmian w wysokości stawek opłaty targowej oraz zasad jej naliczania. Sąd nie dopatrył się jednak naruszenia interesu prawnego skarżącego, i skargę oddalił, nie odnosząc się do treści kwestionowanej uchwały<sup>937</sup>. W jednej ze skarg podatnik kwestionował także stawki w podatku od nieruchomości. Nie zwrócił się uprzednio do organu gminy o usunięcie naruszenia prawa, co skutkowało tym, że sąd nie uwzględnił skargi<sup>938</sup>.

Przedmiotem skargi powszechnej było również naruszenie przepisów dotyczących prawa do zwolnienia od podatku od nieruchomości. Rada gminy N. w 2002 r. podjęła uchwałę w sprawie zwolnień od podatku dla przedsiębiorców inwestujących w Specjalnej Strefie Ekonomicznej Małej Przedsiębiorczości. Zwolnienie od podatku miało obowiązywać do końca okresu funkcjonowania Strefy. Następnie zaś w 2007 r. uchylono przedmiotową uchwałę. W ocenie skarżącego doszło, wskutek podjęcia uchwały, do naruszenia interesów w toku, co jest sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawa. Rozpatrujący skargę sąd uznał, że skarga była zasadna, a tym samym stwierdził nieważność uchwały uchylającej uchwałę wprowadzającą zwolnienie od podatku<sup>939</sup>.

Z analizy bazy orzeczeń sądów administracyjnych wynika (podobnie zresztą jak z badań ankietowych), że nie jest w ogóle wykorzystywana instytucja przewidziana w art. 101a u.s.g., tj. skarga na bezczynność prawotwórczą rady gminy w zakresie uchwał podatkowych.

### **2.6.7. Wnioski**

Skarga powszechna oraz skarga na bezczynność organu gminy mają bez wątpienia w założeniu chronić obywateli i inne podmioty prawa (osoby prawne, jednostki organizacyjne

---

<sup>937</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 18 grudnia 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 1659/09)

<sup>938</sup> Postanowienie WSA w Łodzi z 9 listopada 2009 r. (sygn. akt I SA/Łd 406/09).

<sup>939</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 3 czerwca 2009 r. (sygn. akt III SA/Wr 596/08).



nieposiadające osobowości prawnej) przed działaniami bądź ich brakiem organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego (choć nie tylko), które godzą w ich prawa. Wniesienie przedmiotowych skarg do sądu administracyjnego na uchwały podatkowe lub ich nie podjęcie wymaga jednak spełnienia określonych warunków. Legitymację w tym zakresie posiada każdy podmiot, którego interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą (jej brakiem) podjętą przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej. Wniesienie skargi musi być poprzedzone wezwaniem o usunięcie naruszenia prawa skierowanym do rady gminy.

Badania przeprowadzone w ramach grantu – Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce pokazują, że instytucja skargi powszechnej na uchwały podatkowe rad gmin jest wykorzystywana. Stwierdzone naruszenia dotyczą przede wszystkim uchwał w zakresie stawek podatku od nieruchomości i zwolnień od tego świadczenia. Kwestionowane są także uchwały rad gmin w sprawach opłaty targowej. Analiza orzeczeń sądowych w zakresie owych skarg dowodzi również, że skarżący nie w każdym przypadku zachowują tryb wnoszenia skargi powszechnej (brak wezwania rady gminy do usunięcia naruszenia prawa), co skutkuje nie możliwością jej uwzględnienia przez sąd.

„Martwą” instytucją jest natomiast skarga na bezczynność rady gminy. Zapewne spowodowane jest to specyfiką uchwał podatkowych (wskutek ich podjęcia nakładane są obowiązki o charakterze publicznoprawnym) oraz brakiem jasnych przepisów umożliwiających wyegzekwowanie zadań nałożonych na rady gmin w zakresie stanowienia lokalnego prawa podatkowego. Z drugiej jednak strony można pokusić się o stwierdzenie, że rady gmin wywiązują się z nałożonych na nie obowiązków w zakresie stanowienia uchwał podatkowych. Nie ma więc podstaw do kwestionowania ich bezczynności prawotwórczej.

### III Stosowanie lokalnego prawa podatkowego

#### 3.1. Uwagi ogólne

W 2010 r. przeprowadzono wśród pracowników Samorządowych Kolegiów Odwoławczych oraz pracowników gmin ankietę na temat podstawowych (najczęściej spotykanych) problemów związanych z wymiarem i poborem podatków i opłat lokalnych. Wyniki ankiety zostały uzupełnione danymi zawartymi w opracowywanych przez kolegia informacjach o działalności SKO za okres 01.01.2009 – 31.12.2010 r. oraz wnioskami płynącymi z analizy orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych.

Z badań ankietowych wynika, że tzw. opłaty lokalne (uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych) oraz opłata skarbową stanowią bardzo wąskie marginesy działalności orzeczniczej kolegiów. Przykładowo spraw z zakresu opłaty skarbowej notowano w 2009 r. średnio ok. 5. Jeszcze mniej liczne były sprawy z zakresu opłaty targowej czy uzdrowskiej (w większości przypadków Kolegia wskazywały jednak żadnych konkretnych problemów).

Jeśli chodzi o problemy związane z wymiarem podatków lokalnych, można je podzielić na dwie kategorie: problemy proceduralne i problemy materialnoprawne. Zdecydowanie częstszą przyczyną uchylania (lub stwierdzenia nieważności) decyzji organów I instancji były uchybienia proceduralne.

#### 3.2. Problemy proceduralne

Wśród błędów proceduralnych stwierdzanych w decyzjach organów podatkowych I instancji najczęstsze dotyczyły naruszenia art. 122 i 187 o.p. (postępowanie dowodowe) oraz art. 123 i 200 o.p. (czynny udział strony w postępowaniu podatkowym). Stwierdzano następujące naruszenia przepisów procedury podatkowej:

**1) braki w materiale dowodowym w sprawach dotyczących ulg uznaniowych** (umorzenie zaległości podatkowej, rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności podatku). Organy podatkowe bardzo często poprzestają na sporządzeniu tzw. „protokołu o stanie majątkowym”, przy czym protokół ten sporządzany jest w siedzibie organu podatkowego na podstawie wyjaśnień składanych przez stronę (brak zastrzeżenia sankcji odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań). Protokoły takie są bardzo lakoniczne i najczęściej ograniczają się do stwierdzenia posiadania (lub nieposiadania) nieruchomości, podstawowego wyposażenia domu (telewizor, lodówka, pralka itp.), samochodu. Podatnicy nie są już pytani o posiadanie środków na rachunkach lub lokatach bankowych; organy podatkowe w ogóle

pomijają zagadnienie wydatków na wyżywienie. Ocena sytuacji majątkowej podatnika (strony wydatkowej) opierana jest wyłącznie na dostarczanych przez stronę rachunkach dokumentujących wydatki na telefon, energię elektryczną, gaz, wodę.

**2) Brak udziału wszystkich stron w postępowaniu podatkowym dotyczącym solidarnego zobowiązania podatkowego.** To uchybienie związane jest najczęściej z wymiarem podatku rolnego leśnego lub od nieruchomości, gdy przedmiot opodatkowania znajduje się we władaniu bardzo wielu podmiotów (wspólnoty gruntowe). Dane zawarte w ewidencji gruntów – jeśli chodzi o podmiot władający gruntem – są pod tym względem nieaktualne. Organy podatkowe wystawiają decyzje wymiarowe na osoby figurujące w ewidencji gruntów, podczas gdy bardzo często okazuje się, iż większość z tych osób już nie żyje (związany jest z tym inny problem: skierowanie decyzji do osoby nieżyjącej). Omawiany błąd często występuje również w sprawach uznaniowych ulg w zapłacie podatków: organy podatkowe ograniczają postępowanie wyłącznie do wnioskodawcy, całkowicie pomijając innych współwłaścicieli nieruchomości.

**3) Brak postanowienia o wszczęciu postępowania oraz zawiadomienia o możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym.** Problem ten związany jest z wymiarem podatków w oparciu o stan faktyczny, który uległ zmianie w porównaniu do roku poprzedzającego ten wymiar. Najczęstszą przyczyną zmiany stanu faktycznego jest zmiana ewidencji gruntów skutkująca np. wygaśnięcie obowiązku w podatku rolnym i powstanie obowiązku w podatku od nieruchomości. Niestety jeszcze dość często organom podatkowym zdarza się „zapomnieć” wydać stosowne postanowienie (art. 165 Ordynacji podatkowej) oraz zawiadomić o możliwości wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego (art. 200 Ordynacji podatkowej).

**4) Braki w uzasadnieniu faktycznym decyzji.** Błędy te najczęściej występują w postępowaniach dotyczących uznaniowych ulg w zapłacie podatków – z uwagi na użycie w art. 67a Ordynacji podatkowej niedookreślonych pojęć „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego” organy podatkowe bardzo często mają problem z uzasadnieniem decyzji odmawiających zastosowania wnioskowanych ulg. Dość powszechnym uchybieniem jest całkowity brak uzasadnienia decyzji: organy podatkowe korzystają z gotowych szablonów decyzji wymiarowych – w szablonach tych „uzasadnienie” ogranicza się do stwierdzenia, iż wymiar oparto na danych z ewidencji oraz wskazania numeru rachunku bankowego, na który można dokonać przelewu kwoty podatku. Brak ten jest szczególnie odczuwalny w postępowaniach wszczynanych z urzędu na skutek zmian ewidencji gruntów – w takich wypadkach podatnicy masowo składają odwołania nie rozumiejąc, dlaczego

wymierzono im podatek od nieruchomości np. kilkadziesiąt razy wyższy od dotychczas ustalanego podatku rolnego.

**5) Zamienne stosowanie dwóch nadzwyczajnych trybów – zmiany decyzji ostatecznej oraz wznowienia postępowania podatkowego.** Bardzo częstym naruszeniem procedury podatkowej jest stosowanie przez organy podatkowe art. 254 Ordynacji podatkowej (zmiana decyzji ostatecznej) w przypadku otrzymania od starosty zawiadomienia o zmianie ewidencji gruntów mającej miejsce przed wydaniem decyzji ustalającej zobowiązanie za dany rok. Organy podatkowe mylnie zakładają, że skoro zawiadomienie o zmianie zostało przesłane po wydaniu decyzji, to właściwym trybem „korekty” zobowiązania podatkowego jest zmiana decyzji ostatecznej. Jeżeli jednak zmiana ta nastąpiła przed wydaniem decyzji, organ podatkowy powinien rozważyć wznowienie postępowania podatkowego z uwagi na wyjście na jaw nowej okoliczności nieznaną temu organowi w dacie wydawania decyzji.

### **3.3. Problemy materialnoprawne charakterystyczne dla wszystkich ustaw regulujących podatki lokalne**

Wśród spraw dotyczących wymiaru podatków i opłat lokalnych największa ich liczba dotyczyła podatku od nieruchomości. Z kolei najmniej notowano spraw dotyczących podatku leśnego (w niektórych kolegiach takich spraw w roku 2009 w ogóle nie było). Badania ankietowe pozwoliły na zidentyfikowanie pewnych mankamentów przepisów regulujących omawiane daniny. Mankamenty te można podzielić na dwie kategorie: wspólne dla wszystkich trzech ustaw podatkowych oraz charakterystyczne dla poszczególnych podatków. Do pierwszej kategorii należą:

**1) kategorię odesłanie do ewidencji gruntów jako dokumentu urzędowego decydującego o opodatkowaniu podatkiem rolnym, leśnym albo od nieruchomości.**

Zgodnie z art. 1 u.p.r. podatkowi temu podlegają **grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych**, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Podatkowi leśnemu podlegają – zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 u.p.l. - lasy, tj. **grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy**. Z kolei w art. 2 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.o.p.l. stwierdzono, że podatkowi od nieruchomości podlegają wszelkie grunty sklasyfikowane inaczej niż jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy (chyba że byłyby zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej), przy czym w art. 1a ust. 3 – podobnie jak w powołanych wcześniej ustawach – **nakazano kierowanie się ewidencją gruntów** przy określaniu rodzaju użytku gruntowego. Powyższe

rozwiązania wprowadzono do obrotu prawnego z dniem 01.01.2003 r. i miały one na celu ułatwić opodatkowanie gruntów: organy podatkowe nie musiały już przeprowadzać żadnego postępowania wyjaśniającego prowadzącego do ustalenia rzeczywistego charakteru gruntu, zwłaszcza że sądy administracyjne nie zawsze uznawały art. 21 Prawa geodezyjnego i kartograficznego<sup>940</sup> za wystarczającą podstawę do kierowania się ewidencją gruntów.

Sposób oznaczania użytków gruntowych w ewidencji gruntów został uregulowany w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29.03.2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków<sup>941</sup>. W rozporządzeniu tym (§68) lasom przyporządkowano symbol „Ls”, grantom zadrzewionym i zakrzewionym na użytkach rolnych – symbol „Lz” łącznie z symbolem odpowiedniego użytku rolnego („Lz\_R”, „Lz\_Ł”, „Lz-Ps”), natomiast użytkom rolnym – „R”, „Ł”, „Ps”, „S-R”, „S-Ł”, „S-Ps”, „B-R”, „B-Ł”, „B-Ps”, „Wsr”, „W”. Okazuje się jednak, że czasem organy ewidencyjne oznaczają niektóre grunty np. jako W-Ls, B-Ls, nadając symbole w ogóle nieprzewidziane w rozporządzeniu. W praktyce organy podatkowe traktują takie grunty jako podlegające podatkowi od nieruchomości, skoro symbol użyty dla ich oznaczenia nie odpowiada żadnemu użytkowi rolnemu, lasowi czy gruntowi zadrzewionemu i zakrzewionemu na użytku rolnym<sup>942</sup>.

Inny problem dotyczy zagadnienia możliwości wzruszenia dowodu z dokumentu urzędowego, jakim jest ewidencja gruntów. Możliwość taką niektóre sądy administracyjne dopuszczają<sup>943</sup> wskazując na art. 194 §3 o.p. Przeciwdowód może być przeprowadzony z innego dokumentu urzędowego. Za „inne” dokumenty urzędowe uznaje się zwłaszcza decyzje organów administracji – m.in. decyzje wyłączające grunty z produkcji rolnej albo leśnej<sup>944</sup>. Podobny charakter mają także decyzje zmieniające ewidencję gruntów i decyzje uznające rekultywację za zakończoną. Okazuje się jednak, że niekiedy w decyzjach uznających rekultywację za zakończoną nie jest określony kierunek, w którym rekultywację przeprowadzono, albo kierunek określony jest ogólnie (np. rolny) bez podania rodzaju i klasy użytku rolnego. Zakładając możliwość przeprowadzenia dowodu przeciwko danym wynikającym z ewidencji gruntów<sup>945</sup> należy jednak pamiętać, że przepisy o.p. nie zawężają

---

<sup>940</sup> Ustawa z dnia 17.05.1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (j.t.: Dz.U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027 ze zm.) – jej art. 21 stanowi, że podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

<sup>941</sup> Dz.U. Nr 28, poz. 454

<sup>942</sup> Problem ten zostanie opisany w dalszej części opracowania.

<sup>943</sup> Por. wyrok WSA z dnia 24.11.2006 r. (III SA/Wa 2394/06), LEX 298133.

<sup>944</sup> R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, Leksykon podatków i opłat lokalnych, Warszawa 2010, s. 105.

<sup>945</sup> Potrzeba dopuszczenia dowodu przeciwnego jest szczególnie wyraźna w przypadku danych dotyczących osoby władającej gruntem – w tym względzie ewidencja gruntów bardzo często jest nieaktualna. Ścisłe

zakresu przeciwdowodów wyłącznie do innych dokumentów urzędowych – dopuszczalne wydaje się w takim razie przeprowadzenie jakiegokolwiek dowodu przeciwnego (również oględzin, opinii biegłego itp.); to założenie wydaje się niestety zaprzeczać idei wiązania organów podatkowych danymi z ewidencji gruntów.

Odesłanie do ewidencji gruntów jako dokumentu wiążącego w sprawie kwalifikacji gruntu na potrzeby opodatkowania podatkiem rolnym, leśnym czy od nieruchomości jest przyczyną jeszcze jednego problemu. We wszystkich tych podatkach przyjęto zasadę, iż obowiązek podatkowy powstaje pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające istnienie tego obowiązku. Bardzo często okolicznością taką jawi się odpowiednia zmiana ewidencji gruntów skutkująca np. wygaśnięcie obowiązku w podatku rolnym i powstanie obowiązku w podatku od nieruchomości. Trudny do określenia jawi się moment faktycznej zmiany ewidencji, zwłaszcza w sytuacji, gdy zmiana ta została dokonana z urzędu poprzez czynność techniczną (bez wydania jakiegokolwiek decyzji administracyjnej). Jak się okazuje, nie zawsze faktyczną datą zmiany jest ta figurująca w nagłówku: „zawiadomienie o zmianie ewidencji gruntów z dnia.....” – zdarza się, że data w nagłówku jest dniem wydrukowania zawiadomienia z bazy danych starostwa.

Ewidencja gruntów, jako wiążący dokument urzędowy, powinna również decydować w zakresie określania podstawy opodatkowania w podatku rolnym leśnym i od nieruchomości. Na dzień dzisiejszy jedynie w ustawie o podatku rolnym (art. 4 ust. 1) oraz ustawie o podatku leśnym (art. 3) zawarto wyraźne wskazania, iż podstawą opodatkowania jest powierzchnia wynikająca właśnie z ewidencji. Ujednolicenie zasad określania podstawy opodatkowania gruntów, tj. wprowadzenie analogicznego rozwiązania do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz podkreślenie wiążącego charakteru ewidencji, znacząco ułatwiłoby wymiar podatków uwalniając organy podatkowe od konieczności weryfikacji takich danych (pomiar powierzchni) w toku postępowania podatkowego. Podatnik niezadowolony z wielkości podstawy opodatkowania przyjętej przez organ podatkowy powinien odpowiednio wcześniej spowodować wszczęcie postępowania przed organem ewidencyjnym zmierzającego do zmiany ewidencji gruntów.

**2) Wskazanie Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa jako podatnika.** W art. 2 ust. 2 u.p.l, art. 3 ust. 2 u.o.p.l. oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. b) u.p.r. wskazano Agencję Własności Rolnej Skarbu Państwa jako podatnika podatków lokalnych obciążających grunty wchodzące

---

kierowanie się takimi danymi prowadziłyby do sytuacji, w której organ podatkowy zmuszony by był wydać decyzję np. osobie nieżyjącej tylko dlatego, że osoba ta figurowała w ewidencji jako właściciel gruntu.

w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. Ustawą z dnia 11.04.2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego<sup>946</sup> zmieniono nazwę tej Agencji na „Agencja Nieruchomości Rolnych”. Zmianę tę uzasadniano potrzebą zaakcentowania „nowej strukturotwórczej roli w rolnictwie<sup>947</sup>. Niestety ustawy podatkowe pominięto przy dokonywaniu zmian – na dzień dzisiejszy w ustawach tych ustawodawca nadal operuje nazwą instytucji od wielu lat już nieistniejącej.

**3) Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej jako podatnicy podatków lokalnych.** W przepisach określających krąg podatników podatków lokalnych – art. 3 ust. 1 u.p.r., art. 2 ust. 1 u.p.l, art. 3 ust. 1 i art. 9 ust. 1 u.o.p.l. – wymieniono wśród podatników jednostki organizacyjne (w tym spółki) nieposiadające osobowości prawnej. Wskazanie tych podmiotów miało związek z przepisami Kodeksu spółek handlowych, który w art. 8 §1 wyraźnie zastrzega, iż spółka osobowa może **we własnym imieniu** nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. Wyraźne objęcie jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, w tym - spółek osobowych, spowodowało jednak powstanie następującej wątpliwości: czy również spółka cywilna może być traktowana jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej będąca podatnikiem podatków lokalnych? Problem ten dotyczy zwłaszcza podatków rolnego, leśnego i od nieruchomości, w których obowiązują dwa tryby wymiaru podatku. Osobom fizycznym organ podatkowy wymierza podatek w drodze decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, natomiast u osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa i podatek jest płatny bez wezwania w terminach zupełnie innych niż te dotyczące osób fizycznych<sup>948</sup>.

Zgodnie z art. 860 §1 k.c. przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony w szczególności przez wniesienie wkładów. Już samo umiejscowienie przepisów o spółce cywilnej w księdze III („Zobowiązania”) wskazuje, że ustawodawca nie zamierzał stworzyć nowej kategorii podmiotu prawa, gdyż podmioty takie wskazano w księdze I – „Część ogólna”. Spółka cywilna to jedynie stosunek prawny łączący dwie lub więcej osób fizycznych lub prawnych. Nigdzie w k.c. nie ma mowy o tym, że spółka może sama nabywać prawa i zaciągać zobowiązania. Kodeks nie przewiduje również majątku, którym spółka, niezależnie

---

<sup>946</sup> Dz.U. Nr 64, poz. 592 ze zm.

<sup>947</sup> Por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, Druk sejmowy nr 1128, Warszawa 2002, s. 26.

<sup>948</sup> Wyjątkiem jest podatek rolny, w którym terminy płatności (4 raty) są takie same dla wszystkich kategorii podatników.

od wspólników, mogłaby swobodnie dysponować. Ten ogół praw i obowiązków związany z prowadzeniem spółki jest tak naprawdę majątkiem wspólnym wspólników: w czasie trwania umowy nie mogą oni jednak rozporządzać ani udziałami w tym majątku, ani udziałami w poszczególnych składnikach tego majątku (art. 863 §1 k.c.)<sup>949</sup>.

Omawiana spółka nie ma również własnych organów, poprzez które mogłaby działać – każdy wspólnik jest uprawniony, a nawet zobowiązany, do prowadzenia jej spraw, natomiast w sprawach przekraczających zakres zwykłych czynności spółki wymagana jest uchwała wspólników.

W uchwale z dnia 26 stycznia 1996 r.<sup>950</sup> Sąd Najwyższy stwierdził, że „przepisy (...) kodeksu oparte zostały na dychotomicznym podziale na osoby fizyczne i osoby prawne, a przyjęty w nich sformalizowany system uzyskiwania przez jednostki organizacyjne osobowości prawnej przemawia przeciwko dopuszczalności przypisywania takim jednostkom (spółkom cywilnym) zdolności prawnej mimo niespełnienia przesłanek z art. 33 k.c. Koncepcja tzw. ułomnych osób prawnych nie znajduje zatem (...) dostatecznego poparcia w przepisach kodeksu cywilnego”<sup>951</sup>.

Powyższy pogląd SN nie został jednak zaakceptowany w orzecznictwie sądów administracyjnych, które przyznają spółce cywilnej status podatnika uznając ją za właściciela lub posiadacza nieruchomości: „Statuowanie odpowiedzialności podatkowej spółki cywilnej na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a. u.o.p.l., przy uwzględnieniu, że posiadanie, do którego przepis ten się odwołuje, wykonywane jest przez wspólników, a nie spółkę, stanowi w tym bezpośrednio zakresie przejaw dopuszczalnej autonomii prawa podatkowego, który jednak w szerszym kontekście uzasadniony jest także cechami i charakterem prawnym spółki cywilnej, jako korporacji, zrzeszenia, jednostki organizacyjnej osób, działających w jej ramach wspólnie, również na bazie wykorzystywanego na zasadzie współwłasności łącznej majątku, w tym praw do przedmiotów podatku od nieruchomości, dla osiągnięcia określonych celów spółki.”<sup>952</sup> Częstym argumentem wykorzystywanym do uzasadnienia tezy o podmiotowości

---

<sup>949</sup> Co prawda zgodnie z art. 864 k.c. za zobowiązania spółki wspólnicy odpowiadają solidarnie, wydaje się jednak, że jest to pewien dość niefortunny „skrót myślowy”. spółka jest w istocie pewną wspólnotą (zbiorem) podmiotów praw (wspólników), które to podmioty – będąc reprezentantami spółki – mogą nabywać prawa i zaciągać zobowiązania w imieniu pozostałych wspólników, gdyż tylko im niepodzielnie przysługuje zdolność prawna. Por także Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1997, s. 177; Z. Radwański, *Zobowiązania – część szczegółowa*, Warszawa 1998, 296 – 297.

<sup>950</sup> Uchwała SN z dnia 26 stycznia 1996 r. (III CZP 111/95), OSNCPiUS 1996 nr 5, poz. 63

<sup>951</sup> Podobne stanowisko zajął SN w wyroku z dnia 10 stycznia 1990 (III CZP 97/89), OSN 1990, nr 6, poz. 74.

<sup>952</sup> Wyrok NSA z dnia 25.04.2008 r. (II FSK 226/07), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C0C638D79F>. Podobnie w wyrokach w sprawach II FSK 228/07 i II FSK 229/07 oraz wyrokach WSA z dnia 31.01.2008 r. (SA/GI 167/07), LEX 519507 oraz z dnia 03.03.2009 r. (SA/Kr 1601/08), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/53A5F8B17B>.



spółki cywilnej na gruncie podatków rolnego, leśnego i od nieruchomości jest fakt, iż spółki takie zawsze były uznawane za podatników podatku VAT z tytułu np. sprzedaży, mimo że teoretycznie należałoby odmówić im możliwości zawierania jakichkolwiek umów cywilnoprawnych (w tym – właśnie sprzedaży).

**4) Brak wyraźnego wskazania trwałych zarządców jako podatników podatków lokalnych.** W ustawach o podatku rolnym, o podatku leśnym i o podatkach i opłatach lokalnych wskazano - jako jedną z kategorii podatników - posiadaczy zależnych nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Dodatkowo podatnikami są jednostki organizacyjne AWRSP (dziś – ANR) oraz Lasów Państwowych **faktycznie władające** nieruchomościami. Jak się wydaje, użycie zwrotu „faktycznie władające” nie było przypadkowe, jako że wspomniane jednostki organizacyjne (nadleśnictwa, oddziały terenowe ANR<sup>953</sup>) nie mają osobowości prawnej i nie mogą nabywać własności lub posiadania (w sensie cywilistycznym) we własnym imieniu i na własny rachunek.

Posiadanie nie jest jedyną formą władztwa nad rzeczą. Polskie prawo dopuszcza sytuacje, w których nawet jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej może włączyć nieruchomości. Regulowane one są przez trzy akty: ustawę o gospodarce nieruchomościami<sup>954</sup>, ustawę o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa<sup>955</sup> oraz ustawę o lasach<sup>956</sup>. W zakresie omawianym w niniejszym opracowaniu sytuacje te odnoszą się wyłącznie do państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.

Pierwsza z wymienionych ustaw ma zastosowanie jedynie do nieruchomości nie wchodzących w skład ZWRSP. Co prawda art. 18 u.g.n. stanowi, iż nieruchomości mogą być oddawane jednostkom organizacyjnym w trwały zarząd, najem, dzierżawę oraz użyczane na cele związane z ich działalnością, to w przypadku ostatnich trzech form władania nieruchomością można raczej mówić o wykonywaniu tych praw w imieniu jednostki samorządu terytorialnego (gdyż to ona tak naprawdę, posiadając osobowość prawną, może zawrzeć umowę cywilnoprawną najmu, dzierżawy czy użyczenia). Tak więc jedyną nie

---

Za uznaniem spółki cywilnej jako podatnika podatku od nieruchomości opowiedział się także NSA z wchwałę z dnia 01.07.2002 r. (FPK 4/02), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D87549F03F>.

<sup>953</sup> Już w tym miejscu można mieć wątpliwości, czy jednostką organizacyjną ANR, na której ciąży obowiązek w podatkach lokalnych, jest filia oddziału terenowego.

<sup>954</sup> Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (j.t.: Dz.U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm.) – dalej jako u.g.n.

<sup>955</sup> ustawa z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi skarbu Państwa (j.t.: Dz.U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1700 ze zm.)

<sup>956</sup> Ustawa z dnia 28.09.1991 r. o lasach (j.t.: Dz.U. z 2005 r. Nr 45, poz. 435 ze zm.)

uregulowaną przez k.c. formą władania nieruchomością rolną jednostki samorządu terytorialnego pozostaje tzw. trwały zarząd<sup>957</sup>.

Zgodnie z art. 43 u.g.n. trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej. W jego ramach jednostka ta może m.in. korzystać z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania, zabudowywać, rozbudowywać obiekty budowlane na tej nieruchomości, oddawać – za zgodą organu nadzorującego – nieruchomość lub jej część w najem, dzierżawę albo użyczenie itd. Jako że trwały zarząd jest instytucją z zakresu prawa administracyjnego (publicznego), ustanawia się go nie w drodze umowy cywilnoprawnej, gdyż takiej jednostka organizacyjna nie mogłaby zawrzeć z powodu braku zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych, lecz w drodze decyzji właściwego organu (art. 45 ust. 1 u.g.n.)<sup>958</sup>. Samo objęcie nieruchomości w trwały zarząd następuje na podstawie protokołu zdawczo – odbiorczego (art. 45 ust. 3 u.g.n.).

Druga z wymienionych wcześniej ustaw ma zastosowanie wyłącznie do nieruchomości wchodzących w skład ZWRSP (a więc wyłącznie nieruchomości rolnych będących własnością Skarbu Państwa). Zgodnie z jej art. 24 ust. 1 pkt 5 Agencja Nieruchomości Rolnych<sup>959</sup> gospodaruje Zasobem Własności Rolnej Skarbu Państwa m.in. w drodze przekazywania nieruchomości w zarząd. Zarząd ten może być ustanowiony wyłącznie na rzecz państwowych jednostek organizacyjnych (art. 34), a powstać może z mocy samego prawa (art. 33 ust. 2), w drodze decyzji Prezesa ANR (art. 35 ust. 1) lub na podstawie “umowy” o przekazanie zarządu zawartej za zgodą Prezesa Agencji między zainteresowanymi jednostkami organizacyjnymi (art. 35 ust. 2)<sup>960</sup>.

---

<sup>957</sup> Nazwą tą ustawodawca chciał odróżnić omawianą instytucję od “zarządzania” (administrowania) nieruchomością przez osoby fizyczne (regulowanego przez art. 184 i n. ustawy) – patrz G. Bieniek, Zasady gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy z 21.8.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (w:) Prawo obrotu nieruchomościami (pod red. S. Rudnickiego), Warszawa 1999, s. 219.

<sup>958</sup> Ustawa przewiduje jeszcze dwa inne sposoby powstania trwałego zarządu: z mocy samego prawa (art. 17 ust. 3) oraz w drodze przekazania trwałego zarządu, decyzją właściwego organu, między jednostkami organizacyjnymi (art. 48 ust. 1) – nadal jest jednak tryb administracyjny (a nie cywilnoprawny) powstania trwałego zarządu.

<sup>959</sup> Działa jako państwowa osoba prawna wykonująca w stosunku do nieruchomości rolnych ZWRSP prawo własności na rzecz Skarbu Państwa.

<sup>960</sup> W doktrynie nie ma zgodności na temat prawnego charakteru zarządu. Zdaniem jednych jest to quasi ograniczone prawo rzeczowe (a zarząd powstały w drodze umowy między zainteresowanymi jednostkami organizacyjnymi jest prawem obligacyjnym), a w związku z tym jednostka organizacyjna, na podstawie wyraźnego przepisu ustawy, może nabywać prawa i może dokonywać czynności cywilnoprawnych (zawierać umowy) rozporządzając tymi prawami (por. J. Szachułowicz, Głosa do uchwały SN z dnia 5 października 1993 r., OSP 1994, nr 11, poz. 205). Inni z kolei twierdzą – i ten pogląd wydaje się bardziej trafny – że państwowe jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej nie mogą być podmiotami żadnych praw cywilnych – mogą co najwyżej wykonywać uprawnienia płynące z własności państwowej. W stosunkach zewnętrznych, tj. z podmiotami nie będącymi Skarbem Państwa, jako strona zawsze występuje właściciel –

Zgodnie z art. 4 ustawy o lasach Lasami stanowiącymi własność Skarbu Państwa zarządza Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe. W ramach sprawowanego zarządu Lasy Państwowe prowadzą gospodarkę leśną, gospodarują gruntami i innymi nieruchomościami oraz ruchomościami związanymi z gospodarką leśną, a także prowadzą ewidencję majątku Skarbu Państwa oraz ustalają jego wartość.

Wspomniane wyżej instytucje zarządu i trwałego zarządu nie mogą być jednak tożsame z posiadaniem – nie są regulowane przez Kodeks cywilny, lecz przez normy prawa administracyjnego (publicznego), i stanowią inne, obok posiadania, formy władania rzeczą (nieruchomością). Nie wymienił ich jednak ustawodawca w przepisach regulujących podatki rolny, leśny i od nieruchomości<sup>961</sup>, wyłączając tym samym – jak się wydaje - możliwość nałożenia obowiązku podatkowego na publiczne jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej władające w ramach zarządu lub trwałego zarządu gruntami stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Problem ten został dostrzeżony w orzecznictwie sądowym i można tu mówić o w miarę jednolitym stanowisku sądów uznającym trwałych zarządców za posiadaczy, przy czym sądy twierdzą, że w ustawach podatkowych chodzi o posiadanie w sensie szerszym niż nadany w kodeksie cywilnym<sup>962</sup>.

**5) Solidarny obowiązek podatkowy ciążyący na współwłaścicielach i współposiadaczach przedmiotu opodatkowania.** Zarówno w podatku rolnym, leśnym, od nieruchomości, jak i w podatku od środków transportowych obowiązek podatkowy – w przypadku gdy przedmiot opodatkowania stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu kilku podmiotów – ciąży solidarnie na wszystkich tych podmiotach. Wyjątkiem jest tylko sytuacja, gdy ustanowiono odrębną własność lokali – wtedy obowiązek w podatku od nieruchomości obciążającym części wspólne nieruchomości nie jest solidarny, lecz spoczywa na każdym

---

Skarb Państwa. Natomiast stosunki wewnętrzne, tj. między tymi jednostkami, nie mają charakteru cywilnoprawnego właśnie z uwagi na brak podmiotowości prawnej u jednostek organizacyjnych (patrz E. Drozd, Z. Truskiewicz, Gospodarka gruntami i wywłaszczenie nieruchomości. Komentarz, Kraków 1995, s. 48 i n.). Tak więc wydaje się, iż „umowę” o której mowa w art. 35 ust. 2 u.g.n.r.s.p. należy raczej traktować jako pewnego rodzaju porozumienie pomiędzy jednostkami organizacyjnymi w przedmiocie przekazania zarządu (przekazanie nastąpi dopiero za zgodą Prezesa AWRSP) – a więc będzie to instytucja podobna do tej z art. 48 ust. 1 u.g.n., zgodnie z którym właściwy organ może orzec w drodze decyzji o przekazaniu trwałego zarządu między jednostkami organizacyjnymi na ich wniosek.

<sup>961</sup> Do końca 2002 r. jedynie w art. 2 u.o.p.l. wskazywano jako podatników jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej będące „posiadaczami” nieruchomości na podstawie ustanowionego zarządu. Z dniem 01.01.2003 r. instytucję zarządu wykreślono z tej ustawy.

<sup>962</sup> Por. wyroki WSA: z dnia 14.01.2010 r. (SA/Wa 1406/09), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D805624E33> (na dzień 01.01.2011 r. orzeczenie nie było jeszcze prawomocne); z dnia 22.05.2009 r. (SA/Wr 1311/08), LEX 509731; z dnia 18.09.2008 r. (SA/OI 327/08), LEX 449963. Stanowisko takie zajął również NSA w wyroku z dnia 05.09.2006 r. (II FSK 1090/05), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/964E239F14>.

właścicielu lokalu w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

Problem związany z solidarnością obowiązku podatkowego można zobrazować przykładem opodatkowania współużytkowników wieczystych gruntów, na których wybudowano garaże. Bardzo często zdarza się, że teren, na którym wybudowano dziesiątki garaży, znajduje się w użytkowaniu wieczystym wielu osób fizycznych (właściciele garaży). Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie dopuszcza możliwości ustalania zobowiązań podatkowych poszczególnym użytkownikom wieczystym od ich udziałów w użytkowaniu. Obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współużytkownikach wieczystych, a organ podatkowy powinien wydać jedną decyzję ustalającą zobowiązanie od całego gruntu. Praktyka organów podatkowych jest taka, że każdy użytkownik wieczysty otrzymuje własną decyzję, w której ustalone jest zobowiązanie podatkowe od części gruntu stanowiącej odpowiednik udziału w użytkowaniu wieczystym. Dzięki temu można uniknąć masowo składanych odwołań od decyzji, gdy podatnicy (nie rozumiejąc istoty solidarnego zobowiązania podatkowego) sprzeciwiają się nakładaniu na nich podatku w wysokości kilku tys. zł. Niestety taka praktyka nie znajduje jednak odzwierciedlenia w przepisach ustawy.

Problem jest widoczny także w innych sytuacjach. Solidarność obowiązku podatkowego wymusza na organach podatkowych zapewnienie udziału wszystkich stron (współwłaściciele lub współposiadacze) w postępowaniu podatkowym. Tymczasem zidentyfikowanie np. wszystkich współwłaściciele nieruchomości bywa znacznie utrudnione i wiąże się z koniecznością przeprowadzenia wielu postępowań o stwierdzenie nabycia spadku. Niemożność zakończenia postępowania spowodowana przedłużającą się identyfikacją wszystkich solidarnych podatników (problem ten jest widoczny zwłaszcza w przypadku wspólnot gruntowych) niepotrzebnie wydłuża całe postępowanie podatkowe. Nieujęcie wszystkich podatników w decyzji ustalającej lub określającej zobowiązanie podatkowe stanowi z kolei podstawę do uchylecia takiej decyzji. Jeżeli okaże się, że decyzja została skierowana m.in. do osób nieżyjących – będzie to nawet podstawa do stwierdzenia nieważności decyzji.

W niektórych sytuacjach krąg współwłaściciele jest co prawda znany organowi podatkowemu, jednakże w trakcie roku ulega zmianom. Można tu np. wskazać problem opodatkowania podziemnych garaży stanowiących współwłasność mieszkańców bloku. Każda sprzedaż miejsca garażowego (udziału we współwłasności) powoduje konieczność wszczęcia postępowania w sprawie zmiany decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od nieruchomości wszystkim współwłaścicielom. Jako że zmienia się stan faktyczny, organy

podatkowe nie mogą odstąpić ani od wydania i doręczenia postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego, ani zawiadomień o wyznaczeniu siedmiodniowego terminu na zapoznanie się z aktami sprawy. Powoduje to dodatkowe koszty postępowania. Na tym tle dość kontrowersyjny jawi się wyrok WSA z dnia 19.02.2009 r. (III SA/Wa 3085/08)<sup>963</sup>, w którym Sąd wychodząc naprzeciw oczekiwaniom jednego ze współwłaścicieli garażu wielostanowiskowego, lecz całkowicie ignorując wyraźną dyrektywę zawartą w art. 3 ust. 4 u.o.p.l. zalecił odrębne opodatkowanie każdego stanowiska garażowego. Zdaniem Sądu solidarny obowiązek podatkowy (art. 3 ust. 4) dotyczy jedynie współwłasności łącznej, tj. sytuacji gdy nie można określić zakresu władania rzeczą przez poszczególnych współwłaścicieli. Wydzielenie stanowisk garażowych powoduje, że każdemu stanowisku można przypisać konkretnego „właściciela”, w związku z czym obowiązek podatkowy dotyczy konkretnego stanowiska: każdy ze współwłaścicieli powinien oddzielnie płacić od „swojego” stanowiska.

Trudno powiedzieć, czy istnienie solidarnego obowiązku w podatkach lokalnych jest okolicznością korzystną dla organów podatkowych. Wydaje się, że „wygodniejsza” byłaby rezygnacja z instytucji solidarności i obciążenie podatkiem każdego współwłaściciela (współposiadacza) w stosunku odpowiadającym udziałowi we współwłasności (współposiadaniu). Taka koncepcja wydaje się zgodna z oczekiwaniami podatników, którzy w swoich odwołaniach bardzo często domagają się właśnie takiego rozłożenia ciężaru podatkowego;

**6) Kolidacja przepisów nakładających obowiązek podatkowy na właściciela, użytkownika wieczystego i posiadacza zależnego nieruchomości.** Do końca 2002 r. w przepisach o podatku rolnym, leśnym i od nieruchomości nie było reguły, która pozwalałaby wskazać podatnika w sytuacji, gdy nieruchomość stanowi własność jednej osoby, lecz znajduje się w posiadaniu samoistnym innej osoby. Zarówno właściciela, jak i samoistnego posiadacza, wymieniono jako podatników tych trzech podatków, bez wskazywania, do którego powinien być skierowany wymiar podatku. Problem rozstrzygnął Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 06.09.1995 r. (W 20/94)<sup>964</sup> stwierdzając, że w pierwszej kolejności obowiązek podatkowy spoczywa na samoistnym posiadaczu. Stanowisko to usankcjonowano w ustawach podatkowych z dniem 01.01.2003 r. Niestety ustawodawca wypowiedział się tylko nt. przypadków władania gruntem przez samoistnego posiadacza. Tymczasem nadal nierozstrzygnięte pozostaje zagadnienie wyboru podatnika w przypadku, gdy grunt stanowi

---

<sup>963</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5D12CDB0CC>

<sup>964</sup> OTK 1995, nr 1, poz. 6.

własność Państwa lub j.s.t. a zarazem został oddany w użytkowanie wieczyste albo znajduje się w posiadaniu zależnym innego podmiotu. W praktyce podatkiem obciążany jest użytkownik wieczysty albo posiadacz zależny nieruchomości państwowej lub samorządowej, choć teoretycznie można by zadać pytanie: na jakiej podstawie organy podatkowe typują podatnika, skoro podobny problem dotyczył samoistnych posiadaczy i należało go rozstrzygnąć w drodze dokonania odpowiednich zmian przepisów? Wprowadzenie odpowiedniej „reguły kolizyjnej” ułatwiłoby również wymiar podatku w przypadku, gdy grunt stanowi własność osoby prywatnej i zarazem znajduje się we władaniu użytkownika wieczystego. Pomimo że przepisy prawa nie przewidują możliwości oddawania gruntów „prywatnych” w użytkowanie wieczyste, sytuacje takie mają miejsce – chodzi tu o przypadki stwierdzenia nabycia spadku po osobach uprzednio wywłaszczonych. Samo unieważnienie wywłaszczenia nie oznacza jednak usunięcia z obrotu prawnego decyzji oddających wywłaszczony grunt w użytkowanie wieczyste. Może się więc okazać, że spadkobierca jeszcze długi czas nie będzie mógł objąć nieruchomości we władanie, skoro władą nią użytkownik wieczysty, a mimo to organy podatkowe będą kierowały do niego decyzje ustalające zobowiązanie podatkowe.

**7) Brak wyraźnej regulacji dopuszczającej (lub zakazującej) dokonywanie jednej osobie wymiaru podatku w kilku decyzjach obejmujących poszczególne przedmioty opodatkowania** (grunty, budynki, budowle, środki transportowe). Podatkowi rolnemu i leśnemu podlegają grunty. Podatkowi od nieruchomości podlegają grunty, budynki i budowle, natomiast podatkowi od środków transportowych podlegają wskazane w ustawie środki transportu. W żadnej z trzech omawianych ustaw nie stwierdzono, że wymiar podatku – decyzja ustalająca lub określająca zobowiązanie podatkowe osobie władającej kilkoma przedmiotami opodatkowania – powinien być zawarty w jednym orzeczeniu obejmującym wszystkie te przedmioty. Ustawodawca nie zdecydował się więc na kumulację podstaw opodatkowania charakterystyczną np. dla podatków dochodowych. Wyjątkiem jest jedynie art. 6c ustawy o podatku rolnym nakazujący ustalać osobom fizycznym – podatnikom podatku rolnego i leśnego lub od nieruchomości – tzw. łączne zobowiązanie pieniężne, tj. wydawać jedną decyzję ustalającą zobowiązanie (łączne) obejmujące podatek rolny, leśny i od nieruchomości od wszystkich przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy.

Można więc postawić pytanie, czy organy podatkowe mogą wymierzać zobowiązania podatkowe w odrębnych decyzjach obejmujących poszczególne przedmioty opodatkowania

obciążone takim samym podatkiem. Na tak postawione pytanie ustawodawca nie daje jednoznacznej odpowiedzi.

W wyroku z dnia 25.10.2010 r.<sup>965</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził, że pominięcie - przy wymiarze podatku – któregokolwiek z przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi rażące naruszenie art. 21 §3 o.p. Zdaniem Sądu art. 21 §3 Ordynacji podatkowej nakazuje wydać decyzję określającą jedno zobowiązanie podatkowe – decyzja taka powinna kończyć postępowanie w sprawie określenia zobowiązania w podatku od nieruchomości. Jeśli więc nawet podatnik włada kilkoma przedmiotami opodatkowania wymienionymi w art. 2 u.o.p.l., to okoliczność ta powoduje powstanie jednego obowiązku przekształcającego się w jedno zobowiązanie podatkowe. Decyzja wymierzająca podatek od części przedmiotów opodatkowania dotyczy więc części, a nie całości, zobowiązania podatkowego – to z kolei stanowi naruszenie wspomnianego wyżej art. 21 §3 o.p.

Powyższy pogląd WSA wydaje się co najmniej dyskusyjny. Skoro ustawodawca w żadnym miejscu ustawy nie nakazuje sumować wszystkich powierzchni gruntów lub budynków (ewentualnie – wartości budowli), trudno wskazać jakiegokolwiek przeszkody do objęcia każdego przedmiotu opodatkowania odrębnym postępowaniem i w konsekwencji – oddzielną decyzją. Rozwiązanie takie wcale nie wydaje się stać w rażącej sprzeczności z art. 21 §3 o.p. Na podatniku ciążyłoby kilka zobowiązań podatkowych. Wbrew pozorom wydawanie kilku decyzji w sprawie opodatkowania poszczególnych przedmiotów opodatkowania wcale nie byłoby niezgodne z ekonomiką procesową - pozwoliłoby pobrać podatek we wszystkich przypadkach, które nie rodziłyby sporów z podatnikami. Przedmiotem postępowań odwoławczych i skarg byłyby już tylko niektóre (a nie wszystkie) stany faktyczne objęte zakresem przedmiotowym danego podatku.

Powyższy problem można zobrazować przykładem podatnika, który składa kilka deklaracji podatkowych – w każdej wykazując część przedmiotów opodatkowania danym podatkiem. Jeżeli podatnik taki utworzyłby kilka oddziałów deklarujących różne rodzaje nieruchomości i obiektów budowlanych (różnie nazywając te oddziały i przypisując im różne „siedziby”), organ podatkowy mógłby mieć poważne problemy z prawidłowym zidentyfikowaniem wszystkich tych przedmiotów i przypisaniem ich konkretnemu podatnikowi, zwłaszcza gdyby większość deklaracji nie budziła wątpliwości i podatnik wpłacał należne podatki. Przyjęcie poglądu Sądu oznaczałoby, że wydanie decyzji określającej (lub ustalającej) zobowiązanie podatkowe od części przedmiotów opodatkowania

---

<sup>965</sup> Wyrok WSA z dnia 25.10.2010 r. (390/10), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B227BBFE76> – orzeczenie nie jest prawomocne.

mogłoby w przyszłości posłużyć podatnikowi jako pretekst do żądania stwierdzenia nieważności takiej decyzji i zwrotu „nadpłaconego” podatku. Stwierdzenie nieważności decyzji przy jednoczesnym upływie terminu przedawnienia zobowiązania lub przedawnienia doręczenia decyzji ustalającej uniemożliwiłoby prawidłowy wymiar podatku.

**8) Nieprecyzyjne określenie wysokości rat podatków.** W art. 6 ust. 7 i ust. 9 pkt 3 oraz art. 11 ust. 1 u.o.p.l., art. 6 ust. 3 i ust. 5 pkt 3 u.p.l, art. 6a ust. 6 i ust. 8 pkt 3 u.p.r. wskazano, że podatki rolne, leśny, od nieruchomości i od środków transportowych płatne są „**w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego**”, przy czym osoby fizyczne płacą podatki rolne, leśny i od nieruchomości w 4 ratach, a osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej – w 12 ratach<sup>966</sup>. Podatek od środków transportowych płacony jest co do zasady w 2 ratach, niezależnie od osoby podatnika. Zwrot „raty proporcjonalne do czasu trwania obowiązku podatkowego” budzi poważne zastrzeżenia co do jego poprawności. Nie wiadomo bowiem, w jaki sposób wspomniane proporcje należy liczyć. Terminy płatności poszczególnych rat (15 dzień miesiąca) wymuszają przyjęcie systemu liczenia czasu trwania obowiązku podatkowego w dniach, jednakże trudno wskazać jakikolwiek racjonalny system ustalania „proporcji”. Dla ułatwienia problem ten zostanie przedstawiony na przykładzie podatku rolnego.

Podatek rolne płatny jest w 4 ratach w terminach do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada. Podatek ten, jak wszystkie podatki lokalne, jest daniną roczną: obowiązek podatkowy powstaje 1 stycznia roku podatkowego i trwa przez cały rok (przy założeniu, że podatnik przez cały rok włada gruntem i że nic w stanie posiadania się nie zmienia w trakcie roku). Podział kwoty podatku na cztery części (raty) mógłby się odbywać na dwa sposoby. Pierwszy sposób polegałby na liczeniu rat „narastająco”, tzn. za każdym razem chodziłoby o stosunek liczby dni trwania obowiązku podatkowego od początku roku do liczby dni w roku. Jak łatwo zauważyć, suma tak liczonych rat znacznie przekroczyłaby kwotę podatku:

I rata (15 marca) =  $74/365 \times$  kwota podatku

II rata (15 maja) =  $135/365 \times$  kwota podatku

III rata (15 września) =  $258/365 \times$  kwota podatku

IV rata (15 listopada) =  $319/365 \times$  kwota podatku.

Ułamki te, po zsumowaniu, dadzą  $786/365$  rocznego podatku, a więc ponad dwukrotnie więcej, niż powinna wynosić kwota zobowiązania podatkowego.

---

<sup>966</sup> Z wyjątkiem podatku rolnego, który jest płacony przez wszystkie kategorie podatników w 4 ratach.



Drugi sposób polegałby na liczeniu ilości dni trwania obowiązku podatkowego pomiędzy terminami płatności poszczególnych rat, jednakże sposób ten również nie pozwala na pobranie prawidłowej kwoty podatku:

I rata (15 marca) =  $74/365$  x kwota podatku

II rata (15 maja) =  $61/365$  x kwota podatku

III rata (15 września) =  $123/365$  x kwota podatku

IV rata (15 listopada) =  $61/365$  x kwota podatku.

Suma ułamków wyniesie  $319/365$  kwoty rocznego zobowiązania podatkowego, a więc znacznie mniej niż kwota należnego podatku.

W praktyce organy podatkowe i podatnicy dzielą kwotę zobowiązania podatkowego na równe części. Jeżeli kwoty podatku nie da się podzielić na równe części, podatek jest dzielony na 3 (z czterech rat) albo 11 (z dwunastu rat) równych rat, natomiast ostatnia rata jest nieco niższa od pozostałych. Ten logiczny sposób określania wysokości rat nie znajduje jednak potwierdzenia w tekstach przepisów.

**9) Niejasny charakter zwolnień podatkowych, które mogą być uchwalane przez rady gmin.** We wszystkich podatkach lokalnych ustawodawca upoważnił rady gmin do uchwalania innych niż ustawowe zwolnień przedmiotowych. Takie sformułowanie oznacza, że jedyne ograniczenie dotyczące kreowania pozaustawowych zwolnień podatkowych (nie licząc warunków dotyczących udzielania pomocy publicznej) polega na tym, aby zwalniać „coś” a nie „kogoś”. Ograniczenie to koresponduje z art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym określanie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje wyłącznie w formie ustawy. Charakter wprowadzanych przez gminy zwolnień od dawna budził jednak poważne wątpliwości.

Korzystając ze wskazanej wyżej kompetencji gminy, w latach 90tych, chętnie wprowadzały na swoich terenach obniżki podatku od środków transportowych związane z posiadaniem samochodu zaopatrzonego w katalizator lub inną instalację ograniczającą emisję spalin do środowiska. Organy nadzorcze kwestionowały możliwość uchwalania takich zniżek, słusznie argumentując, iż obniżenie kwoty podatku jest ulgą podatkową, a do wprowadzania ulg podatkowych w podatku od środków transportowych ani art. 12, ani żaden inny przepis u.o.p.l. rad gmin nie upoważnia<sup>967</sup>. Gminy broniły się twierdzeniem, iż obniżenie kwoty podatku (np. z tytułu zaopatrzenia pojazdu w katalizator) jest swoistym **częściowym**

---

<sup>967</sup> Jedynie w podatku rolnym ustawodawca upoważnił gminy do wprowadzania ulg podatkowych.

**zwolnieniem z podatku** – zwolnieniem innym niż te wymienione w samej ustawie, a więc mogącym być uchwalonym przez radę gminy (zgodnie z art. 12 ust. 4 u.o.p.l.).

Oceną prawnego charakteru zwolnień od podatku od środków transportowych, o których mowa w art. 12 ustawy, zajął się Naczelny Sąd Administracyjny m.in. w wyroku z dnia 10.06.1997 r.<sup>968</sup> Sąd przyznał, iż gminy nie mają prawa wprowadzać ulg podatkowych w podatku od środków transportowych. Uwzględniając względy wykładni systemowej NSA zakwestionował również prawo gmin do uchwalania częściowych zwolnień podatkowych.

Rzeczywiście – mając na uwadze umiejscowienie przepisu pozwalającego gminom na wprowadzanie innych niż ustawowe zwolnień od podatku – należy przyznać Sądowi rację. Przepisem tym jest art. 12 ust 4 u.o.p.l. Sam art. 12 (w ustępie 1) wymienia jedynie **zwolnienia całkowite**. Słuszny wydaje się więc pogląd, iż w ust. 4 tego artykułu ustawodawcy również chodziło o zwolnienia całkowite (tyle że inne niż te wymienione w ust. 1).

Innym zagadnieniem rozpatrywanym przez sądy była możliwość wprowadzania tzw. **zwolnień generalnych**. W doktrynie podkreśla się, iż organy uchwałodawcze gmin nie mają prawa ustanawiania zwolnień „generalnych”, tzn. takich, które powodowałyby zaprzestanie płacenia podatku przez wszystkich ustawowo określonych podatników<sup>969</sup>. Nie ma już jednak zgodności poglądów na temat zakresu pojęcia „zwolnienie generalne”.

W wyroku z dnia 21.12.1993 r. (SA/Kr 2394/93)<sup>970</sup> NSA orzekł, iż wykluczone jest wykorzystywanie upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 2 u.p.o.l. do wprowadzania tzw. zwolnień generalnych od podatku – zwolnienia takie powodowałyby de facto uchylenie obowiązku podatkowego<sup>971</sup>. Nie jest natomiast generalnym (a więc dopuszcza się możliwość jego uchwalenia) zwolnienie budynków mieszkalnych należących do osób fizycznych prowadzących gospodarstwa rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Sąd wskazał, iż w art. 7 ust. 1 ustawodawca dokonał kategoryzacji przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla których ustawa wymaga określenia konkretnej stawki podatkowej. Względy wykładni systemowej nakazują więc, aby również zwolnienia wprowadzane przez radę gminy (o których mowa w art. 7) odnosiły się do pewnych kategorii tych przedmiotów. „W tym stanie rzeczy istotne wydaje się określenie granicy, od której można o takim

<sup>968</sup> Wyrok NSA z dnia 10.06.1997 r. (I SA/Wr 654/97), Wspólnota 1998, nr 19.

<sup>969</sup> Por. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 306.

<sup>970</sup> Wspólnota 1994, nr 18, s. 18

<sup>971</sup> Z tym akurat twierdzeniem trudno się zgodzić – zwolnienie podatkowe nie prowadzi nigdy do uchylenia obowiązku podatkowego – ono co najwyżej powoduje, iż obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe, a w konsekwencji podatek nie zostanie uiszczony przez podatnika (w takim wypadku można jedynie przyjąć, iż obowiązek podatkowy stanie się bezprzedmiotowy).

generalnym zwolnieniu mówić. Zdaniem Sądu, **granicą taką jest możliwość ustalenia i wskazania konkretnych podmiotów, do których wprowadzone zwolnienie się odnosi.** Jest to granica, która na gruncie teorii prawa administracyjnego oddziela od siebie akty generalne i akty indywidualne<sup>972</sup>. W sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia rada gminy zwolniła od podatku od nieruchomości nie wszystkie budynki mieszkalne, a tylko te, które należą do osób fizycznych prowadzących gospodarstwa rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. W gminach wiejskich ta grupa podmiotów przeważa wśród wszystkich mieszkańców gminy będących podatnikami podatku od nieruchomości, da się ona jednak indywidualnie określić (można wskazać imienny katalog podmiotów należących do tej grupy). Rada gminy dokonała tu zatem zawężenia zwolnienia i jego indywidualizacji – nadal pozostało ono szerokie, ale nie mogło być już uznane – w świetle powyższych rozważań – za generalne<sup>973</sup>.

Zupełnie odmiennego zdania był Sąd Najwyższy orzekając w sprawie III AZP 7/94<sup>974</sup>. Sąd dopuścił możliwość uchwalenia przez radę gminy zwolnienia wszystkich budynków mieszkalnych położonych na terenie gminy wskazując, iż ani z przepisów regulujących ustroj samorządu terytorialnego, ani z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie można w żaden sposób wyprowadzić jakiegokolwiek podziału zwolnień w podatkach lokalnych na prawnie dozwolone i zakazane. Mimo że budynki mieszkalne to jedna z kategorii przedmiotów opodatkowania, dla których u.o.p.l. w art. 5 ust. 1 pkt 1 nakazuje uchwalić konkretne stawki podatkowe, to ich zwolnienie przez radę gminy jest wyrazem gwarancji autonomii polityki finansowej samorządu terytorialnego.

W doktrynie wskazano dwa podstawowe argumenty przeciwko tezie zawartej w powyższym wyroku SN. Po pierwsze: budynki mieszkalne są jedną z kategorii przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla których art. 5 u.o.p.l. **nakazuje** uchwalić obowiązujące na terenie danej gminy stawki podatkowe. Ich zwolnienie z podatku doprowadziłyby do sytuacji, gdy uchwalenie stawek podatkowych stałoby się bezcelowe – po co uchwałać stawki dla danej kategorii nieruchomości, skoro od tych nieruchomości w ogóle podatek nie będzie pobierany? Po drugie: stosowanie interpretacji zawartej w uchwale SN (w sprawie III AZP 7/94) mogłoby doprowadzić do sytuacji, gdy w danej gminie w ogóle przestanie być pobierany podatek od nieruchomości, a to dzięki wprowadzeniu kilku zwolnień podatkowych obejmujących swą treścią wszystkie przedmioty wymienione a art. 5

---

<sup>972</sup> Wspólnota 1994, nr. 18, s. 18

<sup>973</sup> Stanowisko to podtrzymał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 21.09.1994 r. (III ARN 44/94), OSNAPiUS 1994 nr 11, poz. 168, wydanym na skutek wniesionej rewizji nadzwyczajnej od wyroku NSA w sprawie SA/Kr 2394/93.

<sup>974</sup> Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 04.11.1994 r. (III AZP 7/94), OSN 1995, nr 2, poz. 13

ust. 1 ustawy. Trudno zakładać, aby intencją ustawodawcy było przyznanie tak szerokiej (i zarazem konstrukcyjnie dość zawiłej) kompetencji organom stanowiącym gmin<sup>975</sup>.

Kolejnym problemem związanym z uchwalaniem zwolnień podatkowych przez rady gminy jest odpowiedź na pytanie, czy gmina ma prawo wprowadzać na swoim terenie tzw. **zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe**. W ustawach podatkowych ustawodawca wyraźnie podkreślił, że gminy mogą wprowadzać inne (niż ustawowe) zwolnienia przedmiotowe. Zdarza się jednak, że w niektórych uchwałach zwalniany przedmiot opisywany jest przy użyciu elementu podmiotowego, np. budynki będące własnością rencistów. Zwolnienia takie nazywane są „przedmiotowo-podmiotowymi”.

W orzecznictwie sądowym pojawił się pogląd, według którego gmina może wprowadzać wyłącznie zwolnienia czysto przedmiotowe<sup>976</sup>: „Wprawdzie w gramatycznym ujęciu jest to "zwolnienie z podatku od nieruchomości budynków lub ich części", ale taka konstrukcja językowa nie powoduje, że wprowadzone zwolnienie można traktować jako zwolnienie o charakterze tylko przedmiotowym. Zwolnieniem od podatku nie zostały bowiem objęte wszystkie budynki, ich części, działki gruntu, lecz tylko te, które są przydzielone do bezpłatnego użytkowania osobie, która przekazała w zamian za emeryturę lub rentę gospodarstwo rolne państwu. Nie objęto zwolnieniem również wszystkich budynków gospodarczych, a jedynie te, które są własnością emerytów i rencistów rolnych, którzy prowadzą samodzielne gospodarstwo domowe.”

Z drugiej jednak strony wyróżnienie trzeciej (obok przedmiotowych i podmiotowych) kategorii zwolnień – zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego – wydaje się sztuczne. O charakterze zwolnienia decyduje to, czy obejmuje ono „coś” czy „kogoś”. Zwolnienie np. budynku należącego do jednostki służby zdrowia nadal pozostaje zwolnieniem „czegoś” (budynku), a nie „kogoś” (tej jednostki). Zbliżony efekt można by osiągnąć zwalniając budynki wykorzystywane na cele ochrony zdrowia<sup>977</sup>.

**10) Zwolnienie użytkowników ekologicznych.** Zgodnie z ust. 4 załącznika nr 6 do rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29.03.2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków<sup>978</sup> do użytkowników ekologicznych zalicza się prawnie chronione pozostałości ekosystemów, takich jak: naturalne zbiorniki wodne, śródpolne i śródleśne "oczka wodne",

<sup>975</sup> Por. L. Etel, Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce, Białystok 1998, s. 150 – 151; I. Kołaczyńska, G. Wyszogrodzki, Podatek od nieruchomości w praktyce a jego regulacja ustawowa (cz. 1), Finanse Komunalne 1997, nr 3, s. 54.

<sup>976</sup> Por. wyrok WSA z dnia 25.02.2010 r. (I SA/Go 25/10), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/67342788BB>; z dnia 30.12.2009 r. (I Sa/Go 566/09), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8376E79B05>; z dnia 01.10.2009 r. (SA/Bd 592/09), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/77F9063B81>.

<sup>977</sup> Por. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne..., s. 310-311.

<sup>978</sup> Dz.U. Nr 38, poz. 454

kępy drzew i krzewów, bagna, torfowiska, wydmy, płaty nieużytkowanej roślinności, starorzecza, wychodnie skalne, skarpy, kamieńce itp. Użytki te oznaczane są symbolem złożonym z litery "E" oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego określającego sposób zagospodarowania lub użytkowania terenu, np. E-Ws, E-Wp, E-Ls, E-Lz, E-N, E-Ps, E-R. Nie są to więc ani użytki rolne, ani lasy. Grunty takie powinny podlegać wyłącznie podatkowi od nieruchomości. Z niewiadomych powodów w art. 12 ust. 1 pkt 8 u.p.r. oraz art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.leś. wymieniono użytki zielone jako grunty zwolnione z podatku rolnego i leśnego. Skoro nie mogą one podlegać ani podatkowi rolnemu, ani leśnemu, zwalnianie tych gruntów z podatków, którym nie podlegają, jawi się jako nieuzasadnione.

### **3.4. Problemy związane z wymiarem i poborem podatku od nieruchomości**

Druga kategoria problemów dotyczy poszczególnych podatków lokalnych. Najliczniej występujące dotyczą podatku od nieruchomości:

**1) sposób rozumienia pojęcia budynek.** Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.o.p.l. budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. W przepisach prawa nie zdefiniowano jednak żadnego z wymienionych wyżej elementu składającego się na budynek. W niektórych sytuacjach trudno więc jednoznacznie zakwalifikować dany obiekt budowlany do budynków. Przykładem takiego problemu może być opodatkowanie wolno stojących garaży drewnianych posadowionych na kilku płytkach chodnikowych. Organy podatkowe wymierzają właścicielom takich obiektów podatek od nieruchomości według stawek właściwych dla budynków pozostałych. Podatnicy twierdzą z kolei, że takie obiekty nie są trwale związane z gruntem, a więc nie mogą być traktowane jak budynki podlegające podatkowi od nieruchomości. Pojęcie trwałego związku z gruntem doczekało się bogatego orzecznictwa sądowego. Podkreśla się m.in., że o związku tym nie przesądza jedynie więź fizyczna obiektu z gruntem, ale także więź prawna. Wskazuje się także, że obiekt teoretycznie nadający się do przeniesienia w inne miejsce, lecz posadowiony z zamiarem użytkowania go w danym miejscu przez czas nieokreślony, może być uznany za trwale związany z gruntem. Taką właśnie cechę posiadają drewniane garaże niejednokrotnie mające po 20-30 lat i budowane z myślą o tym, żeby stały w danym miejscu przez cały okres technicznej trwałości. Wykazanie takiego zamiaru zwłaszcza osobie, która garaż nabyła od innej osoby, w wielu wypadkach jest dość trudne.

Aby takie garaże uznać za budynki, należy wykazać, że posiadają fundamenty. Omawiane obiekty nie posiadają jednak fundamentów w klasycznym tego pojęcia znaczeniu

– z reguły są posadowione na kilku blockach betonowych (płytki chodnikowe). Czy tego typu blocki można uznać za fundamenty? Wydaje się, że nic nie stoi na przeszkodzie aby kierować się językowym znaczeniem pojęcia „fundament” rozumianego jako element konstrukcji przenoszący na grunt całość obciążenia obiektu. Fundament taki nie musi być wkopany w ziemię – dla lekkich konstrukcji, jakimi są drewniane garaże, fundamentem mogą być również płytki chodnikowe, które skutecznie będą zapobiegać osiadaniu garażu w gruncie.

**2) Problem definiowania pojęcia „budowla” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.** Problem opodatkowania budowli był już wielokrotnie przedmiotem rozważań NSA i SN. Wiele orzeczeń zapadło przed 2003 r., kiedy to w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie było definicji budowli. Z dniem 01.01.2003 r. wprowadzono do u.o.p.l. nowy art. 1a; zgodnie z jego ust. 1 pkt 2 budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Definicja ta niewiele jednak wyjaśnia. Oto bowiem budowlę definiuje się poprzez użycie innego pojęcia, nigdzie w ustawie niezdefiniowanego” „obiekt małej architektury”. Pojęcie to pojawia się w ustawie Prawo budowlane<sup>979</sup> w art. 3 pkt 4: niewielki obiekt, a w szczególności obiekt kultu religijnego (np. kapliczka, krzyż przydrożny, figura), obiekt architektury ogrodowej (np. posąg, wodotrysk), obiekt użytkowy służący rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku (np. piaskownica, huśtawka, drabinka, śmietnik). Trudno stwierdzić, jaką skalę należy brać pod uwagę przy ocenie, czy dany obiekt jest „niewielki”.

Jednym z najbardziej charakterystycznych problemów dotyczących opodatkowania budowli jest wciąż **zagadnienie opodatkowania wyrobisk górniczych**. W wyroku z dnia 06.11.1996 r. (SA/Ka 1913/95)<sup>980</sup> NSA stwierdził, iż podziemne wyrobisko górnicze, nie będąc ani nieruchomością w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 1 u.o.p.l.<sup>981</sup>, ani obiektem budowlanym nie związanym trwale z gruntem, nie podlega podatkowi od nieruchomości. Powołany wyżej przepis stanowił, że obowiązek podatkowy ciążył na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, które były właścicielami lub samoistnymi posiadaczami **nieruchomości** albo obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem. Zdaniem Sądu przepis ten zakreślał zarówno

---

<sup>979</sup> Ustawa z dnia 07.07.1994 r. Prawo budowlane (j.t.: Dz.U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 ze zm.).

<sup>980</sup> Finanse Komunalne 1997, nr 5, s.63 i n.

<sup>981</sup> Obecnie art. 3 u.o.p.l.

krąg podmiotów zobowiązanych do płacenia podatku, jak i sam przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. NSA przyjął na tej podstawie, iż podatkwowi mogą podlegać tylko nieruchomości lub obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem. Natomiast art. 3 ustawy<sup>982</sup> – jak dalej wskazał Sąd w uzasadnieniu wyroku – jest jedynie uściśleniem zakresu przedmiotowego podatku (określonego właśnie w art. 2 ust. 1 pkt 1). Tak więc grunt, budynek czy budowla (związana z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna) podlegają podatkwowi tylko wówczas, gdy są nieruchomością lub obiektem budowlanym nie złączonym trwale z gruntem.

Zdaniem składu orzekającego podziemne wyrobisko górnicze na pewno nie jest obiektem budowlanym nie złączonym trwale z gruntem. Faktycznie – jego trwały związek z gruntem wydaje się niewątpliwy. Aby zatem mogło być obciążone podatkiem od nieruchomości, należałoby wykazać, że jest nieruchomością. Łączna analiza art. 46, 48 i 143 k.c. skłoniła Sąd to przyjęcia tezy, iż pojęcie nieruchomości może się odnosić tylko do powierzchniowej warstwy skorupy ziemskiej (a znajdujące się pod tą skorupą obiekty obejmuje tylko w takim zakresie, jakiego wymaga korzystanie z samego gruntu). Wyrobiska zlokalizowane pod powierzchnią ziemi nie są zatem nieruchomością gruntową, lecz częścią górotworu na którą nie rozciąga się już prawo własności samego gruntu<sup>983</sup>. Skoro więc wyrobiska podziemne nie mogą być uznane ani za nieruchomości ani za obiekty budowlane nie związane trwale z gruntem, to nie podlegają w ogóle podatkwowi od nieruchomości.

Omówiony wyrok wywołał niemałe poruszenie w doktrynie. Niektórzy uznali argumentację Sądu, wskazując iż podziemne wyrobisko górnicze to tylko „pusta przestrzeń w skałach skorupy ziemskiej, powstała wskutek urobienia i usunięcia skał(...)” – nie jest to więc ani obiekt budowlany, ani (z uwagi na położenie na znacznej głębokości) część powierzchni ziemskiej<sup>984</sup>. Nie zabrakło jednak też głosów krytycznych. Za najważniejszy mankament rozważań NSA przyjęto założenie, że zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości został określony w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., podczas gdy przepis ten stanowił wyłącznie o podatnikach tego podatku – podatnikiem może być tylko właściciel lub samoistny posiadacz gruntu w odniesieniu do samego gruntu jak i wszelkich obiektów umocowanych na nim w sposób trwały. Podatnikiem jest także właściciel obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem. Przedmiot podatku zawarto natomiast (w stanie prawnym przed 2003 r.) w art. 3

---

<sup>982</sup> Obecnie art. 2 u.o.p.l.

<sup>983</sup> NSA uznał, że jedynie wyrobiska kopalni odkrywkowych mogą stanowić przedmiot podatku od nieruchomości, gdyż znajdują się na powierzchni ziemi i **stanowią część gruntu** (będą więc opodatkowane jako grunty, a nie budowle). Podobny pogląd odnośnie wyrobisk odkrywkowych zawarł NSA z wyroku z dnia 10 grudnia 1993 r. (SA/Wr 1528/93), Wspólnota 1994, nr 15, s. 18.

<sup>984</sup> Patrz A. Lipiński, Głosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r. (SA/Ka 1913/95), Głosa 1998, nr 8, s. 19.

ustawy – może nim być budynek, budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna oraz niektóre rodzaje gruntów. Budynek zdefiniowano w ustawie, natomiast jeśli chodzi o definicję gruntu, to panuje powszechne przekonanie, iż dla potrzeb podatku od nieruchomości – w braku odmiennej definicji legalnej – należy przyjmować jego rozumienie zawarte w akcie o charakterze systemowym; aktem takim jest Kodeks cywilny<sup>985</sup>. W art. 46 k.c. grunt określono jako część powierzchni ziemskiej stanowiącą odrębny przedmiot własności.

Wyrobisko górnicze na pewno nie posiada pokrycia dachowego – wniosek z tego, iż na pewno nie jest ono budynkiem. Pozostaje więc już tylko zbadać dwie pozostałe możliwości: czy jest budowlą albo gruntem związanym z działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna. Ustawowa definicja budowli niewiele wyjaśnia: budowlą ma być obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. W Prawie budowlanym obiekt budowlany „zdefiniowano” jako budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury. Pomocne jawi się więc sięgnięcie do językowego znaczenia „budowli” rozumianej jako **efekt działalności budowniczych, dzieło rąk ludzkich** wyodrębnione w przestrzeni i połączone z gruntem w sposób trwały<sup>986</sup>. Dodać by tu wypadało tylko stwierdzenie, że dla potrzeb podatku od nieruchomości chodzi o takie efekty działalności budowniczych, które nie są budynkami (w rozumieniu ustawy)<sup>987</sup>.

Czy w takim razie wyrobisko górnicze będzie budowlą w wyżej przedstawionym ujęciu? Odpowiedź powinna brzmieć: TAK. Wyrobisko jest niewątpliwie połączone z gruntem w sposób trwały. Jest również efektem celowej działalności człowieka (nie jest naturalnym tworem przyrody) i można je wyodrębnić w przestrzeni. Bez znaczenia jest fakt, czy taka „budowla” jest nieruchomością, obiektem budowlanym nie złączonym trwale z gruntem czy jeszcze inną kategorią obiektu. Wyrobiska górnicze zaopatrzone są w instalacje i urządzenia np. zapobiegające zawałeniowi. Stanowią więc pewne całości techniczno-użytkowe.

Trudno byłoby natomiast zakwalifikować wyrobisko („dół” lub „tunel w ziemi”) jako grunt, choćby z racji kłopotów w określeniu, czy jest ono częścią powierzchni ziemi, czy też raczej znajduje się pod jej powierzchnią. Prawdopodobnie wydaje się więc opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wyrobisk górniczych, i to według stawek przewidzianych dla

---

<sup>985</sup> Por. L. Etel, Opinia w sprawie zasad opodatkowania wyrobisk górniczych kopalni węgla brunatnego, *Finanse Komunalne* 1998, nr 2 s.53.

<sup>986</sup> Por. Słownik języka polskiego pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1993.

<sup>987</sup> Taką właśnie definicję budowli przyjął NSA z wyroku z dnia 25 kwietnia 1995 r. (SA/Lu 1436/94), *Monitor Podatkowy* 1995, nr 9, s. 273.



budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna<sup>988</sup>.

Innym problemem występującym w praktyce jest **opodatkowanie budowli telekomunikacyjnych**. W szczególności chodzi tu o odpowiedź na pytanie, czy kabel światłowodowy jest częścią budowli. Operatorzy telekomunikacyjni składają korekty deklaracji podatkowych, w których wykazują do opodatkowania wyłącznie kanalizację kablową (wyłączając z podstawy opodatkowania wartość kabli światłowodowych umieszczonych w tej kanalizacji). Zdaniem organów podatkowych kabel światłowodowy wraz z kanalizacją kablową stanowią funkcjonalną całość spełniającą określony cel, a więc jako całość są budowlą podlegającą podatkowi od nieruchomości. Postępowania podatkowe są utrudnione o tyle, że operatorzy telekomunikacyjni nie chcą współpracować z organami podatkowymi – pracownicy organów podatkowych (nawet II instancji) wskazują na uporczywe odmawianie składania wyjaśnień nt. wartości kabli światłowodowych. W wyroku z dnia 27.05.2010 r.<sup>989</sup> NSA uznał kanalizację kablową wraz z umieszczonymi w niej kablami światłowodowymi za całość techniczno-użytkową stanowiącą budowlę i podlegającą podatkowi od nieruchomości.

Trzecim przykładem najczęściej pojawiających się problemów związanych z rozumieniem pojęcia budowli jest **zagadnienie opodatkowania tablic reklamowych**. Niewątpliwie obiekty tego typu nie są ani budynkami, ani gruntami. Można również założyć, że nie są tzw. obiektami małej architektury. Tablice reklamowe zostały wyraźnie wymienione wśród przykładowych budowli w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, z tym że w ich przypadku ustawodawca użył sformułowania „wolno stojące **trwale związane z gruntem** urządzenia reklamowe”. Jest to jedyny przykład budowli, gdzie ustawodawca wyraźnie zaakcentował trwałe związanie z gruntem. Pojawiła się w związku z tym wątpliwość, czy urządzenia reklamowe niezwiązane trwale z gruntem mogą być uznane za budowle. Wątpliwość ta nie została, jak do tej pory, jednoznacznie rozstrzygnięta w orzecznictwie sądowym. Oto bowiem w wyroku z dnia 05.06.2009 r. (II FSK 296/08)<sup>990</sup> NSA orzekł, iż trwałe związanie z gruntem nie ma znaczenia dla opodatkowania tablic reklamowych – podatkowi podlegają zarówno wolno stojące urządzenia reklamowe związane, jak i niezwiązane z gruntem. Odmienne stanowisko zaprezentował WSA w wyroku z dnia 22.02.2010 r. (III SA/Wa 1913/09)<sup>991</sup>

<sup>988</sup> Por. także W. Miemieć, Glosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r. (SA/Ka 1913/95), *Finanse Komunalne* 1997, nr5, s. 67 i n.; L. Etel, *Opinia...*, op. cit., s. 54.

<sup>989</sup> Wyrok NSA z dnia 27.05.2010 r. (II FSK 2049/09), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A81BA5858E>.

<sup>990</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/058ABC2B36>

<sup>991</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D375E24604> – wyrok nie jest prawomocny.

akcentując właśnie konieczność kierowania się art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, a więc konieczność wykazania trwałego związku z gruntem<sup>992</sup>. Z tym drugim orzeczeniem trudno się jednak zgodzić chociażby z tego powodu, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie rozumienia pojęcia „budowla” odsyła nie do art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, lecz jedynie do art. 3 pkt 1 tej ustawy (definiującego obiekt budowlany).

**3) Sposób rozumienia pojęcia „względy techniczne”.** Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.o.p.l. grunt, budynek lub budowla są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jeżeli znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy. Z kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłączone są m.in. przedmioty opodatkowania, które – ze względów technicznych – nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności. Do dziś nierozstrzygnięty pozostaje zakres pojęcia „względów technicznych”. Po pierwsze nie wiadomo, czy względy te mają uniemożliwiać jakąkolwiek działalność gospodarczą, czy wyłącznie tę prowadzoną przez podatnika. Nie jest też jasne rozróżnienie „względów” technicznych” i „względów technologicznych” – ten problem jest szczególnie widoczny przy opodatkowaniu wyrobisk górniczych, w których wyczerpano złożę. W swoich pismach Ministerstwo Finansów wskazuje, że o istnieniu względów technicznych decyduje brak możliwości prowadzenia jakiejkolwiek działalności gospodarczej, przy czym – w przypadku gruntów – względy te upatrywane są w chemicznym, radioaktywnym lub bakteriologicznym skażeniu uniemożliwiającym prowadzenie działalności gospodarczej<sup>993</sup>. Z kolei jeśli chodzi o budynki, dowodów na istnienie „względów technicznych” Ministerstwo Finansów upatruje w decyzjach organów nadzoru budowlanego nakazujących opróżnienie obiektu, wyłączających z użytkowania całość lub część budynku ze względu na jego zły stan techniczny albo zakazujących użytkowania obiektu do czasu usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości stanu technicznego. Nie wydaje się jednak, aby podatnicy nie mieli prawa żądać dokonania własnych ustaleń przez organy podatkowe<sup>994</sup>.

Powyższy problem był wielokrotnie przedmiotem orzeczeń sądów administracyjnych. Można w tym względzie mówić o ugruntowanej linii orzeczniczej, zgodnie z którą przejściowa (przemijająca) przeszkoda w wykorzystaniu obiektu do działalności gospodarczej

---

<sup>992</sup> Na konieczność stosowania art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wskazują sądy administracyjne również w przypadku opodatkowania elektrowni wiatrowych – por. wyrok NSA z dnia 16.12.2009 r. (II FSK 1184/08), LEX 581610; wyrok NSA z dnia 05.01.2010 r. (II FSK 1101/08), LEX 553793 z krytyczną glosą B. Pahlą; wyrok WSA z dnia 28.01.2010 r. (I SA/Sz 726/09), LEX 554055.

<sup>993</sup> Pismo Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 21.08.2003 r. nr LK-795/LP/03/PP, <http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=3&dzial=154&id=24878>.

<sup>994</sup> Por wyroki NSA: z dnia 09.12.2009 r. (II FSK 1031/09), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B36ACE4814>; z dnia 07.01.2010 r. (II FSK 1228/08), LEX 554082.

nie jest jednoznaczna z wystąpieniem „względów technicznych”. Względem takim nie jest również konieczność przeprowadzenia kapitalnego remontu budynku<sup>995</sup>.

**4) Opodatkowanie gruntów lub budynków stanowiących współwłasność przedsiębiorców i osób nieprowadzących działalności gospodarczej.** Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.l. za grunty, budynki lub budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznaje się te przedmioty opodatkowania, które znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Z kategorii tej wykluczono jedynie budynki mieszkalne oraz grunty związane z tymi budynkami, grunty pod jeziorami, grunty zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych oraz te przedmioty opodatkowania, które ze względów technicznych nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Tak więc ustawodawca przesądził, że co do zasady każdy przedmiot znajdujący się w posiadaniu przedsiębiorcy należy traktować jako związany z działalnością gospodarczą (w z związku z tym obciążać najwyższymi stawkami podatku), i to bez względu na to, czy jest wykorzystywany do tej działalności, czy nie.

W praktyce wymiaru podatku od nieruchomości istotnym problemem okazało się opodatkowanie współwłaścicieli, z których tylko jeden (lub niektórzy) są przedsiębiorcami. Przykładem takiej sytuacji może być grunt wraz z parkingiem stanowiący współwłasność mieszkańców bloku oraz osoby, która w tym bloku posiada lokal użytkowy (sklep). Dla takiego przedsiębiorcy zarówno sklep jak i miejsce parkingowe mają związek z działalnością gospodarczą. Każdy ze współwłaścicieli, mimo że ma określony udział we własności, ma zarazem prawo władania całym przedmiotem, w związku z czym grunt, budynek lub budowla będący przedmiotem współposiadania m.in. przedsiębiorcy należy traktować jako „znajdujący się w posiadaniu przedsiębiorcy”. Fakt ten powoduje, że wszystkich współwłaścicieli – również tych nieprowadzących działalności gospodarczej - należałoby obciążyć podatkiem według najwyższych stawek<sup>996</sup>. Można mieć poważne wątpliwości co do zasadności obciążania solidarnym obowiązkiem podatkowym (z zastosowaniem najwyższych stawek podatkowych) osób, które nie prowadzą działalności gospodarczej. Jak do tej pory jedynym rozwiązaniem wydaje się dokonanie przez współwłaścicieli podziału nieruchomości *quoad usum*, tj. wydzielenie poszczególnych części nieruchomości do wyłącznego korzystania.

---

<sup>995</sup> Por. R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, Warszawa 2010, s. 226 i n. Patrz także wyroki WSA: z dnia 06.10.2010 r. (III SA/Po 409/10), LEX 611457; z dnia 03.11.2009 r. (I SA/Wr 956/09), LEX 531577; z dnia 10.09.2009 r. (SA/OI 474/09), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3D6F529E3A>; z dnia 10.09.2009 r. (I SA/Gd 136/09), LEX 525711.

<sup>996</sup> Pogląd taki podzielił WSA w wyroku z dnia 24.09.2010 r. (SA/Rz 402/10), LEX 607456.

Wątpliwości może jednak budzić fakt, iż taki „podział” nie oznacza zniesienia współwłasności – z mocy prawa wszyscy współwłaściciele nadal są posiadaczami całej nieruchomości.

**5) Ustawowe wyłączenie pasów drogowych wraz z drogami w latach 2004-2006.** W latach 2004-2006 art. 2 ust. 3 pkt 4 u.o.p.l. wyłączał z opodatkowania podatkiem od nieruchomości pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu.” W okresie tym przepisy nie ograniczały zakresy wyłączenia do dróg publicznych. W ostatnich latach podatnicy zaczęli masowo składać korekty deklaracji podatkowych wykazując nadpłaty związane z uiszczeniem podatku od dróg wewnętrznych. Organy podatkowe często przyjmują – w ślad za wyrokiem NSA z dnia 08.12.2009 r. (II FSK 1066/08)<sup>997</sup> – że o wyłączeniu dróg wraz z pasami drogowymi decydował w latach 2004-2006 odpowiedni sposób oznaczenia gruntu w ewidencji gruntów („dr” – drogi). Podatnicy z kolei twierdzą, że każdy grunt służący jako droga wewnętrzna korzystał w latach 2004-2006 z wyłączenia podatkowego.

Z żadnym z powyższych stanowisk nie można się do końca zgodzić. Literalne brzmienie powołanego wyżej przepisu wskazuje na to, że pierwszoplanowe znaczenie dla zastosowania ustawowego wyłączenia ma fakt istnienia na gruncie budowli drogi. Wyłączeniu podlegały pasy drogowe wraz z drogami (i obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu). Nie wyłączono z opodatkowania gruntów sklasyfikowanych w ewidencji jako „dr” (drogi), lecz pasy drogowe. W przepisie zawierającym omawiane wyłączenie nie zawarto sformułowania „drogi wraz gruntami pod drogami” czy „grunty wraz z posadowionymi na nich drogami”, a tylko taka treść oznaczałaby wyłączenie każdego gruntu pod drogą. Nie każdy grunt pod drogą można uznać za pas drogowy. Pojęcie pasa drogowego charakterystyczne jest dla języka prawnego, a nie potocznego, dlatego jego znaczenie powinno być ustalone w oparciu o przepisy prawa (tu – przepisy o drogach publicznych). Pas drogowy to – w rozumieniu przepisów o drogach publicznych - **grunt wydzielony liniami granicznymi**. Bez względu więc na sposób klasyfikowania gruntu w ewidencji gruntów, jeżeli podatnik wykaże, że posiadany grunt (na którym zlokalizowana jest droga) został wydzielony liniami granicznymi i linie te można ustalić w oparciu o odpowiednią dokumentację, grunt taki (w granicach tych linii) należy uznać za pas drogowy. Jeżeli w tym pasie drogowym faktycznie zlokalizowana była budowla drogi, pas ten wraz z drogą podlegał wyłączeniu z podatku od nieruchomości. Jeśli

---

<sup>997</sup> LEX 555208

dotatkowo w granicach tak określonego pasa drogowego znajdowały się obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, również te obiekty podlegały wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W ustawie o drogach publicznych nie odesłano do ewidencji gruntów jako dokumentu, który w sposób ostateczny ma przesądzać o istnieniu pasa drogowego. To, że w ewidencji grunty podatnika mogą być sklasyfikowane inaczej niż jako „dr”, nie oznacza, że nie istnieją inne dowody mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Dowodami takimi mogą być np. geodezyjna inwentaryzacja powykonawczej.

**6) Trudności w określeniu podstawy opodatkowania części budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.** Do końca 2002 r. przepisy u.o.p.l. nie wyjaśniały, w jaki sposób należy określić podstawę opodatkowania dla części budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Problem ten był szczególnie widoczny w przypadku tzw. budowli liniowych i sieciowych, które rozciągały się na teren działania kilku gmin. Ustawodawca nie przewidywał możliwości dzielenia takich budowli na odcinki mieszczące się w poszczególnych gminach i obliczania wartości poszczególnych odcinków. Możliwość taka pojawiła się z dniem 01.01.2003 r.: zgodnie z obecnie obowiązującym art. 4 ust. 9 u.o.p.l. wartość części budowli położonych w danej gminie, w przypadku budowli usytuowanych na obszarze dwóch lub więcej gmin, określa się proporcjonalnie do długości odcinka budowli położonego na terenie danej gminy. Niestety przepis ten nie reguluje wszystkich możliwych sytuacji opodatkowania części budowli.

Obiektem budowlanym, niebędącym budynkiem lub obiektem małej architektury, jest m.in. przejście graniczne. Z założenia przejścia graniczne nie służą wykonywaniu działalności gospodarczej. Zarządcy przejść granicznych wynajmują (lub wdzierżawiają) części takie przejść przedsiębiorcom (np. kantor wymiany walut). Wraz z umową najmu lokalu przedsiębiorca bardzo często zawiera np. umowę najmu miejsca postojowego na parkingu zadaszonym. Organy podatkowe mają poważne problemy z określeniem takiej części (stanowisko postojowe) zadaszzonego parkingu. Jak się okazuje, powierzchnia zajmowana na parkowanie samochodu nie może służyć do proporcjonalnego obliczenia wartości tej części – należy wszak pamiętać, że dach parkingu też ma swoją wartość – przedsiębiorca nie wynajmuje jednak powierzchni dachu.

**7) Rozróżnienie pomiędzy budynkiem mieszkalnym budynkiem pozostałym (letniskowym).** W ostatnich latach w orzecznictwie sądów administracyjnych wydaje się przeważać pogląd nt. konieczności ustalania faktycznego sposobu wykorzystania budynku na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. O charakterze budynku nie może

przesądzać dokumentacja budowlana, lecz funkcja użytkowa obiektu, tj. zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych<sup>998</sup>: „Według Słownika Języka Polskiego za dom mieszkalny uznaje się budynek służący lub nadający się do mieszkania. Za mieszkanie zaś pomieszczenie, w którym stale się mieszka (Słownika Języka Polskiego pod. red. M. Szymczaka, PWN, Warszawa, 2002 tom 2 str. 154) Definicje te więc wskazują na dwa aspekty determinujące uznanie danego obiektu za dom mieszkalny tj. walory techniczne i spełniane przez niego funkcje. Z powyższego wynika, że uwarunkowania techniczne obiektu nie są jedyną przesłanką kwalifikacyjną i nie mogą przesądzić o uznaniu danego obiektu za budynek mieszkalny, bądź pozostały, w rozumieniu przepisu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.o.p.l. Istotne jest też faktyczne spełnianie przez budynek określonych funkcji. Jeśli dany obiekt jest wykorzystywany na potrzeby mieszkaniowe, faktycznie zaspokaja potrzeby mieszkaniowe skarżących, to winien być zakwalifikowany i uznany dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości za budynek mieszkalny. Zauważyć przy tym należy, że ustawa podatkowa nie posługuje się pojęciem budynku letniskowego. Fakt zatem, że budynek został zakwalifikowany jako letniskowy na gruncie przepisów prawa budowlanego nie przesądza, że nie może on być budynkiem mieszkalnym na gruncie ustawy podatkowej.”

W doktrynie zwrócono uwagę na niebezpieczeństwo zbyt pochopnego kierowania się kryterium zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Posłużono się przykładem aresztów śledczych, dworców kolejowych, szpitali, ośrodków wypoczynkowych – w obiektach tych zamieszkują ludzie, co nie oznacza, że tego typu budynki powinny być opodatkowane najniższymi stawkami podatku od nieruchomości<sup>999</sup>.

#### **8) Opodatkowanie garaży podziemnych (lokali stanowiących odrębne nieruchomości).**

W ostatnich latach pojawiło się dość dużo budynków mieszkalnych (zamieszkania zbiorowego), których najniższą kondygnację stanowią garaże podziemne. Garaże te wyodrębniane są jako samodzielne lokale niemieszkalne i zakładana jest dla nich księga wieczysta. Dotychczas właściciele (współwłaściciele) takich garaży deklarowali je jako części budynków mieszkalnych i oczekiwali zastosowania stawek właściwych dla budynków mieszkalnych. Organy podatkowe zaczęły jednak przyjmować pogląd, iż jeżeli garaż stanowi odrębną od budynku i gruntu nieruchomość, a więc jest odrębnym od budynku przedmiotem opodatkowania, powinien być opodatkowany zgodnie z jego charakterem i sposobem użytkowania. Do takich garaży ma zastosowanie stawka właściwa dla części pozostałych

<sup>998</sup> Por. wyrok NSA z dnia 19.02.2008 r. (II FSK 1726/06), LEX 361469; wyrok NSA z dnia 22.09.2009 r. (II FSK 542/08), LEX 585636; wyrok WSA z dnia 24.09.2009 r. (I SA/Gd 433/09), LEX 525688.

<sup>999</sup> Por. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne...,s. 194-195.

budynków – znacznie wyższa niż stawka dla budynków mieszkalnych lub części mieszkalnych budynków. Pogląd taki został swój wyraz w wyroku WSA z dnia 09.12.2009 r. (SA/Bk 430/09)<sup>1000</sup>, przy czym sąd przyznał szczególną rolę ewidencji budynków i lokali jako dokumentowi urzędowemu potwierdzającemu niemieszkalny charakter lokalu. Trudno tu jeszcze mówić o linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Oto bowiem w innym wyroku<sup>1001</sup> sąd administracyjny orzekł, iż „art. 5 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. wskazuje, że w uchwale gminy można rozróżnić - pod względem granic stawek podatkowych - budynki lub ich części mieszkalne, przy czym słowo "mieszkalne" dotyczy rodzaju budynku, co do jego podstawowej funkcji użytkowej, a nie funkcji poszczególnych lokali, ponieważ przedmiotem opodatkowania jest budynek lub jego część (art. 2 ust. 1 pkt 2). Temu zapisowi odpowiada wyszczególnienie przyjęte w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. Tak zapisując, ustawodawca nie oddzielił przedmiotowo budynku od jego części. Innymi słowy nie ma dwu odrębnych przedmiotów opodatkowania: 1. budynku, 2. części budynku. Zatem jednemu przedmiotowi opodatkowania można przypisać jedną cechę: mieszkalny albo niemieszkalny.”

Z powyższą argumentacją trudno się zgodzić. Odrębność lokali garażowych oraz budynku i lokali mieszkalnych (nieruchomości) oznacza, że garaż nie może być już postrzegany jako część mieszkalna budynku mieszkalnego (inaczej niż to jest np. w przypadku piwnicy) – lokal taki stanowi odrębny (zarówno od budynku jak i innych lokali) przedmiot opodatkowania. Zgodnie z art. 2 ust. 1 opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Takie brzmienie powołanego przepisu oznacza konieczność każdorazowego odrębnego opodatkowania każdej nieruchomości. Władanie kilkoma nieruchomościami oznacza, iż organ podatkowy ma obowiązek ustalić zobowiązanie dla każdej z tych nieruchomości. Nawet jeśli garaż znajduje się w bryle budynku (zamieszkania zbiorowego), to z przedstawionych wyżej powodów, na gruncie przepisów o podatku od nieruchomości, nie dzieli losów budynku. Dowodem potwierdzającym różne funkcje budynku i znajdującego się w jego bryle garażu jest np. wypis z rejestru lokali. Z dokumentu będzie wynikało, że garaż pełni funkcję niemieszkalną. Warto tu jednak zaznaczyć, że istnienie rejestru lokali nie jest warunkiem sine qua non obciążenia garażu wyższymi stawkami podatku. Jak wyżej wspomniano, w art. 5 wskazano na „budynki lub ich części: (...) mieszkalne, (...) pozostałe”.

---

<sup>1000</sup> LEX 549669. Pogląd ten został zaakceptowany w doktrynie – patrz L. Etel, Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych, „Przegląd podatków lokalnych i finansów samorządowych” 2009 r., nr 7-8, s. 1 i 13.

<sup>1001</sup> Wyrok WSA z dnia 28.07.2009 r. (I SA/Bd 346/09), LEX 514952.

Literalna wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, że chodzi tu o budynki mieszkalne, budynki pozostałe oraz części budynków mieszkalne i części budynków pozostałe (inaczej: części mieszkalne budynków i części pozostałe budynków). Każda niemieszkalna część budynku mieszkalnego powinna być obciążona odrębnymi stawkami. Przyjęcie argumentacji sądu przedstawionej w sprawie I SA/Bd 346/09 powodowałoby konieczność obciążenia stawkami „mieszkalnymi” pustych lokali użytkowych w budynkach mieszkalnych. Jak do tej pory nie negowano zasadności opodatkowania takich lokali stawkami właściwymi dla części „pozostałych” w budynkach.

**9) Nieprawidłowe określenie części ułamkowej podatku przypadającego do zapłaty od części wspólnych nieruchomości zabudowanej budynkiem, w którym wyodrębniono własność lokali.** Zgodnie z art. 3 ust. 5 u.o.p.l. Jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu **do powierzchni użytkowej całego budynku**. Przepis ten stanowi odstępstwo od ogólnej zasady wyrażonej w art. 3 ust. 4, iż obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania stanowiących współwłasność lub znajdujących się w posiadaniu kilku osób ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (współposiadaczach). O ile samą ideę odrębnego opodatkowania części nieruchomości wspólnej należy ocenić pozytywnie, o tyle realizacja tej idei pozostawia wiele do życzenia.

Wspomniany art. 3 ust. 5 najprawdopodobniej miał być wzorowany na art. 3 ust. 3 ustawy o własności lokali<sup>1002</sup>, zgodnie z którym udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych **do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali** wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi. Z niewiadomych powodów w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych użyto innego sformułowania: ułamek przypadającego do zapłaty podatku obciążającego część wspólną ma odpowiadać stosunkowi powierzchni lokalu do powierzchni **całego budynku**. Powierzchnia użytkowa całego budynku nie jest tożsama z łączną powierzchnią wszystkich lokali. Na powierzchnię użytkową całego budynku będą się składać nie tylko powierzchnie samodzielnych lokali, ale także powierzchnie części wspólnych (części nieprzeznaczonych do wyłącznego użytku poszczególnych właścicieli lokali).

---

<sup>1002</sup> Ustawa z dnia 24.06.1994 r. o własności lokali (j.t.: Dz.U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm.)



Omawiany problem można zobrazować następującym przykładem: na gruncie po pow. 1000 m<sup>2</sup> wybudowano budynek mieszkalny o powierzchni użytkowej 400 m<sup>2</sup>. Budynek ten składa się z dwóch wyodrębnionych lokali mieszkalnych (każdy po 100 m<sup>2</sup>) oraz wspólnego poddasza użytkowego (200<sup>2</sup>). Zgodnie z art. 3 ust. 3 ustawy o własności lokali każdy z właścicieli lokali jest współwłaścicielem gruntu oraz poddasza w części odpowiadającej stosunkowi powierzchni lokalu do łącznej powierzchni (wyodrębnionych) lokali:  $100\text{m}^2/200\text{m}^2 = 1/2$ . Jak się okazuje, zupełnie inaczej będzie wyglądało opodatkowanie właścicieli lokali z tytułu władania częściami wspólnymi nieruchomości. Oto bowiem, zgodnie z art. 3 ust. 5 u.o.p.l., każdy z nich ma zapłacić swoją część podatku od wspólnego gruntu i poddasza. Część ta ma odpowiadać stosunkowi powierzchni lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku:  $100\text{m}^2/400\text{m}^2 = 1/4$ . Dojdzie więc do niedorzecznej sytuacji, w której dwóch właścicieli lokali ma zapłacić każdy po 1/4 podatku obciążającego grunt i poddasze. Łącznie zapłacą oni  $2 \times 1/4$  podatku = 1/2 podatku obciążającego grunt i poddasze. Problem ten jest jeszcze bardziej jaskrawy w przypadku budynku mieszczącego wielką halę produkcyjną (część wspólną) i dwa małe wyodrębnione lokale użytkowe.

**10) Powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do obiektów nowo wybudowanych.** W podatku od nieruchomości zasadą jest (art. 6 ust. 1), iż obowiązek podatkowy powstaje pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wystąpiły okoliczności uzasadniające istnienie tego obowiązku (np. nabycie własności nieruchomości). Wyjątkiem od tej zasady jest treść art. 6 ust. 2 u.o.p.l.: jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje dopiero z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Przepis ten dotyczy obiektów nowo wybudowanych, gdyż to od ich zaistnienia zależy powstanie obowiązku podatkowego. Należy więc odróżnić sytuację nabycia już istniejącego obiektu od sytuacji wybudowania (zaistnienia) budynku. W pierwszej sytuacji obowiązek podatkowy powstaje już w miesiącu następującym po nabyciu, w drugiej sytuacji – dopiero w roku następującym po wybudowaniu<sup>1003</sup>. Jeżeli więc deweloper wybuduje budynek w marcu 2011 r., to obowiązek w podatku od nieruchomości powstanie u niego z dniem 1 stycznia 2012 r. Jeśli natomiast w maju 2011 r. osoba fizyczna kupi od tego dewelopera lokal mieszkalny w tym

---

<sup>1003</sup> Por. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne..., s. 244-255.

budynku, obowiązek w podatku obciążającym ten lokal powstanie u nabywcy z dniem 1 czerwca 2012 r.

W orzecznictwie sądowym pojawił się jednak pogląd zupełnie inny, odbiegający od – wydawać by się mogło – jasnej treści art. 6 ust. 2. W wyroku z dnia 10.03.2010 r. (II FSK 1766/08)<sup>1004</sup> NSA stwierdził, że okoliczność, iż dany podmiot wchodzi we władanie przedmiotem opodatkowania wskutek nabycia od osoby, która go wytworzyła, nie wyłącza możliwości stosowania w powstałej sytuacji ust. 2 art. 6 u.o.p.l. Pogląd ten podzieliło również Ministerstwo Finansów<sup>1005</sup>: „Zgodnie z aktualnym orzecznictwem wykładnia językowa i systemowa art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wsparta przez wykładnię funkcjonalną, prowadzi do konstatacji, że obowiązek podatkowy w odniesieniu do nowo powstałych budynków lub budowli będzie powstawał od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym zakończono budowę lub rozpoczęto użytkowanie przed ich ostatecznym wykończeniem, **także w sytuacji nabycia danego obiektu przez podmiot, który go nie wybudował**. Takie stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 10 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1766/08, oddalając skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 17 lipca 2008 r., sygn. akt. I SA/Sz 140/08 (tak samo orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 11 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 517/10).

W ocenie NSA, zawartej w ww. wyroku, art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie ma charakteru podmiotowego, lecz wyłącznie przedmiotowy, gdyż stan „istnienia” budynku lub budowli, o którym mowa w tym przepisie, jest stanem obiektywnym, tzn. niezależnym od właściwości podmiotu władającego danym obiektem. Stąd - zdaniem Sądu - okoliczność, że dany podmiot wchodzi we władanie przedmiotem opodatkowania wskutek nabycia od osoby, która go wytworzyła, nie wyłącza możliwości stosowania art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ministerstwo Finansów podziela stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, zaprezentowane w przywołanym wyroku.”

**11) Opodatkowanie budowli infrastruktury kolejowej.** W art. 7 ust. 1 wśród zwolnień podatkowych wymieniono zwolnienie budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajętych pod nie gruntów. Zwolnienie to przeszło długą ewolucję. W pierwotnym brzmieniu (art. 7 ust. 1 pkt 4 u.o.p.l.) ustawa

<sup>1004</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CED703F0C6>

<sup>1005</sup> Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych z dnia 27 października 2010 r., znak: PL/LS/833/78/SIA/10/227, <http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=3&dzial=154&id=228846>

zwalniała z podatku od nieruchomości „budowle wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego i zajęte pod nie grunty.”

Od 01.01.2003 r. omawiane zwolnienie przeniesiono do ust. 1 pkt 1 i znacząco zmieniono jego treść. Z podatku zwolniono „budowle kolejowe stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, służące do ruchu pojazdów kolejowych, organizacji i sterowania tym ruchem, umożliwiające dokonywanie przewozów osób lub rzeczy - wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego, a także zajęte pod nie grunty.” Doprecyzowano więc warunki zwolnienia poprzez stwierdzenie, że budowle kolejowe muszą służyć do ruchu pojazdów kolejowych i umożliwiać dokonywanie przewozów osób lub rzeczy oraz muszą być wykorzystywane jedynie na potrzeby publicznego transportu kolejowego. Takie brzmienie cytowanego przepisu, jak się wydaje, wykluczało z zakresu zwolnienia budowle kolejowe niewykorzystywane do przewozów osób lub rzeczy – np. budowle kolejowe linii, na których wstrzymano ruch na czas nieoznaczony, budowle linii zlikwidowanych itp.<sup>1006</sup> Odmienne stanowisko zaprezentowało Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 14.04.2004 r.<sup>1007</sup> stwierdzając, że zwolnienie to nie jest uzależnione od okresowości (częstotliwości) wykorzystywania budowli na potrzeby publicznego transportu kolejowego: o utracie zwolnienia przesądzałoby jedynie wydanie zgody na likwidację linii.<sup>1008</sup>

Ustawą z dnia 07.12.2006 r.<sup>1009</sup> ponownie zmieniono zakres i warunki korzystania z omawianego zwolnienia. Od 2007 r. zwolnieniem są objęte „budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty, jeżeli:

a) zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym lub

b) są przeznaczone wyłącznie do przewozu osób, wykonywanego przez przewoźnika kolejowego, który równocześnie zarządza tą infrastrukturą bez udostępniania jej innym przewoźnikom, lub

c) tworzą linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1.435 mm.”

---

<sup>1006</sup>Tak np. w wyroku WSA z dnia 07.02.2008 r. (SA/OI. 716/07), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C18BD0B988>.

<sup>1007</sup> Pismo LK-2114/LP/03/PP Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 14.04.2004 r., „Biuletyn Skarbowy” 2004, nr 3, s. 18.

<sup>1008</sup> Por. także wyrok NSA z dnia 23.08.2006 r. (II FSK 1477/05), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/38068A3D3A>

<sup>1009</sup> Ustawa z dnia 07.12.2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 249, poz. 1828).

Dodatkowo wspomniana wyżej ustawa – z dniem 01.01.2008 r. dodała kolejne zwolnienie (art. 7 ust. 1 pkt 1a) obejmujące „grunty, budynki i budowle pozostałe po likwidacji linii kolejowych lub ich odcinków - do czasu przeniesienia ich własności lub prawa użytkowania wieczystego - nie dłużej jednak niż przez 3 lata od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym stała się ostateczna decyzja lub weszło w życie rozporządzenie, wyrażające zgodę na likwidację linii lub ich odcinków, wydane w trybie przewidzianym w przepisach o transporcie kolejowym - z wyjątkiem zajętych na działalność inną niż działalność, o której mowa w przepisach o transporcie kolejowym”.

Warunek wykorzystywania budowli na potrzeby publicznego transportu kolejowego zastąpiono warunkiem udostępniania infrastruktury licencjonowanym przewoźnikom. Nadal jednak nierozstrzygnięta pozostaje kwestia objęcia zwolnieniem linii, których zarządca nie zlikwidował, lecz wstrzymał ruch np. z przyczyn ekonomicznych. Rozwiązania tego problemu należy szukać w treści art. 29 ust. 2 i 3 ustawy o transporcie kolejowym<sup>1010</sup>: „Zarządca jest obowiązany do udostępniania infrastruktury kolejowej na podstawie wniosków składanych zgodnie z regulaminem przydzielania tras pociągów i korzystania z przydzielonych tras pociągów przez licencjonowanych przewoźników kolejowych (...), z zachowaniem zasady równego ich traktowania (...). **Przewoźnik kolejowy nabywa prawo do korzystania z przydzielonych i wyznaczonych w rozkładzie jazdy pociągów tras pociągów po zawarciu odpowiedniej umowy z zarządcą.**” Na tle tego przepisu pojawiły się w doktrynie dwa skrajne stanowiska. Z jednej strony ustawa o transporcie kolejowym sugeruje istnienie abstrakcyjnego obowiązku udostępniania infrastruktury każdemu zainteresowanemu przewoźnikowi. Niezależnie więc od tego, czy infrastruktura taka byłaby wykorzystywana do transportu kolejowego, istnienie tego abstrakcyjnego ustawowego obowiązku przesądzałoby o zastosowaniu zwolnienia<sup>1011</sup>. Z drugiej jednak strony – w myśl art. 29 ust. 3 ustawy o transporcie kolejowym – przewoźnik nabywa prawo do korzystania z tras pociągów dopiero po zawarciu umowy z zarządcą. Brak takiej umowy (a więc brak konkretnego zobowiązania do udostępnienia infrastruktury) uniemożliwiałby więc skorzystanie ze zwolnienia<sup>1012</sup>.

Analiza wspomnianego wyżej art. 29 ust. 2 ustawy o transporcie kolejowym pozwala jednak na wypracowanie stanowiska pośredniego. Skoro zarządca jest obowiązany do

---

<sup>1010</sup> Ustawa z dnia 28.03.2003 r. o transporcie kolejowym (j.t.: Dz.U. z 2007 r. Nr 16, poz. 94 ze zm.).

<sup>1011</sup> G. Dudar, Zwolnienie budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów z podatku od nieruchomości, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2008, nr 1, s. 1 i n..

<sup>1012</sup> K. Mroziak, Zwolnienie od podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2007, nr 11, s. 15.

udostępniania infrastruktury kolejowej na podstawie wniosku, to obowiązek ten powstaje już z chwilą złożenia wniosku, a nie z chwilą zawarcia umowy z przewoźnikiem. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia byłoby więc wykazanie, że w odniesieniu do danej linii (dotychczas niewykorzystywanej do transportu kolejowego) został złożony wniosek o udostępnienie infrastruktury. O braku możliwości skorzystania ze zwolnienia w przypadku zawieszenia przewozów (przy jednoczesnym braku zainteresowania przewoźników udostępnieniem infrastruktury) może świadczyć również treść art. 7 ust. 1 pkt 1a u.o.p.l. który zwalnia z podatku grunty, budynki i budowle pozostałe po likwidacji linii kolejowych lub ich odcinków - do czasu przeniesienia ich własności lub prawa użytkowania wieczystego, jednak nie dłużej niż przez 3 lata od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym stała się ostateczna decyzja lub weszło w życie rozporządzenie, wyrażające zgodę na likwidację linii lub jej odcinka. Gdyby o zwolnieniu miał decydować abstrakcyjny, wynikający z ustawy, obowiązek udostępniania infrastruktury kolejowej, żaden zarządca nie byłby zainteresowany likwidacją nierentownej linii, skoro likwidacja oznaczałaby możliwość korzystania ze zwolnienia najwyżej przez 3 lata, natomiast „trwałe zawieszenie ruchu” pozwalałoby bezterminowo korzystać ze zwolnienia.

### **3.5. Problemy związane ze stosowaniem przepisów ustawy o podatku rolnym**

Kolejną grupę problemów materialnoprawnych stanowią te dotyczące wymiaru i poboru podatku rolnego. Najbardziej charakterystycznymi są dla tej daniny problemy związane z zakresem przedmiotowym, podstawą opodatkowania i trybem płatności.

**1) Objęcie podatkiem rolnym użytków rolnych i gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych bez wymogu rolniczego wykorzystania tych gruntów.** Zgodnie z art. 1 u.p.r. podatkowi rolnemu podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne oraz tzw. grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. O opodatkowaniu gruntów podatkiem rolnym decydują więc wyłącznie dane z ewidencji gruntów. Jeszcze w latach 90tych w doktrynie zwracano uwagę na mankament takiego rozwiązania związany z faktem, że ustawodawca nie uzależnił obowiązku w podatku rolnym od rolniczego wykorzystania gruntów. Podatek rolny płacą więc również osoby wykorzystujące niewielkie działki (użytki rolne) w celach rekreacyjnych<sup>1013</sup>. Brak warunku rolniczego wykorzystywania gruntów gospodarstwa rolnego sprawia, że podatek rolny płacą czasem posiadacze działek gruntów położonych w granicach administracyjnych miast, a to z

---

<sup>1013</sup> Por. także L. Etel, *Reforma opodatkowania ...*, s. 158.

uwagi częsty brak aktualizacji danych zawartych w ewidencji gruntów: zdarza się że niektóre grunty nadal sklasyfikowane są jako użytki rolne<sup>1014</sup>.

**2) Brak przeliczników dla rowów i gruntów pod stawami niezarybionymi.** W art. 4 ust. 1 u.p.r. stwierdzono, że podstawą opodatkowania dla gruntów tworzących gospodarstwo rolne jest liczba hektarów przeliczeniowych, a dla gruntów, które takiego gospodarstwa rolnego nie tworzą – powierzchnia mierzona w hektarach fizycznych. Powierzchnia fizyczna będzie wynikała z ewidencji gruntów, natomiast powierzchnię przeliczeniową należy ustalić w oparciu o tabelę zawartą w art. 6 ust. 5 oraz przeliczniki zawarte w art. 6 ust. 6-8.

Sposób oznaczania poszczególnych użytków gruntowych został uregulowany w rozporządzeniu w sprawie ewidencji gruntów i budynków. Użytki rolne – zgodnie z §68 rozporządzenia – dzielą się na:

- grunty orne (symbol „R”),
- sady, oznaczone symbolem złożonym z litery "S" oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym założony został sad, np. „S-R”, „S-Ł”, „S-Ps”,
- łąki trwałe (symbol „Ł”),
- pastwiska trwałe (symbol „Ps”),
- grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem złożonym z litery "B" oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym wzniesione zostały budynki, np. B-R, B-Ł, B-Ps,
- grunty pod stawami (symbol „Wsr”),
- rowy (symbol „W”).

O przeliczeniu gruntów ornych, łąk i pastwisk decyduje klasa gruntu oraz położenie w jednym z czterech okręgów podatkowych. Sady przelicza się na hektary przeliczeniowe według przeliczników określonych dla gruntów ornych, z tym że do sadów klasy III i IV stosuje się odpowiednio przeliczniki dla klasy IIIa i IVa. Przeliczniki właściwe dla stawów uzależniono z kolei od gatunku hodowanych w nich ryb, a jeżeli staw nie jest zarybiony – według przeliczników właściwych dla gruntów ornych, łąk i pastwisk.

Jak się okazuje, w ustawie o podatku rolnym do dziś ustawodawca nie określił sposobu przeliczania powierzchni rowów oraz powierzchni niezarybionych stawów wykopanych na gruncie innym niż użytek rolny. Brak ten uniemożliwia opodatkowanie tych gruntów, jeżeli tworzą lub wchodzą w skład gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy.

---

<sup>1014</sup> Tamże, s. 156

**3) Zwolnienia przedmiotowe związane z powiększaniem powierzchni gospodarstwa rolnego.** Wśród zagadnień związanych z ustawowymi zwolnieniami przedmiotowymi w podatku rolnym na szczególną uwagę zasługuje art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r. Przepis ten przeszedł dość ciekawą ewolucję. W swym pierwotnym brzmieniu nadanym ustawą z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania<sup>1015</sup> zwalniał on na okres 5 lat z opodatkowania grunty nabyte w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa oraz grunty Państwowego Funduszu Ziemi objęte w trwałe zagospodarowanie<sup>1016</sup>. Przepis ten nie budził wątpliwości – miał na celu zachęcenie podatników do nabywania i zagospodarowywania odłogujących gruntów PFZ. Problemy interpretacyjne zaczął wywoływać począwszy od 1994 r., kiedy to ustawą z dnia 29 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw<sup>1017</sup> zmieniono jego treść, zwalniając od podatku grunty nabyte w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa oraz grunty Państwowego Funduszu Ziemi i grunty przejęte z tego Funduszu do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa objęte w trwałe zagospodarowanie - na okres 5 lat. Wielu podatników dzierżawiących od Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa grunty zlikwidowanych państwowych gospodarstw rolnych wnioskowało o objęcie ich zwolnieniem z art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r. twierdząc, że grunty takie (po likwidacji PGR-ów wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, którego mieniem władała AWRSP) należy traktować tak samo jak grunty PFZ przekazane do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa<sup>1018</sup>. Powyższy pogląd był jednak w piśmiennictwie prawnopodatkowym krytykowany<sup>1019</sup>. Nie znalazł też uznania w późniejszym (publikowanym od 1995 r.) orzecznictwie NSA. Wskazano, iż grunty będące w zarządzie jednostek gospodarki uspołecznionej (np. PGR) uszczuplały zasoby PFZ, nie mogły więc wchodzić w jego skład. Zatem po likwidacji tychże jednostek – zgodnie z ustawą o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa – przejmowane były do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa niejako bezpośrednio, z pominięciem PFZ. Gruntami samego PFZ pozostawały więc tylko takie, które nie były we władaniu innych jednostek gospodarki

---

<sup>1015</sup> Dz. U. Nr 74, poz. 443

<sup>1016</sup> Przez trwałe zagospodarowania ustawodawca rozumiał objęcie gruntów w dzierżawę lub użytkowanie na okres nie krótszy niż 10 lat.

<sup>1017</sup> Dz. U. z 1994 r. Nr 1, poz. 3

<sup>1018</sup> Pogląd ten podzielił NSA w wyroku z dnia 15 lipca 1994 r. (SA/P 2504/93), nie publ.

<sup>1019</sup> Patrz L. Etel, Glosa do wyroku NSA z dnia 31 maja 1995 r. (SA/Bk 352/94), *Finanse Komunalne* 1995, nr 4, s. 51 i n.

uspołecznionej – grunty te mogły wejść w skład ZWRSP dopiero na mocy decyzji wojewody właściwego ze względu na miejsce położenia nieruchomości<sup>1020</sup>.

Powyższe wątpliwości postarał się zlikwidować ustawodawca po raz trzeci zmieniając treść art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r.<sup>1021</sup> Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu zwolniono z podatku grunty lub prawo wieczystego użytkowania gruntów, nabyte w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa do powierzchni nie przekraczającej 100 ha, oraz grunty Państwowego Funduszu Ziemi i **Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa** (a więc nie tylko grunty przejęte z PFZ do ZWRSP) objęte w trwałe zagospodarowanie w celu utworzenia nowego gospodarstwa lub powiększenia gospodarstwa już istniejącego do powierzchni nie przekraczającej 100 ha- na okres 5 lat. Jak jednak podniesiono w literaturze, zwolnienie to – mające przecież na celu zapobieżenie degradacji użytków rolnych – powinno było objąć nie tylko grunty będące własnością Skarbu Państwa, ale również te stanowiące własność innych osób<sup>1022</sup>.

Od 01.01.2003 r. omawiany przepis kolejny raz zyskał nową treść. Z podatku rolnego zwolnione są grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha:

- będące przedmiotem prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego, nabyte w drodze umowy sprzedaży,
- będące przedmiotem umowy o oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste,
- wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, objęte w trwałe zagospodarowanie.

Pewne wątpliwości wywołuje treść art. 13d ust. 1 i 3. Zgodnie z tym przepisem omawiane zwolnienie przyznawane jest w drodze decyzji wydawanej na wniosek podatnika i stosowane jest od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono ten wniosek. Zwolnienie gruntów nabytych w celu utworzenia lub powiększenia już istniejącego gospodarstwa rolnego przysługuje na okres 5 lat. Okres ten powinno się liczyć od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym np. zawarto umowę sprzedaży gruntów (art. 12 ust. 3 u.p.r.). Jeżeli więc podatnik takiego wniosku nie złoży, to będzie musiał uiszczać od wspomnianych gruntów podatek rolny. Jeśli wniosek zostanie złożony zaraz po nabyciu gruntu, to będzie można liczyć na zwolnienie przysługujące przez

---

<sup>1020</sup> Por wyroki NSA: z dnia 31 maja 1995 r. (SA/Bk 352/94), ONSA 1995, nr 4 poz. 186; z dnia 30 maja 1996 r. (SA/Bk 937/95), nie publ.; uchwała NSA z dnia 18 września 1995 r. (VI SA 5/95), ONSA 1995, nr 4, poz. 151.

<sup>1021</sup> Zmiany tej dokonano ustawą z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz. U. Nr 91, poz. 409).

<sup>1022</sup> Patrz L. Etel, Reforma..., op. cit., s. 173.



cały okres 5 lat od pierwszego dnia miesiąca następującego po tym, w którym nastąpiło nabycie. Jeżeli jednak wniosek o zwolnienie zostanie złożony znacznie później – np. po 3 latach od zawarcia umowy sprzedaży - zwolnienie będzie przysługiwało jedynie za okres, jaki pozostał do upływu pięcioletniego terminu liczonego od następnego miesiąca po zakupie gruntu. W interesie podatników jest, aby wniosek o zwolnienie składali jak najwcześniej – tak by jak najdłużej móc korzystać ze zwolnienia. Nie jest to chyba rozwiązanie zbyt sprawiedliwe – nie chodzi przecież o ograniczenie kręgu podmiotów uprawnionych do korzystania ze zwolnienia (podmioty te często mogą sobie nie zdawać sprawy z możliwości, jaką daje art. 12 ust. 1 pkt 4), lecz o zachęcenie jak największej liczby producentów rolnych do nabywania odłogujących gruntów Skarbu Państwa.

Inny problem związany ze stosowaniem omawianego zwolnienia dotyczy tytułów nabycia gruntu uprawniających do skorzystania ze zwolnienia. Ustawodawca wyraźnie wymienia nabycie w drodze umowy sprzedaży, nabycie na podstawie umowy o oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz objęcie w tzw. trwałe zagospodarowanie. Tymczasem podatnicy czasem nabywają grunty w drodze przetargu w ramach postępowania egzekucyjnego. W takich przypadkach sąd rejonowy z urzędu wydaje postanowienie o przysądzeniu własności. Nabywca nieruchomości w tym trybie staje się właścicielem dopiero z chwilą uprawomocnienia się postanowienia o przysądzeniu własności – to z kolei oznacza, że dochodzi do nabycia gruntu nie w wyniku umowy sprzedaży, lecz na skutek orzeczenia sądu. Takich orzeczeń sądowych nie wymieniono w art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r. Mimo to niektóre składy orzekające WSA, kierując się względami wykładni celowościowej, nakazywały przyznawanie zwolnienia również w przypadku wspomnianej wyżej „sprzedaży egzekucyjnej”, uznając ją za „sprzedaż” sensu largo, tj. odpłatne nabycie<sup>1023</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny, kładąc nacisk na literalne brzmienie omawianego przepisu, podzielił z kolei pogląd organów podatkowych nt. braku możliwości stosowania zwolnienia w przypadku tzw. „sprzedaży egzekucyjnej”<sup>1024</sup>.

**3) Brak możliwości przyznania ulgi inwestycyjnej w przypadku pokrycia całości lub części wydatków ze środków publicznych.** Do końca 2008 r. przepisy ustawy o podatku rolnym (art. 13) pozwalały na korzystanie z ulgi inwestycyjnej bez względu na to, skąd pochodziły środki na sfinansowanie inwestycji. Podatnicy masowo korzystali więc z dopłat do oprocentowania kredytów zaciągniętych na sfinansowanie inwestycji (np. budowa

<sup>1023</sup> Por. wyroki WSA: z dnia 23.08.2006 r. (SA/Bk 198/06), LEX 196989; z dnia 28.06.2007 r. (I SA/Wr 196/07), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2C3427FC7B>.

<sup>1024</sup> Por. wyroki NSA: z dnia 23.02.2007 r. (II FSK 312/06), LEX 292741; z dnia 29.07.2008 r. (II FSK 1606/07), LEX 486477.

budynku inwentarskiego). Wielu podatników powstrzymywało się od składania wniosków o przyznanie ulgi, jeżeli korzystali z ulgi przyznanej poprzednio (w związku z poprzednią inwestycją).

Od 01.01.2009 r. weszła w życie zmiana art. 13 ustawy o podatku rolnym polegająca na dodaniu następującego warunku korzystania z ulgi: wydatki na inwestycję nie mogą być sfinansowane ani w całości, ani w części, z udziałem środków publicznych. Zmianę wprowadzono ustawą z dnia 06.12.2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw<sup>1025</sup>. Zgodnie z przepisem przejściowym (art. 5 tejże ustawy) sprawy dotyczące przyznania ulgi inwestycyjnej podatnikom podatku rolnego, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie art. 2 (wprowadzającego omawianą zmianę), są rozpatrywane na podstawie dotychczasowych przepisów. A contrario organy podatkowe wywodzą, że do spraw wszczętych po wejściu w życie zmiany należy stosować przepisy nowe (a więc z uwzględnieniem spornego warunku).

Treść wspomnianego przepisu przejściowego (art. 5 ustawy zmieniającej) pozwala jednak na wyprowadzenie wniosku całkowicie różniącego się od tego, jaki wywodzą organy podatkowe. Zważywszy na treść art. 2 Konstytucji RP i wynikającą z niego zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa należałoby dokonać wykładni art. 5 ustawy zmienniającej z uwzględnieniem postulatu ochrony praw nabytych, przy czym wykładnia ta – jak się wydaje – nie stoi w sprzeczności z literalnym brzmieniem tego przepisu.

Art. 5 ustawy zmieniającej stanowił jedynie, że przepisy „dotychczasowe” na pewno należy stosować do spraw wszczętych, lecz niezakończonych przed dniem wejścia w życie zmiany (czyli przed 01.01.2009 r.). Nadal pozostawia więc otwartą kwestię stosowania odpowiednich przepisów do spraw wszczętych po 01.01.2009 r. Zastosowanie wnioskowania *a contrario* w wersji przyjmowanej przez większość organów podatkowych w istotny sposób naruszałoby wskazaną wyżej zasadę zaufania obywatela do państwa. Jak się wydaje, nie można do wszystkich spraw wszczętych po dniu wejścia w życie zmiany stosować przepisów nowych. Do takich spraw powinny mieć zastosowanie ogólne reguły intertemporalne: **co do zasady przepisy nowe mają zastosowanie do stanów faktycznych zaistniałych po wejściu w życie zmian**. Stanem faktycznym w sprawie dotyczącej ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym nie jest wniesienie wniosku o przyznanie ulgi lecz właśnie dokonanie wydatków

---

<sup>1025</sup> Dz.U. Nr 237, poz. 1655 – dalej jako ustawa zmieniająca.

inwestycyjnych uprawniających do złożenia wniosku. Tak więc przepisy nowe powinny mieć zastosowanie do podatników, którzy rozpoczęli proces inwestycyjny w roku 2009. Jeżeli zaś chodzi o podatników, którzy wydatki inwestycyjne sfinansowali z udziałem środków publicznych przed dniem 01.01.2009 r., lecz wniosek o przyznanie ulgi złożyli po 2009 r., trzeba wyróżnić dwie sytuacje:

- część wydatków sfinansowano przed 2009 r. a część wydatków – po 2009 r.
- wszystkie wydatki sfinansowano przed 2009 r.

W pierwszym wypadku podatnik miałby prawo do ulgi wyłącznie w zakresie wydatków dokonanych przed 2009 r., gdyż do końca 2008 r. uprawnienie do ubiegania się o ulgę nie było uzależnione od źródła finansowania wydatków. Wydatki (finansowane ze środków publicznych) dokonane po 01.01.2009 r. nie byłyby uwzględniane przy obliczaniu kwoty ulgi.

W drugim przypadku podatnik, zakończywszy inwestycję przed 2009 r., powinien zachować uprawnienie do ubiegania się o ulgę nawet po 01.01.2009 r., i to w zakresie wszystkich wydatków.

Powyższy zabieg interpretacyjny zrównuje szanse na przyznanie ulgi podatników uczciwych, którzy ujawnili fakt pokrycia niektórych wydatków ze środków publicznych z szansami podatników, którzy zatailiby faktury opłacone z udziałem środków publicznych i we wniosku o przyznanie ulgi powołaliby się jedynie na wydatki spełniające warunek określony w art. 13 ust. 1 ustawy o podatku rolnym (w brzmieniu obowiązującym po 01.01.2009 r.).

Jak się wydaje podatnicy nabywają uprawnienie do ubiegania się o ulgę inwestycyjną - uprawnienia tego nie zostali pozbawieni ustawą zmieniającą (nawet jeśli korzystali z dopłat ARiMR do oprocentowania kredytów). Ulga inwestycyjna przysługiwała na podstawie prawa, a decyzja, o której mowa w art. 13d ustawy o podatku rolnym, ma – jak się wydaje – jedynie charakter deklaratoryjny. Wydatki uprawniające do skorzystania z ulgi powinny być oceniane według przepisów obowiązujących w dacie dokonania wydatków. Skoro przez 2009 r. ustawa nie przewidywała warunku niefinansowania wydatków ze środków publicznych (np. z kredytu z dopłatami ARiMR do oprocentowania), to wydatki dokonane w tym okresie – nawet jeśli były finansowane z udziałem środków publicznych – uprawniają do ubiegania się o ulgę po 01.01.2009 r.<sup>1026</sup>

---

<sup>1026</sup> Dokonana interpretacja zasadniczo jest zbieżna z poglądem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku wyrażonym w wyroku w sprawie I SA/Bk 227/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/49FA3DF40B>. Odmienny pogląd wyraził WSA w wyroku z dnia 08.09.2009 r. (I SA/Bd 451/09), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/94A65E5F99>.

**4) Stosowanie ulg w spłacie zobowiązania podatkowego związanych z wystąpieniem klęski żywiołowej.** Jednymi z form ulg w spłacie podatku stosowanych przez organy podatkowe były – do końca 2000 r. - przewidziane w art. 22 §2 pkt 1 Ordynacji podatkowej instytucje zaniechania ustalania i zaniechania poboru zobowiązania podatkowego<sup>1027</sup>. Zaniechanie ustalania zobowiązania podatkowego polegało na tym, iż w przypadku, gdy pobranie podatku zagrażałoby ważnym interesom podatnika (a w szczególności jego egzystencji), organ podatkowy **mógł (ale nie musiał)** odstąpić od wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe<sup>1028</sup>. Tak więc zastosowanie zaniechania ustalenia zobowiązania podatkowego mogło mieć miejsce tylko w podatkach, w których zobowiązanie to powstaje z chwilą doręczenia decyzji ustalającej. Ordynacja podatkowa stanowiła jednak, iż **organy podatkowe nie mogą zaniechać ustalania w całości lub w części zobowiązań podatkowych stanowiących dochody gmin, powiatów czy województw** (art. 22 §3 o.p. – obecnie uchylony).

Podatkiem, w którym zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą doręczenia decyzji ustalającej jest m.in. podatek rolny płacony przez osoby fizyczne. Zgodnie z nie obowiązującym już art. 22 §3<sup>1029</sup> o.p. nie byłoby jednak możliwe zastosowanie przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) zaniechania ustalenia zobowiązania podatkowego w tym podatku, gdyż stanowi on dochód gminy.

Okazuje się jednak, iż sama ustawa o podatku rolnym przewiduje jednak możliwość zaniechania ustalenia i poboru podatku. Możliwość tę daje art. 13c ust. 1 u.p.r. stanowiąc, iż 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 poprzez zaniechanie jego ustalania** albo poboru w całości lub w części, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym.

Jak widać z powyższego, treść art. 13c u.p.r. stała w sprzeczności z art. 22 §3 Ordynacji podatkowej, gdyż ten ostatni wyraźnie zabraniał stosowania zaniechania ustalania zobowiązań podatkowych stanowiących dochody gmin. Problemem tym zajął się Naczelny

---

<sup>1027</sup> Art. 22 §2 w swym obecnym brzmieniu nie przewiduje już instytucji zaniechania ustalania czy poboru podatków.

<sup>1028</sup> Dlatego określenie zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego jako ulgi w **spłacie podatku**, nie jest może zbyt trafne z uwagi na to, że zobowiązanie do zapłaty podatku w ogóle nie powstanie. Tak jednak przyjęło się już ujmować tę instytucję w doktrynie.

<sup>1029</sup> Przepis ten stracił moc z dniem 5 czerwca 2001, tj. z chwilą wejścia w życie ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 39, poz. 459)

Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 kwietnia 1993 r. (III SA 2202/92)<sup>1030</sup>, stwierdzając że brak jest podstaw do zastosowania zaniechania ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku rolnym, gdyż możliwość taką wyłączył art. 8 ust. 3 u.z.p.<sup>1031</sup> Sąd stanął na stanowisku, iż prymat należy przyznać zasadzie wyrażonej w art. 8 ust. 3 u.z.p. zakazującej stosowania zaniechania ustalania podatków stanowiących dochód gmin. Powyższą tezę poparł również L. Etel stwierdzając, że przepis art. 22 §3 o.p. znajdował zastosowanie również do postanowień ustawy o podatku rolnym, a w związku z tym gminne organy nie mogły zaniechać ustalania tego podatku<sup>1032</sup>.

W orzecznictwie NSA można się spotkać również z poglądem przeciwnym – przyzwalającym na stosowanie zaniechania ustalania podatku rolnego w przypadku wystąpienia klęski żywiołowej<sup>1033</sup>. Sąd zwrócił również uwagę na fakt, że o ile ustawa o zobowiązaniach podatkowych (chodzi tu o stan prawny sprzed wejścia w życie o.p.) nadawała zaniechaniu ustalenia podatku charakter uznaniowy, o tyle ustawa o podatku rolny nie pozostawia organom podatkowym żadnego luzu decyzyjnego – ulga musi być przyznana (na wniosek podatnika), jeśli łącznie spełnione zostaną wszystkie warunki wymienione w art. 13c ust.1 u.p.r. tzn. jeżeli wystąpi klęska żywiołowa oraz spowoduje ona istotne szkody w budynkach itd.

Wydaje się, iż nie było żadnych powodów, dla których należałoby wyłączyć możliwość zastosowania zaniechania ustalania podatku rolnego w razie wystąpienia klęski żywiołowej, skoro możliwość taką dopuszczała sama ustawa o podatku rolnym. Art. 13c u.p.r. powinien być raczej traktowany jako *lex specialis* w stosunku do zasady wyrażonej w art. 22 §3 o.p., niż jako zapis z tą zasadą sprzeczny. Uznanie art. 13c u.p.r. za przepis szczególny w stosunku do zasad wymiaru zobowiązań podatkowych zawartych w o.p. pozwoli również na stosowanie instytucji zaniechania ustalania i poboru podatku przez gminne organy podatkowe, mimo ich wykreślenia z art. 22 §2 o.p..

O ile jednak problem związany z uprawnieniem do zastosowania zaniechania ustalania podatku rolnego w okolicznościach wskazanych przez art. 13c u.p.r. wydaje się już rozwiązany, o tyle nie wiadomo, jakie sytuacje należy uznać za wyczerpujące znamiona klęski żywiołowej. We wspomnianym przepisie mowa jest tylko o tym, iż „w razie

---

<sup>1030</sup> nie publ.

<sup>1031</sup> Omawiany wyrok wydany został za rządów nie obowiązującej już ustawy o zobowiązaniach podatkowych, jednak argumenty w nim zawarte nadal zachowują swoją aktualność z uwagi na analogiczną treść art. 8 ust. 3 u.z.p. i art. 22 §3 Ordynacji podatkowej.

<sup>1032</sup> L. Etel, *Reforma opodatkowania ...*, s. 169 – Autor postuluje wykreślenie z treści art. 13c u.p.r. zapisu mówiącego o uldze w postaci zaniechania ustalania podatku.

<sup>1033</sup> L. Etel i S. Presnarowicz powołują się w tej kwestii na wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 1991 r. (SA/Wr 154/91), *Przebieg Orzecznictwa Samorządowych Kolegiów Odwoławczych 1991*, nr 1, s. 43 i n.

wystąpienia klęski żywiołowej (...) przyznaje się podatnikom ulgi w podatku rolnym przez zaniechanie jego ustalania albo poboru (...)"'. Kto ma w takim razie oceniać, czy na terenie danej gminy wystąpiła klęska żywiołowa? Zważywszy na to, iż podatnikom zawsze zależy na tym, aby płacić daniny w jak najniższej kwocie, prawie każdy przypadek, gdy woda zaleje ich pola, albo ogień strawi zabudowania gospodarstwa, będą oni skłonni uznawać klęskę żywiołową. Z kolei w interesie samej gminy leży pobranie jak największej kwoty podatku – gminy nie będą więc zainteresowane w kwalifikowaniu wszelkich anomalii atmosferycznych, nawet jeśli spowodowałyby one znaczne szkody w gospodarstwach rolnych podatników. Niezbędne jawi się więc określenie pewnych reguł, przy zastosowaniu których można byłoby ocenić dany stan faktyczny jako klęskę żywiołową. W praktyce przyjmuje się, iż o tym, czy podatnikom przysługują ulgi z art. 13c u.p.r., wprowadzenie na danym terytorium przez Radę Ministrów stanu klęski żywiołowej, o którym mowa w art. 232 Konstytucji. Czym innym jednak jest sama klęska żywiołowa, a czym innym jej formalne ogłoszenie w postaci stanu klęski żywiołowej. Zmiana zasad stosowania zaniechania ustalania lub poboru podatku rolnego polegająca na uzależnieniu ich przyznawania od wprowadzenia na terenie danej gminy stanu klęski żywiołowej znacznie ułatwiłaby postępowanie w tych sprawach.

### **3.6. Materialnoprawne problemy związane ze stosowaniem przepisów o podatku od środków transportowych**

Badania ankietowe przeprowadzone wśród pracowników samorządowych kolegiów odwoławczych wykazały jeden problem związany z wymiarem i poborem podatku od środków transportowych – zwrot podatku w tzw. transporcie kombinowanym. W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się jednak szereg innych problemów dotyczących omawianego podatku, np. dotyczących zakresu przedmiotowego, w tym wyłączeń i zwolnień podatkowych:

**1) ustawowe wyłączenie przyczep i naczep związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego.** Zgodnie z art. 8 pkt 5 u.o.p.l. opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z **wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego.** Celem ustanowienia takiego wyjątku było uwolnienie podatników podatku rolnego od nadmiernych obciążeń podatkowych związanych z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. Wnikliwa analiza powołanego wyżej przepisu prowadzi jednak do wniosku, iż wyłączenie to ma znacznie szerszy zakres, niż planował to

pierwotnie ustawodawca. Oto bowiem może się okazać, że przedsiębiorca - nigdy wcześniej nie posiadający użytków rolnych – zdecyduje się na zakup niewielkiej działki np. gruntu ornego albo łąki – tym samym stanie się podatnikiem podatku rolnego. Osoba taka może następnie oświadczyć organowi podatkowemu, iż wykorzystuje tę przyczepę (naczepę) w związku z prowadzeniem tego niewielkiego gospodarstwa rolnego, a więc w związku z działalnością rolniczą. Organ podatkowy nie będzie miał w praktyce możliwości sprawdzenia prawdziwości takiego oświadczenia.

Kolejnym mankamentem analizowanego przepisu jest sformułowanie, iż warunkiem wyłączenia przyczepy (naczepy) z podatku od środków transportowych jest jedynie wykorzystywanie jej przez podatnika podatku rolnego. Ustawodawca wcale nie wymaga, aby taki środek transportowy stanowił własność podatnika podatku rolnego. Może więc dochodzić do sytuacji, gdy przyczepa będąca własnością przedsiębiorcy prowadzącego np. firmę przewozową będzie używana jakiegoś podatnikowi podatku rolnego (np. do przewożenia płodów rolnych na giełdę). Już ten fakt spowoduje, iż od takiej przyczepy jej właściciel nie będący podatnikiem podatku rolnego nie zapłaci podatku od środków transportowych. Aby obciążyć przyczepę podatkiem, organ podatkowy musiałby udowodnić, że przyczepa była wykorzystywana również do innych celów niż działalność rolnicza. Nie wydaje się, aby właśnie taki cel miało wprowadzenie wyłączenia z art. 8 pkt 4 ustawy.

**2) Określenie dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów oraz przyczepy lub naczepy łącznie z pojazdem.** Zgodnie z art. 8 oraz art. 10u.p.l. o opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych oraz o wysokości tego podatku decyduje tzw. dopuszczalna masa całkowita (DMC). W przypadku ciągników siodłowych i balastowych chodzi o dopuszczalną masę całkowitą zespołu pojazdów, a w przypadku przyczep i naczep – dopuszczalną masę całkowitą przyczepy (naczepy) łącznie z pojazdem silnikowym. W praktyce ustalenie powyższych parametrów może być czasem znacznie utrudnione. Ministerstwo Finansów<sup>1034</sup> wyjaśniło, że źródłem danych nt. dopuszczalnej masy całkowitej, tj. sumy masy własnej pojazdu i jego dopuszczalnej ładowności mogą być w szczególności dowód rejestracyjny pojazdu, karta pojazdu, wyciąg ze świadectwa homologacji, zaświadczenie z badania technicznego przeprowadzonego przez uprawnioną Stację Kontroli Pojazdów. Nie zawsze jednak w dokumentach tych figuruje odpowiednie dane nt. zespołu pojazdów<sup>1035</sup>, a sami podatnicy nie są zainteresowani wnioskiem o dokonanie odpowiednich wpisów przez starostę.

---

<sup>1034</sup> Biuletyn Skarbowy 2002, nr 1 s. 24 i n.

<sup>1035</sup> Patrz L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne..., s. 332.

Zdaniem Ministerstwa Finansów dopuszczalna masa całkowita przyczepy (naczepy) łącznie z pojazdem silnikowym to suma DMC przyczepy (naczepy) oraz najmniejszej z możliwych DMC ciągnika balastowego lub samochodu ciężarowego (względnie najmniejsza z możliwych mas własnych potencjalnego ciągnika siodłowego). Organ podatkowy nie będzie jednak miał możliwości weryfikacji danych potencjalnego ciągnika siodłowego lub balastowego zadeklarowanych przez podatnika.

**3) Zwrot podatku w tzw. transporcie kombinowanym.** Zgodnie z art. 11a u.o.p.l. podatnikowi przysługuje całkowity lub częściowy zwrot zapłaconego podatku, jeżeli wykorzystywał środki transportu dla wykonywania przewozów w tzw. transporcie kombinowanym.

Definicję transportu kombinowanego zawiera art. 4 pkt 13 ustawy o transporcie drogowym. Transportem takim jest przewóz rzeczy, podczas którego samochód ciężarowy, przyczepa, naczepa z jednostką ciągnącą lub bez jednostki ciągnącej, nadwozie wymienne **lub kontener 20-stopowy lub większy** korzysta z drogi w początkowym lub końcowym odcinku przewozu, a na innym odcinku z usługi kolei, żeglugi śródlądowej lub transportu morskiego, przy czym odcinek morski przekracza 100 km w linii prostej. Jako że w przepisie tym wskazano na przewóz rzeczy (a nie środków transportowych) oraz wymieniono również same kontenery podatkicy bardzo często uznają, że zwrot podatku należny jest również wtedy, gdy w transporcie kombinowanym przewożone były tylko kontenery (bez ciągnika i naczepy). Organy podatkowe wychodzą z kolei założenia, że omawiany zwrot podatku możliwy jest wyłącznie wtedy, gdy drogą kolejową lub wodną przewożony był środek transportu, a nie sam kontener.

**4) Zwolnienie zapasów mobilizacyjnych.** Na mocy art. 12 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. zwolnione są od podatku środki transportowe stanowiące **zapas mobilizacyjny**. Ustawodawca nie zdefiniował jednak tego pojęcia na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Legalnej definicji „zapasów mobilizacyjnych” – jak się okazuje - próżno szukać także w innych aktach prawnych. Problem z wykładnią omawianego art. 12 ust. 1 pkt 2 zrodził się na tle stosowania art. 208 ustawy o powszechnym obowiązku obrony<sup>1036</sup> nakładającego na urzędy i instytucje państwowe, przedsiębiorców i inne jednostki organizacyjne, a także na osoby fizyczne obowiązek świadczeń rzeczowych polegających na oddaniu do używania posiadanych nieruchomości i rzeczy ruchomych (a więc np. środków transportowych) na cele przygotowania obrony Państwa. Podatnicy – właściciele środków transportowych – będący

---

<sup>1036</sup> Ustawa z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej (j.t.: Dz. U. z 2004 r. Nr 241, poz. 2416 ze zm.)



adresatami decyzji o przeznaczeniu ich pojazdów na cele wspomnianych świadczeń rzeczowych żądali uznania takich pojazdów za środki stanowiące zapasy mobilizacyjne (a tym samym zwolnienia z podatku od środków transportowych). Spór pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi musiał niejednokrotnie rozstrzygać NSA. Sąd słusznie wskazywał, iż ustawa o powszechnym obowiązku obrony „... nie zawiera podporządkowania przedmiotów przeznaczonych do świadczeń rzeczowych pojęciu >>zapasów mobilizacyjnych<<(…). Stąd też nie sposób przyjąć, by przeznaczenie rzeczy ruchomej do świadczeń na rzecz obrony skutkowało zwolnieniem z obowiązków podatkowych”<sup>1037</sup>. NSA wskazywał, że środki transportowe, oddawane w ramach świadczeń rzeczowych na cele obrony Państwa, są jednak w bieżącym użytku właścicieli i nie mogą być utożsamiane z „zapasami mobilizacyjnymi, gdyż te ostatnie – jak wyjaśniło Ministerstwo Obrony Narodowej<sup>1038</sup> - są wydzielone i utrzymywane w czasie pokoju jako zapasy nienaruszalne<sup>1039</sup> w ustalonych jednostkach na potrzeby ich rozwinięcia do wojennych etatów<sup>1040</sup>.

Podobnym w swym brzmieniu do „zapasów mobilizacyjnych” określeniem posługiwała się natomiast ustawa o rezerwach państwowych oraz o zapasach obowiązkowych paliw<sup>1041</sup>. W art. 3 ust. 1 pkt 1 wymieniała ona jako jeden z rodzajów rezerw państwowych niezbędnych do realizacji zadań w dziedzinie obronności i bezpieczeństwa Państwa tzw. **rezerwy mobilizacyjne**. Pod pojęciem tym ustawa rozumiała surowce, materiały, urządzenia itd. służące realizacji zadań związanych z obronnością i bezpieczeństwem, ze szczególnym uwzględnieniem potrzeb Sił Zbrojnych oraz bezpieczeństwa publicznego w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa państwa, a także w czasie podwyższania gotowości obronnej państwa. Rezerwy te stanowiły odrębny majątek Skarbu Państwa (art. 2 ust. 2 ustawy), były tworzone przez odpowiednie organy administracji, np. ministrów, prezesów urzędów centralnych, wojewodów itd.

W dniu 05.02.2011 r. weszła w życie ustawa z dnia 29.10.2010 r. o rezerwach strategicznych<sup>1042</sup>. W ustawie tej ustawodawca nie posługuje się już pojęciem rezerw mobilizacyjnych lecz wprowadza nowe pojęcie: **rezerwy strategiczne**. Rezerwy takie tworzy

<sup>1037</sup> Por. wyrok NSA z dnia 23 stycznia 1998 r. (I SA/Wr 1007/96), Wspólnota 1998, nr 35, s.18

<sup>1038</sup> Pismo departamentu Prawnego Ministerstwa Obrony Narodowej z dnia 10 sierpnia 1995 r. (nr SO-533/12/95)

<sup>1039</sup> Przez zapasy nienaruszalne rozumie się uzbrojenie, amunicję, paliwa, wyposażenie techniczne itp., które w ustalonych ilościach przechowuje się w jednostkach, składnicach, bazach (...) z przeznaczeniem do wykorzystania w szczególnych przypadkach i tylko na rozkaz wyższego przełożonego – por. Leksykon Wiedzy Wojskowej, Warszawa 1979, s. 514.

<sup>1040</sup> Tak w wyroku NSA z dnia 26 czerwca 1997 r. (I SA/Po 1571/96), Wspólnota 1998, nr 5.

<sup>1041</sup> Ustawa z dnia 30 maja 1996 r. o rezerwach państwowych oraz o zapasach obowiązkowych paliw (j.t.: Dz.U. z 2007 r. Nr 89, poz. 594 ze zm.) – ustawa ta utraciła moc z dniem 05.02.2011 r.

<sup>1042</sup> Dz.U. Nr 229, poz. 1496

się na wypadek zagrożenia bezpieczeństwa i obronności państwa, bezpieczeństwa, porządku i zdrowia publicznego oraz wystąpienia klęski żywiołowej lub sytuacji kryzysowej, w celu wsparcia realizacji zadań w zakresie bezpieczeństwa i obrony państwa, odtworzenia infrastruktury krytycznej, złagodzenia zakłóceń w ciągłości dostaw służących funkcjonowaniu gospodarki i zaspokojeniu podstawowych potrzeb obywateli, ratowania ich życia i zdrowia, a także wypełnienia zobowiązań międzynarodowych Rzeczypospolitej Polskiej.

Trudno jednak uznać, iż w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. mowa jest właśnie o rezerwach mobilizacyjnych czy rezerwach strategicznych – gdyby ustawodawca chciał przyjąć właśnie takie rozumienie pojęcia „zapas mobilizacyjny”, to umieściłby wyraźne odesłanie do wymienionej wyżej ustawy o rezerwach państwowych (obecnie – do ustawy o rezerwach strategicznych).. Takiego odesłania jednak nie ma – warto więc poszukać znaczenia tego pojęcia w literaturze fachowej z zakresu wojskowości.

Jak sama nazwa wskazuje, zapas mobilizacyjny to zapas gromadzony na wypadek mobilizacji. Przez mobilizację rozumie się przejście sił zbrojnych ze stanu pokoju w stan wojny<sup>1043</sup>. Przyjmuje się, iż zapasy mobilizacyjne są rodzajem zapasów materiałowych, przedmiotów zaopatrzenia służących zaspokajaniu potrzeb wojskowych – mają one być przeznaczone do wyposażenia nowo formowanych jednostek wojskowych<sup>1044</sup> (jak i jednostek już istniejących) głównie na pokrycie bieżącego zużycia i strat w początkowym okresie wojny<sup>1045</sup>. Wskazane wyżej definicje nadal jednak wydają się zbyt szerokie (i mało precyzyjne). Trudno się więc dziwić, że gminne organy podatkowe – nie mogąc sobie poradzić z kwalifikacją prawną danego środka transportowego – często kierują pytania w tym przedmiocie do organów wojskowych<sup>1046</sup>. W ten sposób dochodzi do sytuacji, gdy sam podatnik (a dokładniej mówiąc działająca w jego imieniu jednostka Ministerstwa Obrony Narodowej) decyduje, czy będący w jego dyspozycji pojazd ma korzystać z ustawowego zwolnienia od podatku. Z takim stanem rzeczy trudno się pogodzić. Organy podatkowe powinny mieć możliwość dokonania własnej oceny charakteru środka transportowego, i to najlepiej w oparciu o pojęcia już funkcjonujące w obrocie prawnym (zdefiniowane przez przepisy prawa). Takim pojęciem, na dzień dzisiejszy, mogłyby być „rezerwy strategiczne”.

---

<sup>1043</sup> Mała Encyklopedia Wojskowa, Tom 2, Warszawa 1971, s. 321

<sup>1044</sup> Mała Encyklopedia Wojskowa, Tom 3, Warszawa 1971, s. 600 - 601

<sup>1045</sup> Leksykon Wiedzy Wojskowej, Warszawa 1979, s. 514

<sup>1046</sup> Pytania te często kierowane są do wojskowych komend uzupełnień - tak np. w sprawie I SA/Po 1571/96 – por. wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1997 r. (I SA/Po 1571/96), Wspólnota1998, nr 5, s. 26.

**5) Zwolnienie pojazdów specjalnych i pojazdów używanych do celów specjalnych.** W art. 12 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. zwolniono z podatku także pojazdy specjalne oraz pojazdy używane do celów specjalnych w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym. Art. 2 pkt 36 Prawa o ruchu drogowym definiuje pojazd specjalny jako pojazd samochodowy lub przyczepę przeznaczone do wykonywania specjalnej funkcji, która powoduje konieczność dostosowania nadwozia lub posiadania specjalnego wyposażenia; w pojeździe tym mogą być przewożone osoby i rzeczy związane z wykonywaniem tej funkcji. Za przykłady takich pojazdów podaje się piaskarki, pługi śnieżne, dźwigi, koparki, spycharki, ambulanse. W pojęciu „specjalnej funkcji” nie mieści się już przeznaczenie pojazdu do przewozu określonych ładunków (np. śmieciarki, cysterny)<sup>1047</sup>. Już jednak rozbieżności w orzecznictwie sądowym wywołało zagadnienie opodatkowania samochodów ciężarowych wykorzystywanych do nauki jazdy. W wyroku z dnia 05.12.2007 r. (SA/Lu 533/07)<sup>1048</sup> wojewódzki sąd administracyjny dopuścił możliwość zwolnienia takiego pojazdu. Z kolei w wyroku z dnia 06.08.2009 r. (SA/OI 385/09)<sup>1049</sup> skład orzekający, kierując się treścią dowodu rejestracyjnego, w którym nie było adnotacji o pojeździe specjalnym – odmówił prawa do zwolnienia. Ten ostatni wyrok został jednak uchylony przez Naczelny Sąd Administracyjny<sup>1050</sup>

Pojazdem używanym do celów specjalnych (art. 2 pkt 37 wspomnianej ustawy) jest pojazd samochodowy przystosowany w sposób szczególny do przewozu osób lub ładunków, używany przez Siły Zbrojne Rzeczypospolitej Polskiej, Policję, Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencję Wywiadu, Służbę Kontrwywiadu Wojskowego, Służbę Wywiadu Wojskowego, Centralne Biuro Antykorupcyjne, Straż Graniczną, kontrolę skarbową, Służbę Celną, jednostki ochrony przeciwpożarowej, Inspekcję Transportu Drogowego i Służbę Więzienną. Tego typu pojazdy nie muszą się wyróżniać żadnymi zewnętrznymi cechami – ważne aby były w sposób szczególny przystosowane do przewozu osób lub ładunków, np. armatki wodne na wyposażeniu policji, pojazdy przystosowane do przewozu więźniów. Okazuje się jednak, że wskazane wyżej podmioty posiadają również „zwykłe” pojazdy ciężarowe czy autobusy, wyposażone jedynie w radiostacje – od pojazdów tych bardzo często nie jest odprowadzany podatek<sup>1051</sup>.

<sup>1047</sup> Por. wyrok WSA z dnia 20.05.2009 r. (I SA/Op 410/08), LEX 510514.

<sup>1048</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/29053BB10C>

<sup>1049</sup> <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B836317FBC>

<sup>1050</sup> Wyrok NSA z dnia 20.01.2011 r. (II FSK 1914/09), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C91208ACB4> – uzasadnienie wyroku nie zostało do tej pory opublikowane.

<sup>1051</sup> Patrz L. Eteł, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne..., s. 391.

### **3.7. Problemy związane z poborem opłaty skarbowej oraz opłat lokalnych (targowej, miejscowej i uzdrowiskowej)**

W praktyce samorządowych organów podatkowych opłaty lokalne i opłata skarbową stanowią bardzo wąski margines działalności. Nie oznacza to jednak, że przepisy regulujące te daniny nie budzą żadnych zastrzeżeń. Analiza dogmatyczna przepisów u.o.p.l. oraz ustawy o opłacie skarbowej<sup>1052</sup> wskazuje na następujące problemy:

**1) brak regulacji nakazujących odkupienie niewykorzystanych znaków opłaty skarbowej.** Z dniem wejścia w życie nowej ustawy o opłacie skarbowej (01.01.2007 r.) zlikwidowano możliwość uiszczania tej daniny znakami opłaty skarbowej. Okazało się jednak, że wiele podmiotów posiada duże ilości nabytych wcześniej i niewykorzystanych znaków. Ustawą z dnia 13.06.2007 r. o zmianie ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 128, poz. 883) przedłużono możliwość dokonywania zapłaty znakami do dnia 31.12.2008 r. Nadal jednak wielu podmiotom zostały niewykorzystane znaki. Znosząc znaki opłaty skarbowej ustawodawca nie przewidział żadnej możliwości „odkupienia” niewykorzystanych znaków od podmiotów prywatnych. Nie należy się więc dziwić, że podmioty te próbowały w dość nietypowy sposób odzyskać środki pieniężne „zamrożone” w znakach. Sposobem takim było np. składanie – tuż przed końcem 2008 r. – podań o dokonanie dowolnej czynności urzędowej lub wydanie dowolnego zaświadczenia, na których to podaniach podatnicy naklejali znaki o nominałach wielokrotnie przewyższających kwotę należnej opłaty skarbowej. W podaniach tych zawierano także wnioski o stwierdzenie i zwrot ewentualnej nadpłaty w opłacie skarbowej oraz wskazywano konto w banku, na które organ powinien przelać kwotę nadpłaty. Pojawiła się wątpliwość, czy wójtowie, burmistrzowie lub prezydenci miast mają obowiązek stwierdzić nadpłatę z tytułu naklejenia znaków o wartości wyższej od należnej opłaty, tj. czy sam fakt naklejenia na podaniu znaków z tytułu nienależnej opłaty można uznać za powodujący powstanie nadpłaty w opłacie skarbowej.

**2) Ustawowe wyłączenie z opłaty skarbowej związane ze sprawami budownictwa mieszkaniowego.**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.o.s. nie podlega opłacie skarbowej dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia oraz zezwolenia w sprawach budownictwa mieszkaniowego. Ten bardzo ogólnikowy zwrot „sprawy budownictwa mieszkaniowego” był

---

<sup>1052</sup> Ustawa z dnia 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 225, poz. 1635 ze zm.) – dalej jako u.o.s.

przez ustawodawcę używany już wcześniej<sup>1053</sup> i od dawna rodzi liczne spory interpretacyjne pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi.

Wątpliwości budzi zwłaszcza zakwalifikowanie do „spraw budownictwa mieszkaniowego”.

- wydawania decyzji o warunkach zabudowy<sup>1054</sup> (gdy chodzi o przyszłe staranie się o wydanie pozwolenia na budowę budynku mieszkalnego),

- wydawania decyzji zezwalającej na wyłączenia gruntów z produkcji rolniczej lub leśnej<sup>1055</sup>,

- wydawania pozwoleń na budowę zjazdu z drogi publicznej umożliwiającego skomunikowanie budynku mieszkalnego z tą drogą,

- wydania pozwolenia na budowę instalacji sieciowej wraz z przyłączem (albo samego przyłącza do instalacji sieciowej), gdy chodzi o przyłączenie budynku mieszkalnego do tej instalacji.

Stanowisko Ministerstwa Finansów jest w tym względzie bardzo przychylne dla podatników opłaty skarbowej. Wychodząc od definicji budownictwa mieszkaniowego rozumianego jako „wznoszenie, odbudowa, rozbudowa, nadbudowa oraz przebudowa, a także prace polegające na montażu, remoncie lub rozbiórce budynków mieszkalnych wraz z instalacjami i urządzeniami budowlanymi zapewniającymi właściwe funkcjonowanie budynku mieszkalnego” Ministerstwo podkreśliło, że budowa obiektów funkcjonalnie związanych z obsługą budynków mieszkalnych (a więc np. zjazd z drogi publicznej, przyłącze do sieci wodociągowej) mieści się w zakresie spraw szeroko pojętego budownictwa mieszkaniowego i w związku z pozwoleniami związane z budową takich urządzeń nie podlegają opłacie skarbowej<sup>1056</sup>.

W przypadku wyłączenia gruntów z produkcji rolnej lub leśnej wskazywano na analogię do art. 12a ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, zgodnie z którym obowiązek uiszczenia należności i opłat rocznych nie dotyczy wyłączenia gruntów z produkcji rolniczej lub leśnej **na cele budownictwa mieszkaniowego**. Uznano więc że zarówno wspomniany wyżej art. 12a, jak i art. 2 ust. 1 pkt 2. u.o.s., „ustanowione zostały w ramach zamierzeń udzielania szerokiego poparcia budownictwu mieszkaniowemu”, w

<sup>1053</sup> Art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 09.09.2000 r. o opłacie skarbowej (j.t.: Dz.U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 ze zm.); art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm.)

<sup>1054</sup> art. 59 ust. 1 ustawy z dnia 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. Nr 80, poz. 717 ze zm.)

<sup>1055</sup> art. 11 ustawy z dnia 03.02.1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (j.t.: Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1266 ze zm.)

<sup>1056</sup> Por. Pismo z dnia 25 kwietnia 2001 r., Biuletyn Skarbowy 2001, nr, s.1; Pismo z dnia 28 lutego 2002 r., „Biuletyn Skarbowy” 2002, nr 2, s. 21.

związku z czym zezwolenie na wyłączenie na cele budownictwa mieszkaniowego nie podlega opłacie skarbowej<sup>1057</sup>.

Na temat wyłączenia z opłaty skarbowej decyzji o warunkach zabudowy na cele mieszkaniowe wypowiedział się z kolei NSA przyjmując założenie analogiczne do prezentowanego przez Ministerstwo Finansów i stwierdzając, że wydanie decyzji o warunkach zabudowy jest sprawą budowlaną – jeżeli decyzja ta wydawana jest „dla celów budownictwa mieszkaniowego, to należy ją uznać za mieszczącą się w kategorii spraw z zakresu budownictwa mieszkaniowego i niepodlegającą opłacie skarbowej<sup>1058</sup>.

**3) Problemy z weryfikacją zapłaty opłaty skarbowej od pełnomocnictwa.** Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s. opłacie skarbowej podlega złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii - w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym. Takie sformułowanie oznacza, że kilkukrotne posłużenie się (w różnych sprawach np. z zakresu administracji publicznej) tym samym dokumentem pełnomocnictwa za każdym razem powoduje powstanie obowiązku zapłaty opłaty skarbowej. Z takim rozwiązaniem przyjętym przez ustawodawcę nie zgadzają się pełnomocnicy. Wychodzą oni z błędnego założenia, że opłacie skarbowej – wzorem poprzednio obowiązujących przepisów – podlega dokument stwierdzający ustanowienie pełnomocnika. Skoro więc opłata skarbowa od takiego dokumentu została już raz uiszczona, ponowne posłużenie się tym dokumentem nie powinno rodzić obowiązku zapłaty opłaty.

Przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28.09.2007 r. w sprawie zapłaty opłaty skarbowej (§3) nakładają na podmiot składający pełnomocnictwo obowiązek dołączenia dowodu zapłaty należnej opłaty skarbowej albo uwierzytelnionej kopii dowodu zapłaty, nie później niż w ciągu 3 dni od chwili powstania obowiązku jej zapłaty. Dowód zapłaty może mieć formę wydruku potwierdzającego dokonanie operacji bankowej. Dowód zapłaty albo jego uwierzytelnioną kopię pozostawia się w aktach sprawy. Zgodnie z art. 8 ust. 5 u.o.s. adwokat, radca prawny, doradca podatkowy oraz rzecznik patentowy mogą składać w sądzie, organie administracji rządowej lub samorządowej albo podmiocie, o którym mowa w art. 1 ust. 2, **uwierzytelnioną przez siebie** kopię dowodu zapłaty opłaty skarbowej od dokumentu stwierdzającego udzielenie im pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii. Sąd, organ administracji rządowej lub samorządowej albo podmiot, o którym mowa w art. 1 ust. 2, może, w razie wątpliwości, żądać przedłożenia oryginału dowodu zapłaty. W praktyce organy te (najczęściej nie są to organy podatkowe) oryginałów

<sup>1057</sup> Por. Pismo z dnia 18 lipca 2002 r., „Biuletyn Skarbowy” 2002, nr 5, s. 21.

<sup>1058</sup> Wyrok NSA z dnia 18.12.1995 r. (SA/Wr 2211/95), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9D4BBD9B27>

nie żądają, wchodząc z założenia, że pełnomocnicy prawidłowo wywiązują się z obowiązku opłatowego. Z kolei pełnomocnik – przekonany o zasadności jednorazowego uiszczenia „opłaty skarbowej od dokumentu pełnomocnictwa”<sup>1059</sup> – może sporządzić kilka kopii dowodu zapłaty opłaty skarbowej i wszystkie uwierzytelnić, a następnie wykorzystywać w postępowaniach przed organami administracji.

**4) Zakres ustawowego wyłączenia z opłaty targowej sprzedaży dokonywanej w budynkach lub częściach budynków.** Zgodnie z art. 15 u.p.l. opłatę targową pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Targowiskami, dla potrzeb poboru opłaty targowej, są wszelkie miejsca, w których jest prowadzony handel, z zastrzeżeniem. Ustawa wyłącza jednak z opłaty targowej sprzedaż dokonywaną w budynkach lub częściach budynków, z wyjątkiem targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw. Redakcja cytowanego przepisu nie do końca prawidłowa. Oto bowiem wprowadzane jest wyłączenie podatkowe stanowiące wyjątek od zasady opodatkowania wszelkiej sprzedaży na targowiskach i zarazem od tego wyjątku jest ustanawiany inny wyjątek – sprzedaż na targowiskach pod dachem oraz w halach używanych do targów, aukcji i wystaw.

Omawiane wyłączenie podatkowe było przyczyną licznych sporów podatników z organami podatkowymi – nie było wiadome, co ustawodawca miał na myśli stanowiąc o „targowiskach pod dachem oraz w halach używanych do targów, aukcji i wystaw”, skoro bardzo często obiektów tych nie da się jednoznacznie odróżnić od innych budynków, gdzie odbywa się handel (dotyczy to zwłaszcza tzw. „targowisk pod dachem”). W wyroku z dnia 08.12.2010 r.<sup>1060</sup> Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż art. 15 ust. 2a u.o.p.l. jest niezgodny z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP i że ma utracić moc z upływem 18 miesięcy od daty ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw<sup>1061</sup>. Obecnie trwają prace nad zmianą art. 15 u.o.p.l. mające na celu dostosowanie jego treści do wyroku TK.

**5) Zwolnienie z opłaty targowej podmiotów, które są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowiskach.** Zwolnienie to zostało zawarte w art. 16 u.o.p.l. warunkiem jego zastosowania jest, aby osoba podlegająca obowiązkowi zapłaty opłaty targowej była jednocześnie podatnikiem podatku od nieruchomości obciążającego przedmiot (obiekt) znajdujący się na targowisku. Za taki obiekt uznaje się budynek i budowlę. W praktyce osoby handlujące na targowiskach władają

---

<sup>1059</sup> Podczas gdy tak naprawdę opłacie podlega złożenie dokumentu a nie sam dokument.

<sup>1060</sup> Dz.U. Nr 215, poz. 1674

<sup>1061</sup> Termin ten upłynie 19.06.2011 r.

kioskami lub innymi tego typu przenośnymi obiektami. Obiekty takie, w myśl Prawa budowlanego, są tzw. tymczasowymi obiektami budowlanymi. Powstaje więc wątpliwość, czy właściciel takiego obiektu handlujący w tymże obiekcie jest zwolniony z opłaty targowej. Odpowiedź twierdząca wymagałaby udowodnienia, że obiekt ten podlega podatkowi od nieruchomości.

Podatkowi od nieruchomości podlegają grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wspomniany wyżej obiekt nie jest gruntem. Brak trwałego związku z gruntem przesądza o tym, że nie jest to również budynek. Przepisy u.o.p.l. definiują z kolei budowlę, jako obiekt budowlany niebędący ani budynkiem, ani tzw. obiektem małej architektury. Charakter przenośnego kiosku pozwala zakładać, że nie jest to tzw. obiekt małej architektury. Wydawać by się mogło, że będzie to w takim razie budowla w rozumieniu przepisów o podatku od nieruchomości. Zaskakujące w tym względzie jawią się orzeczenia sądów administracyjnych, które uznając takie kioski za tzw. tymczasowe obiekty budowlane, odmawiają im cech budowli sugerując jednocześnie brak obowiązków podatku od nieruchomości. Zdaniem sądów budowla musi być trwale związana z gruntem. Obiekt niezwiązany trwale z gruntem (tymczasowy obiekt budowlany) nie jest „obiektem budowlanym”, do którego definicji odsyła u.o.p.l.<sup>1062</sup>

**6) Wątpliwości związane z mocą obowiązującą uchwał w sprawie opłaty miejscowej podjętych przed 2006 r.** Do końca 2005 r. przepisy u.o.p.l. upoważniały rady gmin do podejmowania uchwał w sprawie opłaty miejscowej, przy czym uchwały te miały być podejmowane z uwzględnieniem ustalanego przez wojewodów wykazu miejscowości, gdzie takie opłaty mogły być pobierane. Z dniem 01.01.2006 r. kompetencja w zakresie ustalania wykazu miejscowości, gdzie może być pobierana opłata miejscowa, została przekazana gminom. Zaostrzono jednakże warunki uprawniające do wprowadzenia takiej opłaty: rady gmin zostały zobligowane do przestrzegania warunków określonych rozporządzeniem Rady Ministrów w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową. Rozporządzenie takie Rada Ministrów wydała w dniu 18.12.2007 r.<sup>1063</sup> Za minimalne warunki klimatyczne uprawniające do wprowadzenia opłaty miejscowej uznano (§2) zachowanie:

- na terenie strefy, o której mowa w art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. - Prawo ochrony środowiska, na obszarze której położona jest miejscowość, dopuszczalnych

<sup>1062</sup> Por. wyroki WSA: z dnia 16.03.2010 r. (I SA/Łd 1038/09), LEX 585635; z dnia 15.01.2010 r. (I SA/Łd 1039/09), LEX 554072; z dnia 12.01.2010 r. (SA/Łd 1011/09), LEX 554071.

<sup>1063</sup> Dz.U. Nr 249, poz. 1851.



poziomów niektórych substancji w powietrzu ze względu na ochronę zdrowia ludzi, określonych w przepisach o ochronie środowiska,

- w miejscowości dopuszczalnych poziomów pól elektromagnetycznych, określonych w przepisach o ochronie środowiska.

Wiele gmin, w których wcześniej pobierano opłatę miejscową, może tych warunków nie spełnić. Powstaje w związku z tym pytanie, czy po wejściu w życie wspomnianego wyżej rozporządzenia zachowują swoją moc uchwały rad gmin w sprawach opłat miejscowych podjęte na podstawie starych („łagodniejszych”) przepisów. Wątpliwości są tym bardziej uzasadnione, że „stare” rozporządzenia wojewodów w sprawie wykazu miejscowości, gdzie może być pobierana opłata miejscowa, mają zachować swoją moc do czasu zastąpienia ich stosownymi uchwałami gmin. Gminy nie są więc zainteresowane wydawaniem nowych uchwał, gdzie wykaz miejscowości musiałby być ograniczony z uwagi na niespełnienie nowych wymogów określonych przez Radę Ministrów<sup>1064</sup>.

**7) Fakultatywność uchwał w sprawach opłat lokalnych.** Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych uprawnia rady gmin do podejmowania uchwał w sprawach opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psów w następującym zakresie:

- precyzowanie stawek opłat obowiązujących na terenie danej gminy (w granicach określonych w ustawie),
- określanie zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności opłat,
- wprowadzanie innych niż ustawowe zwolnień przedmiotowych,
- zarządzenie poboru opłat w drodze inkasa oraz wyznaczenie inkasentów i określenie wynagrodzenia za inkaso.

W pierwszej kolejności warto zastanowić się nad charakterem tych uchwał: czy gminy mają obowiązek ich podjęcia, czy może jest to tylko uprawnienie gmin, z którego nie muszą korzystać? Odpowiedź na tak postawione pytanie wydaje się oczywista tylko w przypadku opłaty od posiadania psów. Zgodnie z art. 18a u.o.p.l. rada gminy może wprowadzić opłatę od posiadania psów. Użycie zwrotu „może” oznacza, że ewentualna uchwała w sprawie tej opłaty ma charakter fakultatywny – gmina nie musi wprowadzać na swoim terenie opłaty, jeśli np. koszty jej poboru byłyby niewspółmierne do korzyści.

Uwaga dotycząca opłacalności pobierania daniny dotyczy także do pozostałych opłat uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych – zwłaszcza opłaty miejscowej i

---

<sup>1064</sup> Szerzej na ten temat: R. Dowgier, Obowiązywanie uchwał w sprawie opłaty miejscowej w świetle nowych zasad ustalania miejscowości, w których można pobierać opłatę miejscową (w:) M. Popławski (red.), Podatki i opłaty lokalne w praktyce, Warszawa 2008, s. 172 i n.

uzdrowiskowej. W tym przypadku jednak przepisy ustawy mają inne brzmienie: „Opłatę targową pobiera się...” (art. 15 ust. 1), „Opłata miejscowa jest pobierana...” (art. 17 ust. 1), „Opłata uzdrowiskowa jest pobierana...” (art. 17 ust. 1a). Wydaje się, że wobec tak kategorycznego brzmienia przepisów u.o.p.l. nakładają obowiązek podjęcia uchwał w sprawach opłaty targowej, miejscowej i uzdrowiskowej. Można by było np. twierdzić, że gdyby racjonalny ustawodawca chciał przyznać gminom prawo decydowania o wprowadzeniu tych opłat, zawarłby w przepisach rozwiązanie analogiczne do przyjętego w opłacie od posiadania psów („Rada gminy może...”). Trudno powiedzieć, czy faktycznie zamiarem ustawodawcy było zmuszanie gmin do poboru opłat lokalnych. Z wyjątkiem opłaty targowej ich znaczenie fiskalne jest znikome, możliwości wprowadzenia są znacznie ograniczone, skoro nie wszystkie miejscowości spełniają warunki uprawniające do poboru opłaty uzdrowiskowej czy miejscowej, a koszty wprowadzenia mogą okazać się bardzo duże – zwłaszcza w związku z uzyskaniem statusu uzdrowiska. Przyjęcie obligatoryjnego charakteru uchwał oznaczałoby np. że gmina ma obowiązek podjąć starania zmierzające do uzyskania statusu uzdrowiska (jeśli by faktycznie spełniała warunki). Nie wiadomo jednak, kto taki obowiązek miałby egzekwować i jakimi sankcjami mobilizować do realizacji tego obowiązku<sup>1065</sup>.

**8) Tryb poboru opłat lokalnych uchwalany przez rady gmin.** Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zawierają wytycznych dotyczących trybu płatności opłat lokalnych. Jak wyżej zasygnalizowano, kompetencję w zakresie określania zasad poboru (w tym wprowadzenia inkasa) oraz terminów płatności powierzono radom gmin. Tryb (zasady) poboru nie obejmuje jednak zagadnień związanych z przekształceniem obowiązku w zobowiązanie podatkowe. Skoro do opłat lokalnych mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, należałoby w takim razie wskazać przypisać odpowiednim stanom faktycznym moment powstania obowiązku i zobowiązania „podatkowego” dotyczącego opłat (obowiązku i zobowiązania opłatowego). O ile można wskazać stan faktyczny, z zaistnieniem którego ustawa łączy powstanie obowiązku uiszczenia opłaty (fakt dokonywania sprzedaży na targowisku, fakt posiadania psa, fakt pobytu w danej miejscowości), o tyle ustawodawca pominął zagadnienie przekształcenia obowiązku w zobowiązanie. Można więc postawić pytanie: czy opłaty lokalne płatne są bez wezwania, czy może organ podatkowy powinien najpierw wydać i skutecznie doręczyć decyzję ustalającą zobowiązanie z tytułu opłaty? Skoro ustawa nie daje odpowiedzi na to pytanie, warto rozważyć, czy rada gminy posiada stosowne

---

<sup>1065</sup> O charakterze opłaty miejscowej i uzdrowiskowej – por. R. Dowgier, Opłata miejscowa, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2008, nr 6.

uprawnienie do uregulowania tej materii. Wydaje się, że odpowiednim przepisem kompetencyjnym jest art. 19 pkt 1 u.o.p.l., zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, m.in. określa zasady ustalania opłat. Zakładając, że ustawodawca był racjonalny i dwóm różnym pojęciom nie nadawał tego samego znaczenia, należy przyjąć, że zasady ustalania opłat nie są tożsame z zasadami poboru opłat (rada gminy może określać jedno i drugie). Jeżeli z kolei zasady poboru dotyczą zagadnień związanych z techniką wpłacania i pobierania należności (gotówka, przelew, inkaso, raty itd.) to czym miałyby być zasady ustalania? Nie może tu chodzić o matematyczną metodę obliczania świadczeń<sup>1066</sup>. Nie może też chodzić o sposób rozliczania z opłaty, skoro tak naprawdę w uchwale figurują gotowe kwoty opłat za dany dzień (w opłacie od posiadania psów – za rok), a określenie terminu płatności (po zakończonym dniu, tygodniu, miesiącu,...) jest odrębną kompetencją rady gminy. Wydaje się więc, iż mówiąc dość niefortunnie o zasadach ustalania ustawodawca miał na myśli rozstrzygnięcie co do konieczności zapłaty opłat bez wezwania albo po doręczeniu decyzji ustalającej zobowiązanie z tytułu opłaty. Z punktu widzenia kosztów poboru danin, zapłata podatku bez wezwania jawi się jako najwłaściwsza dla opłat lokalnych. Względy ekonomiki nie wydają się jednak stać na przeszkodzie podjęciu innej uchwały przez gminę.

### **3.8. Problemy związane z funkcjonowaniem ewidencji gruntów**

W 2010 r. przeprowadzono wywiady z pracownikami starostw powiatowych zajmującymi się ewidencją gruntów. Wywiady miały na celu zidentyfikowanie podstawowych problemów związanych z funkcjonowaniem ewidencji gruntów, przy czym chodziło o problemy mające wpływ na wymiar podatków lokalnych. Ogólny wniosek dotyczący zasad ewidencjonowania gruntów jest następujący: rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29.03.2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków jest regulacją niekompletną i nie uwzględnia specyfiki wymiaru podatków lokalnych. Co więcej, brakuje w tym akcie powiązań z rozporządzeniem Rady ministrów z dnia 04.06.1956 r. w sprawie klasyfikacji gruntów.

Próbę dostosowania mechanizmu funkcjonowania ewidencji gruntów do wymogów zawartych w powołanych wyżej rozporządzeniach podjął Główny Geodeta Kraju w zarządzeniu nr 16 z dnia 03.11.2003 r. w sprawie wytycznych techniczno-organizacyjnych dotyczących prowadzenia ewidencji gruntów i budynków (tzw. „Instrukcja G-5 – Ewidencja

---

<sup>1066</sup> Podobnie jak w podatkach ustawodawca nie narzuca nigdy żadnych matematycznych metod obliczania kwoty zobowiązania.

gruntów i budynków”)<sup>1067</sup>. Jak się jednak okazuje, zarządzenie to wywołuje wiele nowych problemów związanych z wymiarem podatków lokalnych.

1. Zgodnie z art. 4 ust. 7 ustawy o podatku rolnym grunty pod stawami zarybionymi przelicza się na ha przeliczeniowe zgodnie z przelicznikami uzależnionymi od gatunku hodowanych ryb. Nie ma więc potrzeby określania użytku i klasy ziemi, skoro dane te w żaden sposób nie wpłyną na wymiar podatku rolnego (decyduje treść pozwolenia wodnoprawnego). Problem pojawia się w sytuacji, gdy staw (grunt „Wsr”) nie jest zarybiony: zgodnie z art. 7 ust. 8 ustawy o podatku rolnym Grunty pod stawami niezarybionymi przelicza się na hektary przeliczeniowe według przeliczników właściwych dla odpowiednich użytków rolnych (grunty orne, łąki, pastwiska), na których taki staw się znajduje. Rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów nie przewiduje jednak odpowiedniego symbolu użytku gruntowego, który dokładnie obrazowałby rodzaj i charakter użytku, na którym wybudowano staw<sup>1068</sup>. Instrukcja G-5 wydaje się naprawiać to niedopatrzenie: dla stawów wybudowanych na gruntach objętych klasyfikacją gleboznawczą nakazano stosować symbole złożone z właściwego symbolu użytku gruntowego oraz oznaczenia klasyfikacji gleboznawczej: „Wsr-LsI”, „Wsr-RI”, „Wsr-ŁI”, „Wsr-PsI”<sup>1069</sup>. Pojawiły się jednak dwa inne problemy: po pierwsze w rozporządzeniu w sprawie ewidencji gruntów nie przewidziano takich symboli (będzie o tym mowa niżej), po drugie tereny zabudowane i zurbanizowane, tereny różne i nieużytki nie są objęte gleboznawczą klasyfikacją – dla stawów wybudowanych na takich terenach nadal nie można ustalić powierzchni przeliczeniowej stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

2. Instrukcja G-5 przewiduje stosowanie symboli nieprzewidzianych w rozporządzeniu w sprawie ewidencji gruntów. Oprócz wspomnianych wyżej gruntów pod stawami wybudowanymi na użytkach objętych gleboznawczą klasyfikacją wprowadzono następujące rodzaje oznaczeń: „B-LsI”, „W-LsI”, „W-RI”, „W-ŁI”, „W-PsI”, „E-Lz-RI”, „E-Lz-ŁI”, „E-Lz-PsI”. W praktyce organy podatkowe obciążają takie grunty podatkiem od nieruchomości - zwłaszcza chodzi tu o grunty „B-Ls”, „W-Ls”, choć i w przypadku pozostałych użytków gruntowych można stwierdzić, że nie są to typowe (tj. przewidziane przez rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów) użytki rolne, lasy czy użytki ekologiczne wyłączone lub zwolnione w podatku od nieruchomości.

---

<sup>1067</sup> Zarządzenie wydane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 7a pkt 5 Prawa geodezyjnego i kartograficznego.

<sup>1068</sup> Przeciwnie niż ma to miejsce w przypadku gruntów rolnych zabudowanych, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytku rolnym, sadów czy użytków ekologicznych.

<sup>1069</sup> Dla ułatwienia posłużono się przykładami gruntów klasy I.

3. W przepisach dotyczących ewidencji gruntów nie rozstrzygnięto następującego zagadnienia: co decyduje o charakterze gruntu? Problem można zobrazować następującym przykładem gruntu „W-LsIV”. W aneksie nr 3 Instrukcji G-5 określono następujący sposób oznaczania gruntów:

- oznaczenie użytku gruntowego - pełen symbol („**W-LsIV**”),
- słowny opis użytku: **rowy**,
- sposób zagospodarowania terenu: **W**
- rodzaj użytku: **Ls**
- klasa bonitacyjna: IV

Jeżeli by miało decydować „oznaczenie użytku” (pełen symbol), grunt taki należałoby opodatkować podatkiem od nieruchomości, jako że nie jest to ani typowy rów („W”), ani typowy las („Ls”). Słowny opis użytku oraz „sposób zagospodarowania terenu” wskazywałyby z kolei na opodatkowanie podatkiem rolnym („rów”), natomiast „rodzaj użytku” nakazywałby wymiar podatku leśnego. Problem jest jeszcze bardziej złożony w np. przypadku gruntu „B-LsIII”:

- słowny opis użytku: **użytki rolne zabudowane**
- sposób zagospodarowania terenu: **Br**
- rodzaj użytku: **Ls**
- klasa bonitacyjna: III

4. Z uwagi na fakt, iż na wielu działkach sklasyfikowanych jako użytki rolne właściciele wybudowali budynki mieszkalne i zaprzestali prowadzenia działalności rolniczej, a – co więcej – działki mają powierzchnię kilkaset m<sup>2</sup> i znalazły się w granicach administracyjnych miast, gminy są zainteresowane w zmianie ewidencji gruntów i przekwalifikowaniu takich działek na „tereny mieszkaniowe” („B”). W tym celu gminy zaczęły masowo składać do starostów wnioski o zmianę ewidencji gruntów. Początkowo organy ewidencyjne dość pozytywnie były nastawione do takiej inicjatywy gmin i dokonywały stosownych zmian z urzędu. O zmianach tych właściciele nieruchomości nie byli indywidualnie powiadamiani – o faktach tych dowiadawali się z decyzji ustalających zobowiązania w podatku od nieruchomości. Podatników informowano, że jedyną możliwością „powrotu” do podatku rolnego jest ponowna zmiana ewidencji gruntów, w związku z czym zaczęli oni masowo składać wnioski do organów ewidencyjnych o zmianę lub „przywrócenie” poprzedniej klasyfikacji gruntów. Wielość wniosków spowodowała, że organy ewidencyjne odmawiają dokonywania jakichkolwiek zmian, jeżeli wnioskodawcą jest gmina niebędąca podmiotem władającym danym gruntem. Przeprowadzona przez gminę weryfikacja użytków gruntowych

(w stosunku do nieruchomości niestanowiących własności gmin) nie została wymieniona wśród przyczyn zmiany ewidencji z urzędu<sup>1070</sup>.

5. Ani przepisy prawa geodezyjnego i kartograficznego, ani rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów, nie regulują przejrzystego trybu dokonywania zmian ewidencji gruntów. W praktyce decyzje w indywidualnych sprawach wydawane są jedynie w przypadku wniosku o zmianę ewidencji złożonego przez podmiot władający nieruchomością. Zdecydowanie częściej zmiany ewidencji dokonywane są z urzędu - w tym przypadku odbywa się to poprzez czynność techniczną (wprowadzenie odpowiednich zmian do bazy danych). Powstaje więc często problem z prawidłowym wskazaniem dokładnej daty dokonania zmiany, gdyż data ta ma decydujące znaczenie dla powstania obowiązku w podatku rolnym, leśnym lub od nieruchomości. Możliwe są tu następujące sytuacje:

- a) zmiana dokonywana na wniosek właściciela nieruchomości – w takim przypadku organ wydaje decyzję w sprawie zmiany ewidencji gruntów. Dzień uzyskania waloru ostateczności decyzji, względnie dzień jej wydania (jeżeli jest zgodna z żądaniem strony) jawi się jako faktyczna data zmiany ewidencji, bez względu na moment, w którym zmiana taka będzie wprowadzona do bazy danych,
- b) zmiana dokonywana z urzędu – w tych wypadkach organy nie wydają żadnych decyzji, w związku z czym moment wprowadzenia zmian do bazy danych powinien być uznany za datę zmiany ewidencji,
- c) modernizacja operatu ewidencji gruntów (art. 24a Prawa geodezyjnego i kartograficznego) – w takich sytuacjach nowy operat ewidencji gruntów i budynków nie wymaga zatwierdzenia w drodze decyzji administracyjnej. Datą zmiany ewidencji jawi się upływ 30-dniowego terminu (licząc od dnia ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym), jeżeli nie zgłoszono zarzutów dotyczących danych wynikających z operatu. W przypadku wniesienia zarzutów, w stosunku do gruntów, których dotyczą zarzuty, za datę zmiany należałoby uznać ostateczne zakończenie postępowania w sprawie zgłoszonych zarzutów (decyzja administracyjna),
- d) aktualizacja gleboznawczej klasyfikacji gruntów (na podstawie rozporządzenia rady ministrów w sprawie klasyfikacji gruntów) – w takich sprawach starosta wydaje decyzję zatwierdzającą nową klasyfikację. Datą zmiany ewidencji jawi się dzień uzyskania waloru ostateczności rzez decyzje organu ewidencyjnego.

---

<sup>1070</sup> Por. Odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Spraw Wewnętrznych i Administracji - z upoważnienia ministra - na interpelację nr 839, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf>

Pracownicy organów zajmujących się ewidencją gruntów nie potrafili jednak odpowiedzieć w sposób jednoznaczny, z jaką chwilą następuje zmiana ewidencji gruntów w przypadkach opisanych w pkt c) i d).

### **3.9. Funkcjonowanie wojewódzkich dzienników urzędowych**

Podstawą prawną wydawania wojewódzkich dzienników urzędowych są przepisy ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych. Dzienniki te wydają właściwi miejscowo wojewodowie. Akty prawa powszechnie obowiązującego (uchwały organów stanowiących j.s.t.) wymagają dla swej ważności ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Typowym przykładem takich aktów są uchwały w sprawie stawek w podatku od nieruchomości czy podatku od środków transportowych.

Wywiad przeprowadzony w 2010 r. z pracownikami urzędów wojewódzkich zajmującymi się wydawaniem wojewódzkich dzienników urzędowych w zasadzie nie ujawnił żadnych istotnych mankamentów funkcjonowania tych organów promulgacyjnych, pomimo braku wyraźnego trybu publikowania aktów prawa miejscowego.

1. W ankietach przeprowadzonych w 2010 r. wśród pracowników samorządowych wskazywano na fakt, iż uchwały przesyłane w wersji elektronicznej są publikowane szybciej niż te przesyłane wyłącznie w wersji papierowej. Nie jest to zgodne z prawdą: od 01.01.2009 r. wprowadzono wymóg przesyłania uchwał zarówno w wersji papierowej (wydruk), jak i elektronicznej. W ankietach wskazywano również na zjawisko nadawania pewnych priorytetów niektórym rodzajom uchwał kosztem innych aktów. Z wyjaśnień uzyskanych od pracowników urzędów wojewódzkich wynika, że faktycznie w praktyce pewien priorytet (z uwagi na znaczenie dla budżetów) przyznawany jest uchwałom podatkowym, które publikowane są przed aktami, dla których data publikacji nie ma większego znaczenia (np. uchwały budżetowe, sprawozdania z wykonania budżetów). Ewentualne opóźnienia w publikacji aktów prawnych spowodowane są koniecznością odpowiedniego zredagowania tekstów – chodzi tu zwłaszcza o różnego rodzaju załączniki, dla których nie wprowadzono wymogu sporządzenia w formacie xls).

2. W braku uregulowania szczegółowego trybu publikowania aktów normatywnych w urzędach wojewódzkich wykształcono pewną praktykę: wszelkie braki formalne tekstów przesyłanych do publikacji komunikowane są zainteresowanej jednostce samorządu terytorialnego (najczęściej telefonicznie) i niezwłocznie uzupełniane przez zainteresowanego.

3. Brak procedury publikowania aktów wydawanych przez j.s.t. przejawia się również w braku wymogów dotyczących rodzaju i wielkości czcionki zastosowanej w przesłanym dokumencie.

W praktyce odpowiednim formatowaniem tekstu zajmuje się redakcja wojewódzkiego dziennika urzędowego.

4. Z dniem 01.04.2009 r. wszedł w życie art. 13 pkt 8a ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych, zgodnie z którym rozstrzygnięcia nadzorcze dotyczące aktów prawa miejscowego stanowiących przez jednostki samorządu terytorialnego muszą być ogłoszone w dzienniku urzędowym. Niestety regionalne izby obrachunkowe nie przesyłają swoich rozstrzygnięć nadzorczych do publikacji. Jedynym śladem ingerencji RIO w treść aktu prawnego jest przesyłana uchwała zmieniająca uchwałę wcześniej opublikowaną (w części, w której RIO stwierdziła nieważność)<sup>1071</sup>. Jeżeli akt zostanie przez RIO unieważniony w całości, żadna informacja nie pojawi się w dzienniku urzędowym. w praktyce więc wojewoda publikuje akt prawny nie czekając na rozstrzygnięcie RIO.

Inaczej zagadnienie wygląda w przypadku rozstrzygnięć nadzorczych wojewody: jeżeli rozstrzygnięcie dotyczy części aktu prawnego, akt ten publikowany jest w całości, a oddzielnie publikowane jest rozstrzygnięcie. Jeżeli wojewoda stwierdza nieważność całego aktu prawnego, publikowane jest wyłącznie to rozstrzygnięcie. W celu dokonania oceny zgodności aktu prawnego z prawem jednostki samorządu terytorialnego przesyłają do wojewody dwie wersje tekstu – jedna wersja kierowana jest do redakcji, druga wersja – do departamentu nadzoru.

### **3.10. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w zakresie aktów prawnych dotyczących lokalnego prawa podatkowego**

Z art. 188 Konstytucji RP wynika, że Trybunał Konstytucyjny orzeka m. in. w sprawach zgodności ustaw i umów międzynarodowych z Konstytucją oraz zgodności ustaw z ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, których ratyfikacja wymagała uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie. Trybunał orzeka również w przedmiocie skargi konstytucyjnej. Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne. Wchodzą one w życie z dniem ogłoszenia, jednak Trybunał Konstytucyjny może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. Termin ten nie może przekroczyć osiemnastu miesięcy, gdy chodzi o ustawę, a gdy chodzi o inny akt normatywny – dwunastu miesięcy. W przypadku orzeczeń, które wiążą się z nakładami finansowymi nie przewidzianymi w ustawie budżetowej, Trybunał Konstytucyjny określa termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego po zapoznaniu się z opinią Rady Ministrów.

---

<sup>1071</sup> Można tu mieć pewne wątpliwości co do dopuszczalności zmiany przepisu uchwały, który został unieważniony przez RIO.



Analiza orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w badanym obszarze wskazuje, że podmiot ten dwukrotnie w latach 2008-2009 zajmował się kwestią zgodności z Konstytucją przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Pierwsza z tych spraw dotyczyła skargi konstytucyjnej. Podatnik (spółka akcyjna) zawnioskował o zbadanie zgodności z art. 1a ust. 1 pkt. 2 (przepis ten zawiera legalną definicję budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości) w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 i w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Postępowanie w tym zakresie zostało jednak umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

„Konstytucyjność” normatywnej definicji budowli będzie jednak rozpatrywana przez Trybunał Konstytucyjny wskutek wniesionego pytania prawnego. Postanowieniem z dnia 22 lipca 2009 r. WSA w Gliwicach (sygn. akt I SA/Gl 110/09) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie zgodności art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. z art. 217 w związku z art. 84 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W ocenie sądu redakcja przepisu art. 1a ust. 1 pkt. 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. nie pozwala w sposób jednoznaczny udzielić odpowiedzi na pytanie: **czy obiekty i urządzenia górnicze, zlokalizowane w podziemnych wyrobiskach można uznać za podlegające opodatkowaniu budowle w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l.?**

Zauważyć trzeba, że kwestia opodatkowania budowli usytuowanych w wyrobiskach górniczych wielokrotnie była przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych<sup>1072</sup>, jak i cieszyła się dużym zainteresowaniem w nauce prawa podatkowego<sup>1073</sup>. Spory dotyczące tej problematyki nie mogą jednak znaleźć końca. W dalszym ciągu problem ten jest jak

<sup>1072</sup> Zob. m. in. wyrok NSA z dnia 6 listopada 1996 r. (sygn. akt SA/Ka), ONSA 1997, nr 4, poz. 159; uchwała NSA z dnia 18 grudnia 1997 r. (sygn. akt FPK 24/97), ONSA 1998, nr 2, poz. 46; uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999 r. (sygn. akt FPK 3/99), OSP 2000, nr 3, poz. 37; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 listopada 2004 r. (sygn. akt I SA/Wr 3364), niepublikowany; uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 2 lipca 2001 r. (sygn. akt FPS 2/01, OSP 2001, nr 10, poz. 151; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 maja 2007 r. (sygn. akt I SA/Wr 1596/06), niepublikowany; wyrok NSA z dnia 3 lutego 2006 r. (sygn. akt II FSK 656/05), Gazeta Prawna 2008, nr 167, s. 10.

<sup>1073</sup> Zob. L. Etel, Pojęcie wyrobiska górniczego w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Państwo i Prawo 2002, nr 7; L. Etel, Opinia w sprawie zasad opodatkowania wyrobisk górniczych kopalni węgla brunatnego, Finanse Komunalne 1998, nr 2; L. Etel, Glosa do wyroku NSA z dnia 3 lutego 2006 r. (sygn. akt II FSK 656/05), Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2007, nr 12; B. Brzeziński, M. Kalinowski, Glosa do uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 2 lipca 2001 r., Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2001, nr 1; R. Mastalski, Opodatkowanie budowli w wyrobiskach górniczych, Przegląd Podatkowy 2001, nr 12; A. Hanusz, Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości a wyrobiska górnicze, Glosa 2001, nr 1; A. Lipiński, Podziemne wyrobiska górnicze a podatek od nieruchomości. Glosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r., Glosa 1998, nr 8; S. Presnarowicz, Problem opodatkowania wyrobisk górniczych. Glosa do uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 2 lipca 2001 r., Glosa 2002, nr 1; M. Adamek, Kopalnie powinny zapłacić zaległy podatek od nieruchomości, Wspólnota z 2008 r., nr 47; B. Pahl, Opodatkowanie obiektów budowlanych wykorzystywanych w górnictwie, Finanse Komunalne 2009, nr 12, s. 45-55; B. Pahl, Glosa do wyroku NSA z dnia 3 lutego 2006 r. (FSK 656/05), Finanse Komunalne 2008, nr 7 – 8, s. 97-111.

najbardziej aktualny, czego najlepszym dowodem jest skierowane do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne. Swoje wątpliwości skład orzekający WSA w Gliwicach wywodzi z faktu, że na gruncie u.p.o.l. ustawodawca odsyła do „przepisów prawa budowlanego”, używając przy tym małej litery, podczas gdy ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. określa się jako „Prawo budowlane”<sup>1074</sup>. W tym kontekście do szeroko rozumianych „przepisów prawa budowlanego” należałoby zaliczyć również ustawę – Prawo geologiczne i górnictwo<sup>1075</sup>. Zaś z art. 2 ust. 1 ustawy Prawo budowlane wynika, że aktu tego nie stosuje się do wyrobisk górniczych. Przyjęcie takiego stanowiska oznaczałoby konieczność stosowania w przypadku wyrobisk górniczych oraz znajdujących się w nim obiektów i urządzeń przepisów ustawy Prawo geologiczne i górnictwo. Tym samym w ocenie składu orzekającego nie do końca są jasne relacje regulacji prawnych zawartych w ustawie Prawo geologiczne i górnictwo do przepisów ustawy Prawo budowlane. Problem potęguje dodatkowo fakt, że w niektórych przepisach Prawa geologicznego i górnictwa (m. in. art. 58) ustawodawca odsyła do stosowania „prawa budowlanego”.

Natomiast drugie ze wskazanych orzeczeń dotyczyło konstytucyjności normatywnej definicji targowiska na potrzeby poboru opłaty targowej, a dokładniej zgodności art. 15 ust. 2a u.p.o.l. z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. Powołany przepis u.p.o.l. stanowi, że opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków, z wyjątkiem targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw. Problem ze stosowaniem tego przepisu wynika z tego, że w u.p.o.l. brak jest normatywnej definicji „targowiska pod dachem” oraz „hali używanej do targów, aukcji i wystaw”. Próbę ustalenia zakresu znaczeniowego tych terminów wielokrotnie podejmowały sądy administracyjne. Ich orzeczenia cechowały się jednak dużą rozbieżnością<sup>1076</sup>. Tematyka ta wywoływała również liczne dyskusje w literaturze przedmiotu<sup>1077</sup>.

---

<sup>1074</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Tekst jednolity: Dz. U z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm).

<sup>1075</sup> Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. Prawo geologiczne i górnictwo (Tekst jednolity: Dz. U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947).

<sup>1076</sup> M. in. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 2 października 2007 r. (sygn. akt I SA/Bd 463/07); wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2005 r. (sygn. akt II FSK 871/05); wyrok NSA z dnia 1 lutego 2007 r. (sygn. akt II FSK 1289/06); wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 lipca 2006 r. (sygn. akt I SA/Łd 337/05); wyrok NSA z dnia 26 lutego 2008 r. (sygn. akt II FSK 1627/06).

<sup>1077</sup> L. Etel, Opinia dotycząca zasad pobierania opłaty targowej od osób dokonujących sprzedaży w halach na terenie gminy Rz., Casus 2005, nr 1, s. 30-32; W. Witalec, Zakres przedmiotowy opłaty targowej, Glosa do wyroku NSA z dnia 21 grudnia 2005 r. (sygn. akt II FSK 871/05), Finanse Komunalne 2007, nr 1 – 2, s. 132 i nast.; S. Babiarz, Orzecznictwo NSA w sprawach dotyczących opłaty targowej, Prawo i Podatki 2008, nr 5, s. 37 i nast.; B. Pahl, M. Charkiewicz, Problematyka stosowania przepisów regulujących opłatę targową, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2008, nr 10, s. 20 i nast.

Wobec licznych sporów co do przedmiotowych terminów oraz braku jasnych reguł w oparciu o które należałoby je ustalić, Rada Miejska w Rzgowie złożyła wniosek do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności art. 15 ust. 2a u.p.o.l. z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. Uzasadniając swoje stanowisko organ stanowiący gminy wskazał m. in., że *„nie wiadomo gdzie wyznaczyć granicę między targowiskiem prowadzonym pod dachem, a przedsiębiorstwem polegającym na prostym wynajmowaniu powierzchni handlowej przez podmiot dysponujący tą powierzchnią bez świadczenia jakichkolwiek dodatkowych usług na rzecz najemców. Tym samym przepis art. 15 ust. 2a u.p.o.l. jest niejasny i nieprecyzyjny, posiada przy tym wewnętrzną sprzeczność, prowadzącą do nieusuwalnych w drodze wykładni problemów, związanych z jego stosowaniem”*.

Wskutek przeprowadzonego postępowania Trybunał Konstytucyjny uznał, że przepis art. 15 ust. 2a u.p.o.l. jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. Zostanie on wyeliminowany z polskiego porządku prawnego z upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.

### **3.11. Problemy stosowania regulacji prawnych z zakresu lokalnego prawa podatkowego wynikające z ogólnych i indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego**

Instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego uregulowana jest w rozdziale 1a Działu I o.p. Ustawodawca wprowadził dwa rodzaje interpretacji: ogólne i indywidualne. Pierwsza z ww. kategorii interpretacji wydawana jest przez Ministra Finansów. Celem interpretacji ogólnych jest dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Interpretacje ogólne są publikowane, bez zbędnej zwłoki, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

Natomiast interpretacje indywidualne wydawane są przez Ministra Finansów oraz stosownie do swojej właściwości przez wójta, burmistrza, prezydenta miasta. Tak więc **samorządowe organy podatkowe wydają interpretacje indywidualne w zakresie podatków i opłat które realizują.**

Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Podmiot składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Wniosek o wydanie interpretacji

indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wnieść w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Jeżeli jednak w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej występuje kilka odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, pobiera się opłatę od każdego takiego stanu.

Interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie. W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy w interpretacji indywidualnej należy wskazać prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem prawnym. Ponadto interpretacja indywidualna winna zawierać pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Wydanie interpretacji indywidualnej powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie trzech miesięcy od dnia otrzymania wniosku. W razie nie wydania interpretacji indywidualnej w terminie uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w interpretacji, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również – w przypadku nieuwzględnienia jej – w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

W toku prowadzonych badań stwierdzono, że **w latach 2008-2009 Minister Finansów nie wydał żadnej interpretacji ogólnej, która dotyczyłaby stosowania przepisów z zakresu lokalnego prawa podatkowego. Minister Finansów nie wykorzystuje zatem przyznanej mu przez prawodawcę instytucji, która w założeniu ma zapewnić jednolite stosowanie prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.** Nie oznacza to jednak, że obowiązujące w tym zakresie regulacje prawne nie stwarzają problemów interpretacyjnych. Jest wręcz przeciwnie. Wynika to z analizy indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast). Przeprowadzone badania pozwalają stwierdzić, że liczne wątpliwości interpretacyjne powstają w zakresie przepisów regulujących podatek od nieruchomości. Występują one również, choć w mniejszym zakresie, na gruncie stosowania

przepisów normujących podatek rolny, podatek od środków transportowych, opłatę targową, miejscową i uzdrowską. Brak jest natomiast indywidualnych interpretacji wydawanych w przedmiocie stosowania przepisów normujących podatek leśny oraz opłatę od posiadania psów.

**W konstrukcji prawnej podatku od nieruchomości stwierdzono problemy dotyczące zakresu podmiotowego w następującym obszarze (w nawiasie podana jest liczba interpretacji):**

- ustalenie podatnika od gruntów pod napowietrznymi liniami energetycznymi (2);
- ustalenie podatnika od gruntów stanowiących własność gminy wniesionych aportem do spółki (2);
- ustalenie podatnika od przedmiotów opodatkowania oddanych w trwały zarząd jednostce budżetowej (3);
- ustalenie podatnika w przypadku ustanowienia służebności gruntowej (1);
- ustalenie podatnika podatku od nieruchomości od gruntów pod garażami stanowiącymi własność wspólnoty mieszkaniowej (1);
- ustalenie podatnika od budowli stanowiących własność gminy będących w posiadaniu zależnym (1);
- ustalenie podatnika od nieruchomości wynajętej od Skarbu Państwa (1);
- - opodatkowanie części wspólnych budynku przy odrębnej własności lokali (2).

**Problemy związane z zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości:**

- opodatkowanie dróg leżących w ciągu dróg publicznych (3);
- opodatkowanie linii telekomunikacyjnych ułożonych w kanalizacji kablowej (2);
- opodatkowanie latarni oświetleniowych znajdujących się w pasach drogowych dróg publicznych (5);
- opodatkowanie instalacji i urządzeń znajdujących się wewnątrz budynku (1);
- opodatkowanie odbiorników antenowych i nośników reklamowych posadowionych na ścianie budynku (1);
- opodatkowanie nieużytkowanej części poddasza (1);
- opodatkowanie budowli parkingu będącej w posiadaniu jednostki budżetowej (1);
- opodatkowanie budowli stanowiących własność spółdzielni mieszkaniowej (1);
- opodatkowanie gruntów sklasyfikowanych jako dr (2);
- prawno-podatkowa klasyfikacja magazynu na pelet (1);
- prawno-podatkowa klasyfikacja wiaty połączonej z budynkiem (1);

- prawno-podatkowa klasyfikacja zbiornika na piasek (silos) posadowionego na żelbetowym fundamencie (1);
- prawno-podatkowa klasyfikacja „modułów handlowych” wykorzystywanych przez spółkę jako miejsce sprzedaży gier i loterii w centrach handlowych (1);
- prawno – podatkowa klasyfikacja hali namiotowej (1).

**Problemy dotyczące stawek podatku od nieruchomości:**

- stawki podatku od lokali garażowych i usługowych stanowiących własność dewelopera (2);
- stawki podatku od gruntów pod drogami będącymi w posiadaniu spółdzielni (2);
- stawki podatku od gruntów sklasyfikowanych jako Tr zajętych pod rurociąg naftowy (1);
- stawki podatku od budynku szpitala więziennego (1);
- stawki podatku od budynków zajętych przez ZUS (1);
- stawki podatku od lokali stanowiących własność spółdzielni wykorzystywanych na działalność społeczno – wychowawczą (1);
- stawki podatku od nie wykorzystywanych lokali użytkowych stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego (1);
- stawki podatku od budynków stanowiących własność przedsiębiorcy będących w złym stanie technicznym (2);
- stawki podatku od pomieszczeń pomocniczych znajdującej się w budynku zoz-u (3);
- stawki podatku od lokali garażowych znajdujących się w wielorodzinnych budynkach mieszkalnych (1);
- stawka podatku od budynków wynajmowanych przez przedsiębiorcę Komendzie Ochotniczych Hufców Pracy oraz uczelni (1);
- stawki podatku od gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu zakładu budżetowego (1).

**Problemy związane z określeniem momentu powstania obowiązku podatkowego:**

- moment powstania obowiązku podatkowego w zakresie dobudowanej części budynku (2);
- moment powstania obowiązku podatkowego nowo wybudowanych budynków (5);
- moment powstania obowiązku podatkowego w zakresie nieruchomości zakupionych w drodze licytacji komorniczej (1).

**Problemy związane z stosowaniem zwolnień od podatku od nieruchomości:**

- zakres zwolnienia od podatku o z art. 7 ust. 2 pkt. 2 u.p.o.l. (nieruchomości szkolne) (2)
- zakres zwolnienia od podatku z art. 7 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. (części lotnicze lotnisk użytku publicznego) (1)
- zakres zwolnienia od podatku z art. 7 ust.2 pkt. 1 u.p.o.l. (uczelnie wyższe) (2)

Ponadto stwierdzono również problem związany z ustalaniem podstawy opodatkowania budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (1).

**W zakresie podatku rolnego**, co wynika z analizy interpretacji przepisów prawa podatkowego, najwięcej wątpliwości rodzi opodatkowanie użytków rolnych będących w posiadaniu przedsiębiorcy (3) oraz zakres stosowania zwolnienia od podatku z art. 12 ust. 1 pkt. 4 ustawy o podatku rolnym (1).

Natomiast **w konstrukcji prawnej podatku od środków transportowych** wątpliwości interpretacyjne dotyczyły ustalenia podatnika od autobusów stanowiących własność miasta, które zostały przekazane w nieodpłatne użytkowanie przedsiębiorcy (1) oraz zwolnienia od podatku pojazdów specjalnych (pojazdy do nauki jazdy -1).

**W zakresie przepisów regulujących opłatę targową** stwierdzone w toku badań problemy dotyczyły poboru opłaty targowej od kupców świadczących usługi na targowisku (1) oraz zwolnienia od opłaty podatników podatku od nieruchomości od przedmiotów opodatkowania położonych na targowisku (1).

**W odniesieniu do przepisów normujących opłatę miejscową** przedmiotem indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego były kwestie dotyczące:

- zwolnienia od poboru opłaty od młodzieżowej grupy tanecznej (1);
- poboru opłaty od osób przebywających na terenie gminy w celach rehabilitacji zdrowotnej (1).

Zaś **w zakresie opłaty uzdrowiskowej** stwierdzone wątpliwości interpretacyjne dotyczyły zwolnienia od tego świadczenia od osób przebywających w szpitalach uzdrowiskowych.

### **3.12. Współuczestnicy procesu stosowania prawa podatkowego w gminach**

#### **3.12.1. Udział prokuratora w procedurach prowadzonych przez gminne organy podatkowe**

##### **3.12.1.1. Uwagi ogólne**

Ustawodawca w art. 42 ustawy o prokuraturze stanowi, że udział prokuratora w postępowaniu cywilnym, administracyjnym oraz innych postępowaniach, w tym podatkowym określają odrębne ustawy. Z reguły w aktach tych zawarte są przepisy, które określają wprost kompetencje prokuratora w poszczególnych procedurach. Najlepszym tego przykładem jest

Kodeks postępowania administracyjnego<sup>1078</sup>, w którym udziałowi prokuratora poświęcono cały dział IV tego aktu<sup>1079</sup>. Wyjątkiem od wskazanej reguły jest natomiast ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. W akcie tym nie ma przepisów, które by normowały pozycję prokuratora w postępowaniu podatkowym. Należy jednak zwrócić uwagę, że do końca 1997 r. postępowanie w sprawach podatkowych normowały przepisy k.p.a. Z chwilą wejścia w życie o.p., której znaczna część poświęcona została postępowaniu podatkowemu, przepisy k.p.a. przestały mieć w tej materii zastosowanie. W zakresie postępowania podatkowego utrzymane zostały jednak w mocy przepisy k.p.a. dotyczące udziału prokuratora w tym postępowaniu.

Art. 3§1 pkt 2 k.p.a. stanowi, że przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego nie stosuje się do spraw uregulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem przepisów działów IV, V i VIII. Redakcja tego przepisu pozwala twierdzić, że przepisy k.p.a. dotyczące udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym mają zastosowanie nie tylko w postępowaniu podatkowym, ale również w innych procedurach dotyczących „spraw” podatkowych uregulowanych w o.p. Należą do nich czynności sprawdzające oraz kontrola podatkowa<sup>1080</sup>.

Jeśli chodzi o udział prokuratora w postępowaniu podatkowym to stwierdzić należy, że przysługują mu następujące środki:

- żądanie wszczęcia postępowania podatkowego,
- prawo udziału w każdym stadium postępowania,
- prawo wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej, jeżeli przepisy o.p. lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę.

### **3.12.1.2. Podstawa prawna współuczestnictwa prokuratora w postępowaniu podatkowym**

Umocowanie podmiotu do uczestniczenia w postępowaniu na prawach strony powinno mieć wyraźne oparcie w przepisach obowiązującego prawa. W przypadku organizacji społecznej podstawą tą jest art. 133a o.p. Ustawa ta nie zawiera jednak jakiegokolwiek przepisu, który upoważniałby prokuratora do uczestniczenia w postępowaniu

---

<sup>1078</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity: Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.) – dalej powoływana jako k.p.a.

<sup>1079</sup> W ustawie z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296 ze zm.) udziałowi prokuratora poświęcony został tytuł II części pierwszej.

<sup>1080</sup> Szerzej na temat postępowań w sprawach podatkowych zob. M. Masternak, Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych, w: Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa, s. 101 - 118



podatkowym, czy też w innych procedurach uregulowanych w tym akcie prawnych<sup>1081</sup>. Na jakiej więc podstawie prokurator uczestniczy w postępowaniu podatkowym?

Z art. 42 ustawy o prokuraturze wynika, że udział prokuratora w postępowaniu cywilnym, administracyjnym, w sprawach o wykroczenia oraz w innych postępowaniach określają odrębne ustawy. Podstaw prawnych udziału prokuratora w postępowaniu podatkowym należy poszukiwać w regulacjach Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>1082</sup>. Warto przypomnieć, że do końca 1997 r. postępowanie w sprawach podatkowych normowały przepisy k.p.a. Z chwilą wejścia w życie o.p., której znaczna część poświęcona została postępowaniu podatkowemu, przepisy k.p.a. przestały mieć w tej materii zastosowanie. W zakresie postępowania podatkowego utrzymane zostały jednak w mocy przepisy k.p.a. dotyczące udziału prokuratora w tym postępowaniu. W art. 3 § 1 pkt 2 tego aktu stwierdzono, że przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego nie stosuje się do spraw uregulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem przepisów działów IV, V i VIII. Dział IV k.p.a. normuje zasady udziału prokuratora w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Przepisy regulujące zakres uprawnień przyznanych prokuratorowi w postępowaniu administracyjnym należy odpowiednio stosować na gruncie o.p. W postępowaniu podatkowym prokuratorowi przysługują zatem identyczne uprawnienia, jak w postępowaniu administracyjnym.

Reasumując stwierdzić należy, że podstawą prawną współuczestnictwa prokuratora w postępowaniu podatkowym są regulacje art. 182-189 k.p.a. Wydaje się, że pożądanym rozwiązaniem byłoby zawarcie w o.p. przepisu (np. 133b), który odsyłałby bezpośrednio do k.p.a. w zakresie odpowiedniego stosowania regulacji dotyczących udziału prokuratora.

### **3.12.1.3. Przesłanki współuczestnictwa prokuratora w postępowaniu podatkowym**

Art. 2 ustawy o prokuraturze stanowi, że zadaniem prokuratury jest strzeżenie praworządności oraz czuwanie nad ściganiem przestępstw. Zadania te realizowane są m. in. poprzez podejmowanie środków przewidzianych prawem, zmierzających do prawidłowego i jednolitego stosowania prawa w postępowaniu sądowym, administracyjnym, w sprawach o wykroczenia oraz w innych postępowaniach (art. 3 ust. 1 pkt. 3 ustawy o prokuraturze). Także w §382 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 marca 2010 r. Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury<sup>1083</sup>

<sup>1081</sup> Chodzi tutaj o kontrolę podatkową i czynności sprawdzające.

<sup>1082</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity: Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.) – dalej powoływana jako k.p.a.

<sup>1083</sup> Dz. U. Nr 49, poz. 296 – dalej powoływane jako Regulamin

jednoznacznie stwierdzono, że prokurator inicjuje postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym oraz bierze udział w tych postępowaniach, jeżeli wymaga tego ochrona praworządności, a w szczególności, gdy naruszenie prawa lub bezczynność organu narusza interes Rzeczypospolitej Polskiej lub interes społeczny. Warto zauważyć, że powołane regulacje Regulaminu odnoszą się nie tylko do udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym, ale również przepisy Działu XI tegoż aktu stosuje się odpowiednio do innych postępowań prowadzonych z zastosowaniem przepisów k.p.a., jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej. Wynika to jednoznacznie z §389 Regulaminu. Tym samym tryb postępowania prokuratora w postępowaniu podatkowym jest odpowiednio stosowany w procedurze podatkowej.

Powołane powyżej regulacje bezsprzecznie wskazują, że podstawową przesłanką udziału prokuratora w postępowaniu podatkowym jest realizacja obiektywnie pojętej praworządności<sup>1084</sup>. W postępowaniu podatkowym obowiązek wynikający z zasady praworządności jest całkowicie przerzucony na organy podatkowe<sup>1085</sup>. Art. 120 o.p. stanowi wprost, że organy podatkowe zobowiązane są do działania na podstawie przepisów prawa. Działanie to obejmuje dwa zasadnicze elementy – ustalenie przez organ administracji publicznej zdolności prawnej do prowadzenia postępowania w danej sprawie oraz zastosowanie przepisów prawa materialnego i przepisów prawa procesowego przy rozpoznaniu i rozstrzygnięciu sprawy<sup>1086</sup>. W jednym z wyroków, skład orzekający NSA stwierdził, że organ administracji, mając obowiązek dochodzenia prawdy obiektywnej i działania na podstawie przepisów prawa, musi rozpoznać sprawę co do istoty, na podstawie obowiązującego prawa mającego zastosowanie w konkretnym stanie faktycznym<sup>1087</sup>.

Realizowanie przez prokuratora zasady praworządności nie oznacza, że zobowiązany jest on do „wyręczania” stron postępowania. Istotną bowiem kompetencją przyznaną prokuratorowi jest możliwość odmówienia stronie postępowania podjęcia czynności, jeżeli służą jej środki odwoławcze lub skarga do sądu administracyjnego albo wnioski o wznowienie postępowania bądź o stwierdzenie nieważności decyzji (§382 pkt 2 Regulaminu). Konieczność udziału prokuratora w postępowaniu podatkowym, z punktu widzenia organu podatkowego, może być podyktowana także związkiem zjawisk będących przedmiotem

---

<sup>1084</sup> M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2005, s. 60.

<sup>1085</sup> C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2004, s. 359.

<sup>1086</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 775.

<sup>1087</sup> Wyrok NSA z dnia 7 września 1994 r. (sygn. akt III SA 1111/93), ONSA 1995, nr 3, poz. 120.

postępowania z potrzebą zastosowania ochrony karnej określonych dóbr<sup>1088</sup>. Dla przykładu, w postępowaniu w sprawie zobowiązań podatkowych określone zachowania strony mogą uzasadniać nie tylko szczególną uwagę z punktu widzenia prawidłowości przebiegu postępowania, ale też mogą być podstawą podjęcia czynności w ramach postępowania karnego skarbowego lub karnego<sup>1089</sup>.

W doktrynie prawa administracyjnego można spotkać się z twierdzeniem, że przepisy dotyczące udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym przed pierwszą i drugą instancją mają także w pewnym sensie cel prewencyjny. Stwarzają bowiem możliwość potencjalnej obecności prokuratora, z której on korzysta jednak rzadko<sup>1090</sup>.

Prokuratorzy w celu realizacji zasady praworządności w postępowaniu podatkowym wyposażeni zostali w następujące środki:

- żądanie wszczęcia postępowania podatkowego,
- prawo udziału w każdym stadium postępowania,
- prawo wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej, jeżeli przepisy o.p. lub przepisy szczególnie przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę.

Wskazane procesowe formy udziału prokuratora nie zmieniły się od wielu lat – są one ustabilizowane. W tym miejscu podkreślić tylko należy, że prokuratora cechuje samodzielność procesowa. Oznacza to, że sam decyduje w jakiej formie ma wykazać swoją aktywność<sup>1091</sup>.

#### **3.12.1.4. Czynności prokuratora poprzedzające postępowanie podatkowe**

Zanim prokurator skorzysta ze wskazanych powyżej uprawnień może dokonać określonych czynności „wstępnych” – czynności przygotowawczych. Określane są one także jako czynności wewnętrzne, w toku których prokurator ustala fakt naruszenia prawa oraz jego skutki, w przeciwieństwie do czynności zewnętrznych, które mają charakter procesowy<sup>1092</sup>. Podstawą ich dokonywania jest art. 43 ustawy o prokuraturze. Z przepisu tego wynika, że

<sup>1088</sup> Zob. B. Pahl, R. Dowgier, Skutki działań prokuratora w postępowaniu podatkowym, *Prawo i Podatki* 2007, nr 6, s. 25.

<sup>1089</sup> M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe...*, op. cit., s. 62.

<sup>1090</sup> L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2004, s. 79. Autorzy powołują się na badania praktyki, które przeprowadzone były ponad 20 lat temu (E. Olejniczak – Szałowska, Wpływ prokuratury na działalność gminnej rady narodowej i jej organów, „*Problemy Rad Narodowych*” 1981, nr 51, s. 117-143). Twierdzą, że nie ma w zasadzie aktualnych informacji przeczących podanej ocenie. Realizowane badania w ramach grantu Reforma lokalnego prawa podatkowego potwierdzają jednak tą tezę.

<sup>1091</sup> W. Czerwiński, *Udział prokuratora w postępowaniu...*, s. 168.

<sup>1092</sup> R. A. Stefański, *Sprawozdanie z sympozjum na temat Prokuratorska kontrola przestrzegania prawa – teoria i praktyka*, *Problemy Praworządności* 1989, nr 3, s. 81-88.

jeżeli wymaga tego ochrona praworządności, prokurator może żądać nadesłania lub przedstawienia akt oraz dokumentów i pisemnych wyjaśnień, przesłuchać świadków i zasięgnąć opinii biegłych, a także przeprowadzić oględziny w celu wyjaśnienia sprawy. Do czynności tych stosuje się przepisy k.p.a.

W ramach czynności „wstępnych” prokurator ustala fakt naruszenia prawa i jego skutki. Z reguły pierwszą czynnością prokuratora jest żądanie nadesłania akt sprawy podatkowej. Akta sprawy są bowiem nośnikiem wszelkiej informacji o stanie faktycznym i prawnym sprawy<sup>1093</sup>. Pozwalają one prokuratorowi na zapoznanie się ze sprawą podatkową i ewentualnym podjęciem dalszych czynności mających charakter stricte procesowy (m. in. żądanie wszczęcia postępowania, przyłączenie się do postępowania) lub czynności wyjaśniających. Wydaje się, że gdy na podstawie akt sprawy trudno będzie jednoznacznie ustalić, czy doszło do naruszenia zasady praworządności prokurator powinien dokonać innych czynności przewidzianych w art. 43 ustawy o prokuraturze, tj. przesłuchać świadków i zasięgnąć opinii biegłych, a także przeprowadzić oględziny. Przeprowadzenie tych wszystkich czynności umożliwi dopiero prokuratorowi podjęcie właściwej decyzji co do dalszego trybu postępowania. Chodzi tutaj o sytuację, w której prokurator ustali czy zachodzą przesłanki do wszczęcia z jego inicjatywy postępowania podatkowego, włączenia się do już toczącego się postępowania, bądź wzruszenia prawomocnej decyzji podatkowej.

### **3.12.1.5. Żądanie wszczęcia postępowania podatkowego z wniosku prokuratora**

Z art. 182 k.p.a. wynika, że prokuratorowi służy prawo zwrócenia się do właściwego organu administracji publicznej o wszczęcie postępowania w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem. Przepis ten uprawnia więc prokuratora do żądania (inicjowania) wszczęcia postępowania podatkowego. Żądanie wszczęcia postępowania wniesione przez prokuratora jest dla organu podatkowego wiążące. Prokurator musi opierać swoje żądanie na przesłance „usunięcia stanu niezgodnego z prawem”. Określenie to wskazuje, że prokurator nie może wystąpić z takim żądaniem z przyczyn celowościowych, a jedynie w przypadku beczynności organu podatkowego niezgodnej z prawem<sup>1094</sup>. Będzie więc tutaj chodziło o przypadki, w których postępowanie podatkowe może być wszczęte z urzędu.

W orzecznictwie i literaturze przedmiotu nie ma zgody co do momentu wszczęcia postępowania podatkowego na żądanie prokuratora. NSA w wyroku z dnia 4 maja 1982 r.<sup>1095</sup> wyraził pogląd zgodnie z którym wystąpienie prokuratora z żądaniem wszczęcia

<sup>1093</sup> W. Czerwiński, *Udział prokuratora w postępowaniu...*, s. 162.

<sup>1094</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania...*, Warszawa 2004, s. 776.

<sup>1095</sup> Sygn. akt I SA 72/82.

postępowania w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem, wyznacza datę wszczęcia postępowania. W doktrynie wskazuje się natomiast, że prokurator nie jest stroną postępowania, a jedynie uczestniczy w cudzej sprawie (na prawach strony). Oznacza to, że postępowanie podatkowe, na żądanie prokuratora wszczynane jest przez organ podatkowy z urzędu. Wszczęcie takiego postępowania następuje w formie postanowienia. Datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania (art. 165 § 4 o.p.)<sup>1096</sup>.

Uczestnictwo prokuratora na prawach strony oznacza, że przysługują mu wszelkie (i wyłącznie) prawa procesowe strony postępowania.<sup>1097</sup> Trudno w związku z tym przyjąć, że jest on w ramach tego postępowania traktowany na zasadach analogicznych jak strona, a nie jest on władny do samodzielnego wszczęcia postępowania poprzez złożenie stosownego wniosku. Przemawia to za przyjęciem stanowiska zgodnie z którym datą wszczęcia postępowania podatkowego na żądanie prokuratora jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu a w przypadku gdy żądanie zostało skierowane za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej – dzień otrzymania żądania przez organ podatkowy lub przez jednostkę informatyczną obsługi administracji podatkowej (art. 165 § 3 i 3a o.p.),<sup>1098</sup>.

Przepisy k.p.a. dotyczące wniosku prokuratora żądania wszczęcia postępowania podatkowego nie wskazują formy w jakiej powinno być to dokonane. Wydaje się, że wniosek taki może być złożony na piśmie ale również ustnie do protokołu. Ponadto przepisy umożliwiają wniesienie przedmiotowego wniosku za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wniosek prokuratora o wszczęcie postępowania podatkowego powinien odpowiadać wszystkim wymogom formalnym pisma w postępowaniu podatkowym. Powinno ono zawierać wskazanie prokuratora od którego pochodzi (z podaniem adresu powszechnej jednostki organizacyjnej prokuratury), podstawę prawną skierowanego żądania (art. 182 k.p.a.) i jego podpis. Prokurator powinien również wskazać sprawę, w której żąda wszczęcia postępowania, strony tegoż postępowania oraz przepis prawa materialnego mogącego mieć zastosowanie. Słusznie wskazuje się w doktrynie, że w miarę możliwości należy podać szerszy kontekst uzyskanych informacji o naruszeniu prawa, aby organowi administracji (organowi podatkowemu) ułatwić prowadzenie postępowania<sup>1099</sup>.

---

<sup>1096</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania ..., Warszawa 2004, s. 800.

<sup>1097</sup> R. Kędziora, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2005, s. 454.

<sup>1098</sup> Podobne stanowisko prezentują H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006, s. 706.

<sup>1099</sup> W. Czerwiński, Udział prokuratora w postępowaniu..., s. 181.

Prokurator nie ma możliwości wykorzystania swego uprawnienia (zwrócenie się o wszczęcie postępowania) w odniesieniu do spraw opartych na uznaniu administracyjnym (rozstrzyganych w formie decyzji uznaniowej). Uznanie administracyjne wykracza bowiem poza kryterium legalności, sięgając do innych wyznaczników, które nie mieszczą się w wymogu „usunięcia stanu niezgodnego z prawem”<sup>1100</sup>. W tym zakresie wykluczyć więc należy inicjatywę prokuratorską w zakresie podejmowania postępowań np. w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w rozdziale 7a o.p.

W doktrynie słusznie podkreśla się, że z brzmienia art. 182 k.p.a. nie wynika, ażeby prokurator musiał obowiązkowo brać udział w postępowaniu wszczętym na jego żądanie. Prokurator sam bowiem ustala zakres czynności niezbędnych do strzeżenia praworządności. Może on ograniczyć swe czynności tylko do żądania wszczęcia postępowania, a może następnie brać w nim udział. W żądaniu prokuratora może to być sprecyzowane albo pozostawione jako kwestia otwarta i wtedy organ administracji będzie obowiązany do zawiadamiania prokuratora o każdej czynności procesowej oraz do doręczania mu odpisów postanowień i decyzji wydanych w sprawie<sup>1101</sup>.

Żądanie wszczęcia postępowania podatkowego powinno być skierowane przez prokuratora rejonowego lub okręgowego, w którego okręgu działania powinno być wszczęte postępowanie podatkowe (§ 383 ust. 1 Regulaminu).

#### **3.12.1.6. Prokurator jako uczestnik postępowania podatkowego**

Prokurator ma prawo udziału w każdym stadium postępowania. Podkreślić jednak należy, że jako uczestnik na prawach strony ma wyłącznie prawa o charakterze procesowym. W szczególności prokurator ma prawo zgłaszania różnego rodzaju wniosków w toku postępowania, może brać udział w postępowaniu dowodowym, składać wnioski dowodowe, może wnosić zażalenia na postanowienia, itp. Prokurator nie może natomiast rozporządzać prawami materialnymi ani ich nabywać w toku czy w wyniku postępowania, ponieważ bierze udział w sprawie dotyczącej innej osoby. Prokurator nie będzie adresatem decyzji załatwiającej sprawę, lecz będzie mu ona tylko doręczona do wiadomości w celu umożliwienia korzystania z uprawnień procesowych<sup>1102</sup>. Mając prawa strony prokurator nie jest związany z żadną ze stron, dokonuje on w pełni samodzielnie wszystkich czynności

---

<sup>1100</sup> G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, Kodeks postępowania administracyjnego, tom II – komentarz do art. 104 – 269, Kraków 2005, s. 483.

<sup>1101</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania..., Warszawa 2004, s. 778.

<sup>1102</sup> Zob. uchwałę NSA z dnia 29 maja 2000 r. (sygn. akt FPS 1/00), ONSA 2000, nr 4, poz. 138.

procesowych, realizując własne zadania urzędowe związane ze strzeżeniem praworządności<sup>1103</sup>.

Przyznanie prokuratorowi praw strony oznacza, że organ podatkowy ma w stosunku do prokuratora takie same obowiązki, które realizuje w stosunku do stron postępowania. Muszą być zatem prokuratorowi doręczane wszystkie zapadłe w sprawie rozstrzygnięcia, gdyż w przypadku zaniechania tego obowiązku, tego rodzaju okoliczność może stanowić przesłankę wznowienia postępowania<sup>1104</sup>.

Prokuratorowi, stosownie do art. 183 k.p.a. służy prawo udziału w każdym stadium postępowania w celu zapewnienia, aby postępowanie i rozstrzygnięcie sprawy było zgodne z prawem. Organ administracji publicznej zawiadamia także prokuratora o wszczęciu postępowania oraz o toczącym się postępowaniu w każdym przypadku, gdy uzna udział prokuratora w postępowaniu za potrzebny.

Z treści powołanego wyżej przepisu wynika również, iż organ administracji publicznej, jeżeli uzna potrzebę udziału prokuratora w prowadzonym przez siebie postępowaniu, zawiadamia go o tym. Analizowana regulacja umożliwia prokuratorowi pełniejszą realizację przysługujących mu uprawnień procesowych. Zawiadomienie to nie jest jednak wiążące dla prokuratora w tym sensie, że ocenia on samodzielnie potrzebę swojego udziału w toczącym się postępowaniu.

Powiadomienie prokuratora o wszczęciu postępowania oraz o toczącym się postępowaniu zależy od uznania organu podatkowego. Organ powinien jednak zawiadomić prokuratora o toczącym się postępowaniu, jeżeli zostało ono wszczęte w celu weryfikacji decyzji wydanej w postępowaniu, w którym prokurator brał udział.

Prokurator uprawniony jest do zgłoszenia swojego wstąpienia do toczącego się postępowania podatkowego zarówno przed organem pierwszej instancji, jak i drugiej instancji. Powinien on zgłosić swój udział w toczącym się postępowaniu poprzez wniesienie podania w trybie art. 168 o.p., zawierającego oświadczenie o skorzystaniu z przysługującego mu uprawnienia<sup>1105</sup>. Część przedstawicieli doktryny podkreśla, że nie można przyjąć, że zgłoszenie udziału może nastąpić w sposób dorozumiany<sup>1106</sup>. Oświadczenie prokuratora o udziale w toczącym się postępowaniu jest dla organu podatkowego wiążące. Od tej chwili jest z mocy prawa jego uczestnikiem, któremu przysługują wszelkie prawa strony.

<sup>1103</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania..., Warszawa 2004, s. 785.

<sup>1104</sup> Wyrok WSA z dnia 22 czerwca 2004 r. (sygn. akt I SA 2719/02), LEX Nr 160599.

<sup>1105</sup> Według L. Żukowskiego i R. Sawuły prokurator może zgłosić swój udział formalnym pismem bądź uczynić to w sposób dorozumiany, np. żądając informacji od organu o terminie i miejscu rozprawy – zob. L. Żukowski, R. Sawuła, Postępowanie..., s. 78.

<sup>1106</sup> G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, Kodeks postępowania..., s. 486.

Udział prokuratora ma zapewnić „aby postępowanie i rozstrzygnięcie było zgodne z prawem”. Obowiązek przestrzegania prawa w postępowaniu podatkowym spoczywa na organie podatkowym. Prokurator więc musi podjąć wszelkie działania ukierunkowane na wykonanie obowiązku przez organ podatkowy.

Prokurator ma prawo udziału w każdym stadium postępowania. Może więc on według swego uznania (i oczywiście stosownie do okoliczności sprawy) uczestniczyć już w postępowaniu przed organem I instancji (od chwili wszczęcia postępowania lub też później), czy też w postępowaniu odwoławczym lub jego fragmencie<sup>1107</sup>. Niektórzy przedstawiciele nauki prawa podatkowego uważają, iż skoro stosownie do treści art. 188 k.p.a. prokuratorowi, który bierze udział w postępowaniu w przypadkach określonych w art. 182-184, służy prawa strony, to możliwość jego udziału w postępowaniu odwoławczym uzależniona jest od tego, czy brał on udział w postępowaniu przed organem I instancji<sup>1108</sup>.

Podkreślić należy, że udział prokuratora jest niezależny od inicjatywy wszczęcia postępowania. Może on uczestniczyć zarówno w postępowaniu wszczętym na żądanie strony, jak i wszczętym z urzędu.

Udziałowi prokuratora w postępowaniu podatkowym nie stoi na przeszkodzie uznaniowy charakter sprawy administracyjnej. Postępowanie w sprawie opartej na uznaniu administracyjnym i jej rozstrzygnięcie także realizują przepisy prawa<sup>1109</sup>. Prokurator nie może oczywiście żądać wszczęcia postępowania w takiej sprawie, ale może wziąć w niej udział<sup>1110</sup>.

Liczne dyskusje w nauce prawa wywołuje dopuszczalność złożenia przez prokuratora odwołania od decyzji organu I instancji w przypadku gdy prokurator nie brał udziału w toczącym się postępowaniu i żadna ze stron takiego odwołania nie złożyła. Według B. Adamiak i J. Borkowskiego prokurator korzysta z praw strony na zasadzie art. 188 k.p.a., ale tylko w takim przypadku, gdy przyjmuje udział w postępowaniu administracyjnym. Nie może on wnieść odwołania, jeżeli nie brał w ogóle udziału w postępowaniu w I instancji. Na poparcie tego poglądu autorzy wskazują, że pojęcie „stadium postępowania” oznacza moment w którym postępowanie administracyjne się toczy. Postępowanie to toczy się zaś od jego

---

<sup>1107</sup> Z. Janowicz, Kodeks postępowania..., s. 439

<sup>1108</sup> H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, op. cit., s. 706. W jednym z wyroków skład orzekający stwierdził, że prokurator, który nie brał udziału w postępowaniu, może na podstawie art. 183§1 i art. 188 w związku z art. 129§2 k.p.a. wnieść odwołanie od decyzji nieostatecznej organu pierwszej instancji – zob. wyrok NSA z dnia 29 września 2005 r. sygn. akt II OSK 34/05, opublikowany w: Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych 2006, nr 3, s. 113

<sup>1109</sup> G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, op. cit., s. 485.

<sup>1110</sup> Zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny cel udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym wyklucza jego działanie w sytuacjach, gdy sposób rozstrzygnięcia sprowadza się tylko do wyboru rozstrzygnięcia najbardziej celowego z punktu widzenia zadań realizowanych przez organ administracji – zob. H. Starczewski, Rola prokuratora w postępowaniu administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1980, nr 7, s. 34.



wszczęcia aż do momentu doręczenia lub ogłoszenia decyzji organu I instancji oraz toczy się ono od złożenia odwołania do doręczenia lub ogłoszenia decyzji ostatecznej<sup>1111</sup>. Z prawa prokuratora do udziału w każdym stadium postępowania nie można zatem wyprowadzić jego legitymacji do wniesienia odwołania, ponieważ postępowanie administracyjne w tym okresie (po ogłoszeniu lub doręczeniu decyzji) nie toczy się<sup>1112</sup>. Odmienne stanowisko, do którego należy się przychylić, prezentuje W. Czerwiński. W jego ocenie prokurator może przyłączyć się do postępowania administracyjnego poprzez wniesienie odwołania od nieostatecznej decyzji organu I instancji. Za takim stanowiskiem przemawia to, że postępowanie administracyjne kończy się nie z chwilą doręczenia lub ogłoszenia decyzji administracyjnej, ale z chwilą jej uprawomocnienia. Ograniczenie prokuratora na tym etapie jest zatem nieuzasadnione<sup>1113</sup>.

### 3.12.1.7. Sprzeciw prokuratora

Prokurator wyposażony został w możliwości kwestionowania decyzji ostatecznych. „Narzędziem” za pomocą którego to realizuje jest sprzeciw. Jest on podstawową formą wykonywania prokuratorowskiej kontroli przestrzegania prawa przez administrację. Sprzeciw nie stanowi jednak samodzielnego środka zaskarżenia ostatecznych decyzji administracyjnych, lecz stanowi wspólne określenie kilku różnych środków prawnych. W doktrynie wskazuje się, że słowo „sprzeciw” służy podkreśleniu imperatywnego charakteru zaskarżania decyzji przez prokuratora<sup>1114</sup>.

Sprzeciw, stosownie do art. 184 k.p.a. może być wniesiony przez prokuratora od decyzji ostatecznej, jeżeli przepisy kodeksu lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę. Z powyższego wynika zatem, że prokurator może wnieść sprzeciw wyłącznie od decyzji ostatecznych. Są to decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym. Przesłanki wznowienia postępowania podatkowego określone zostały w art. 240 o.p., stwierdzenia nieważności decyzji w art. 247 o.p., natomiast uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej w art. 253 i 253a o.p.

W odniesieniu do instytucji wznowienia postępowania należy podkreślić, że jeżeli przesłankę wznowienia stanowi art. 240 § 1 pkt. 4 o.p. - strona nie z własnej winy nie brała

<sup>1111</sup> Podkreślić należy, że przepisy o.p. w przeciwieństwie do regulacji art. 109§2 k.p.a. nie przewidują możliwości ogłoszenia decyzji. Decyzję podatkową doręcza się stronom na piśmie (art. 211 o.p.).

<sup>1112</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2006, s. 800-801. Podobnie zob. A. Skóra, Reformatio in peius w postępowaniu administracyjnym, Gdańsk 2002, s. 93.

<sup>1113</sup> W. Czerwiński, Udział prokuratora w postępowaniu..., s. 198.

<sup>1114</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania..., Warszawa 2004 s. 782.

udziału w postępowaniu, to wniesienie sprzeciwu przez prokuratora wymaga zgody strony. Rozwiązanie to stanowi jeden z przejawów respektowania w postępowaniu administracyjnym zasady dysponowania przez stronę swoimi uprawnieniami procesowymi i materialnoprawnymi.

Żądanie prokuratora wynikające ze sprzeciwu, które nie ma charakteru jednoznacznego podlega ocenie według jego treści. W przypadku wątpliwości organ zwraca się do prokuratora o sprecyzowanie żądania. Istotnym kryterium oceny jest również etap jej podjęcia<sup>1115</sup>. Warto w tym miejscu przytoczyć wyrok NSA z dnia 12 maja 1989 r.<sup>1116</sup>, w którym skład orzekający stwierdził, że środki prawne wnoszone przez prokuratora w postępowaniu administracyjnym powinny być przez organ kwalifikowane nie według nadanej im nazwy, ale stosownie do stadium, w jakim znajduje się postępowanie administracyjne w dacie wniesienia środka.

Wniesienie sprzeciwu przez prokuratora musi być dokonane z zachowaniem przepisów o właściwości organów do prowadzenia postępowań w trybach nadzwyczajnych. Stanowi o tym art. 184 § 2 k.p.a.

W przypadku wznowienia postępowania podatkowego sprzeciw powinien być więc wniesiony do organu, który wydał w sprawie decyzję w ostatniej instancji (art. 244 § 1 o.p.). Jeżeli jednak przyczyną wznowienia jest działanie tego organu, o wznowieniu postępowania rozstrzyga organ wyższego stopnia, który jednocześnie wyznacza organ właściwy.

Właściwym w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, zgodnie z art. 248 § 2 o.p. jest:

- organ wyższego stopnia,
- minister właściwy do spraw finansów publicznych, dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej lub samorządowe kolegium odwoławcze, jeżeli decyzja została wydana przez ten organ.

Sprzeciw wniesiony do organu niewłaściwego powinien być, stosownie do art. 170 o.p. przesłany do organu właściwego, z jednoczesnym powiadomieniem o tym prokuratora. W przypadku, gdy decyzję wydał minister, prawo wniesienia sprzeciwu przysługuje Prokuratorowi Generalnemu.

Sprzeciw wniesiony przez prokuratora powinien być rozpatrzony i załatwiony w terminie 30 dni od daty jego wniesienia (art. 185§1 k.p.a.). Warto zauważyć, że termin wskazany przez ustawodawcę ma charakter szczególny w stosunku do terminów załatwienia

---

<sup>1115</sup> G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, Kodeks postępowania..., s. 489.

<sup>1116</sup> Sygn. akt IV SA 57/89, Gospodarka – Administracja Państwowa 1989, nr 21, s. 41.

sprawy określonych w art. 139 o.p.<sup>1117</sup>. Użycie przez ustawodawcę zwrotu „załatwienie sprzeciwu” oznacza, że we wskazanym terminie organ podatkowy ma obowiązek załatwić sprawę przez wydanie decyzji. Nie jest zatem wystarczające podjęcie przez organ jakichkolwiek czynności procesowych<sup>1118</sup>.

Jeżeli organ podatkowy wskutek wniesionego sprzeciwu nie załatwi sprawy (nie wyda decyzji) we wskazanym 30-dniowym terminie, powinien o tym fakcie zawiadomić prokuratora oraz strony postępowania, podając jednocześnie przyczyny zwłoki oraz wskazać nowy termin załatwienia sprawy<sup>1119</sup>.

Na skutek wniesienia sprzeciwu organ podatkowy zobligowany jest wszcząć postępowanie z urzędu. Odmowa wszczęcia postępowania w przypadku wniesienia sprzeciwu prokuratorskiego stanowi rażące naruszenie prawa przez organ administracji publicznej. W wyroku NSA z dnia 26 lutego 1986 r.<sup>1120</sup> Sąd stwierdził, że jeżeli sprzeciw prokuratora zawierał żądanie stwierdzenia nieważności decyzji, odmowa wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, mimo kategorycznego nakazu wynikającego z art. 186 k.p.a. jest równoznaczna z rażącym naruszeniem tego przepisu.

Przyjęcie założenia, iż w przypadku złożenia sprzeciwu postępowanie wszczynane jest przez organ podatkowy z urzędu skutkuje tym, iż nawet jego cofnięcie nie będzie podstawą do umorzenia tegoż postępowania. W takiej sytuacji procesowej obowiązkiem organu będzie kontynuowanie postępowania w celu zbadania legalności decyzji z punktu widzenia wszystkich przesłanek zawartych w przepisach dających podstawę do wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji albo jej uchylecia lub zmiany.<sup>1121</sup>

Organ podatkowy, w przypadku wniesienia sprzeciwu zobowiązany jest również zawiadomić strony o wszczęciu postępowania. Podkreślić należy, że postępowanie wszczęte wskutek wniesienia sprzeciwu toczy się w I instancji. W związku z tym stronom oraz podmiotom na prawach strony będą służyły środki odwoławcze od decyzji załatwiającej sprawę. Prokuratorowi jako uczestnikowi na prawach strony należy więc doręczyć decyzję z pouczeniem o środkach zaskarżenia.

---

<sup>1117</sup> Stosownie do treści tego przepisu załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba, że przepisy o.p. stanowią inaczej. W postępowaniu odwoławczym załatwienie sprawy powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy.

<sup>1118</sup> G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, Kodeks postępowania ..., s. 491.

<sup>1119</sup> R. Dowgier, B. Pahl, Wzruszenie decyzji samorządowego kolegium odwoławczego przez prokuratora w celu ochrony interesu prawnego gminy, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2007, nr 5, s. 13.

<sup>1120</sup> Sygn. akt II SA 2400/85, ONSA 1986, nr 1, poz. 16.

<sup>1121</sup> Wyrok NSA z dnia 25 marca 1997 r. (sygn. akt I SA 932/95), ONSA 1997, nr 4.

Istotny obowiązek nałożony został na organy administracji publicznej w art. 187 k.p.a. Na mocy tego przepisu, w przypadku wniesienia przez prokuratora sprzeciwu organ do którego sprzeciw wniesiono obowiązany jest niezwłocznie rozpatrzyć, czy zachodzi potrzeba wstrzymania wykonania decyzji do chwili załatwienia sprzeciwu. W przypadku wstrzymania wykonania decyzji organ podatkowy wydaje postanowienie na podstawie przepisów związanych z podstawą sprzeciwu. Natomiast stwierdzenie przez organ braku potrzeby wstrzymania wykonania decyzji nie wymaga podjęcia jakiegokolwiek rozstrzygnięcia. Decyzja, która została „zaczepiona” sprzeciwem prokuratora podlega wykonaniu dopóty, dopóki nie zostanie wydane postanowienie o wstrzymaniu jej wykonania i strona może skorzystać z płynących z niej praw<sup>1122</sup>.

Prokurator wyposażony został przez prawodawcę nie tylko w możliwość wnoszenia sprzeciwu od decyzji ostatecznych, ale również poddaniu takich decyzji kontroli sądowej. Uprawnienie prokuratora jest jednak ograniczone, bowiem stosownie do art. 189 k.p.a. prokurator, który wniósł skargę na decyzję organu administracji publicznej do sądu administracyjnego, nie może z tych samych przyczyn wnieść sprzeciwu. Zauważyć trzeba, że prokurator wnosząc w tym samym stanie prawnym i faktycznym sprawy sprzeciw od decyzji poddanej już kontroli sądowej, stawiałby organ administracji publicznej w sytuacji niezgodnej z prawem, albowiem musiałby on wypowiedzieć się o zasadności oceny prawnej sądu<sup>1123</sup>.

W teorii i praktyce liczne wątpliwości stwarza użyty przez ustawodawcę zwrot „z tych samych przyczyn”. Zdaniem NSA powołany zwrot oznacza, że przepis ten ma zastosowanie wówczas, gdy w wyniku rozpoznania przez sąd administracyjny skargi prokuratora na decyzję nastąpiła prekluzja stanu faktycznego, który miałby być podstawą wniesienia przez prokuratora sprzeciwu od tej decyzji. Decydujące znaczenie mają zatem przyczyny oddalenia takiej skargi przez sąd administracyjny<sup>1124</sup>. W innym jeszcze wyroku skład orzekający stwierdził, że art. 189 k.p.a. nie ma zastosowania w sytuacji, gdy prokurator wnosi sprzeciw od decyzji z podaniem przyczyn, które były podstawą do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, którą to skargę sąd nie rozpoznał merytorycznie z powodu odrzucenia<sup>1125</sup>.

Możliwość wykonywania przez prokuratora funkcji kontroli przestrzegania prawa zarówno w postępowaniu administracyjnym, jak i sądownoadministracyjnym, nakłada na niego

---

<sup>1122</sup> Wyrok NSA z dnia 3 marca 1989 r. (sygn. akt IV SA 1176/88), *Gospodarka – Administracja Państwowa* 1989, nr 25-26, s. 61.

<sup>1123</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania...*, Warszawa 2004, s. 787.

<sup>1124</sup> Wyrok NSA z dnia 16 lipca 1990 r. (sygn. akt II SA 307/90), *OSP* 1991, nr 10, poz. 258 z glosą częściowo aprobującą B. Adamiak.

<sup>1125</sup> Wyrok NSA z dnia 21 marca 2000 r. (sygn. akt II SA/Gd 230/98), niepublikowany.

obowiązek posługiwania się środkami prawnymi właściwymi dla danego postępowania. Dlatego też, skoro strona wniosła skargę do NSA, prokurator nie jest uprawniony do wniesienia w tej samej sprawie sprzeciwu, lecz może zgłosić swój udział w postępowaniu przed sądem<sup>1126</sup>.

#### **3.12.1.8. Wyniki badań**

Badania dotyczące udziału prokuratora w procedurach w sprawach podatkowych prowadzonych przez gminne organy podatkowe wśród pracowników tych organów pokazują, że podmiot ten korzysta z przyznanych przez prawo uprawnień. W 5 gminach prokurator brał udział w prowadzonych postępowaniach podatkowych, przy czym w dwóch z nich podkreślono że miało to miejsce ok. 20 razy. Ponadto w 3 gminach prokurator uczestniczył w czynnościach sprawdzających i w 3 z nich w kontroli podatkowej. Z badań ankietowych wynika, że w 124 gminach prokurator nie uczestniczył w ww. procedurach. Natomiast 25 gmin nie udzieliło w tym zakresie odpowiedzi.

Przeprowadzone badania pozwalają stwierdzić, że prokurator pełniąc funkcję „strażnika” legalności działań i zaniechań (bezczynności) organów administracji publicznej, w tym organów podatkowych uczestniczy przede wszystkim w postępowaniu podatkowym. W mniejszym stopniu w czynnościach sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Jako postulat *de lege ferenda* wskazać należy, iż w przepisach o.p. dotyczących strony postępowania powinien znaleźć się zapis stanowiący o tym, że do udziału prokuratora w postępowaniu podatkowym stosuje się odpowiednie przepisy k.p.a. Ustawodawca wprowadzając do o.p. przepisy normujące udział organizacji społecznej, a pomijając kompletnie pozycję prokuratora w istocie rzeczy dość lekceważąco potraktował instytucję prokuratury.

#### **3.12.1.9. Wnioski**

W postępowaniu podatkowym ustawodawca przyznał prokuratorowi szeroki zakres kompetencji, co wynika z roli jaką ma on pełnić na etapie stosowania przepisów prawa podatkowego – stać na straży praworządności. Prokurator jest współuczestnikiem postępowania podatkowego, gdyż jego „związek” ze sprawą podatkową ma wyłącznie charakter procesowy. Z tych też powodów nie może być uznany za stronę postępowania – przysługują mu jedynie prawa strony. Może on żądać wszczęcia postępowania, włączyć się

---

<sup>1126</sup> Zob. uzasadnienie do wyroku NSA z dnia 20 lipca 1984 r. (sygn. akt III SA 508/84), ONSA 1984, nr 2, poz. 63.

do udziału w toczącym się postępowaniu i to w każdym jego stadium. Ponadto istotnym jego uprawnieniem jest możliwość kwestionowania ostatecznych decyzji podatkowych poprzez wniesienie sprzeciwu.

Szkoda tylko, że w przepisach o.p. nie ma nawet najmniejszej wzmianki (odesłania) do stosowania na etapie postępowania podatkowego odpowiednich regulacji k.p.a. w zakresie udziału prokuratora.

### **3.12.2. Udział organizacji społecznych w procedurach prowadzonych przez gminne organy podatkowe**

#### **3.12.2.1. Uwagi ogólne**

Na wstępie podkreślić należy, że w pierwotnym tekście o.p. nie było żadnej regulacji prawnej, która by wprost dotyczyła udziału organizacji społecznej w procedurach podatkowych uregulowanych w przepisach o.p. Dopiero nowelizacja o.p. dokonana na mocy art. 1 pkt. 62 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw, wprowadziła z dniem 1 września 2005 r. regulacje umożliwiające organizacji społecznej współuczestniczenie w tym postępowaniu podatkowym na prawach strony. Organizacja społeczna może także brać udział w czynnościach sprawdzających w oparciu o art. 280 o.p. Nie jest natomiast uprawniona do uczestniczenia w kontroli podatkowej.

#### **3.12.2.2. Strona a podmiot działający na prawach strony**

W ogólnym postępowaniu administracyjnym, jak i w szczególnym (podatkowym) prawodawca wyróżnia strony postępowania oraz podmioty biorące udział na prawach strony. Tak więc nie można w żaden sposób utożsamiać tych instytucji. Pojęcie strony na potrzeby postępowania podatkowego zostało uregulowane w art. 133 o.p. Stosownie do tego przepisu stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. Ponadto stroną w postępowaniu podatkowym może być również inna osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa

podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególnie obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa<sup>1127</sup>.

Z treści powołanego przepisu wynika, że istotnym elementem definicji strony, obok wskazania konkretnych podmiotów zdefiniowanych w o.p. (m. in. podatnik, płatnik, inkasent), jest interes prawny bezpośrednio odnoszący się do sfery danego podmiotu, który legitymuje ten konkretny podmiot do przypisania mu przymiotu strony w konkretnym postępowaniu<sup>1128</sup>. Pojęcie interesu prawnego nie jest zdefiniowane w przepisach o.p., ani również na gruncie k.p.a. Można je traktować jako możliwość uzyskania decyzji w zakresie praw i obowiązków opartych na prawie materialnym. Musi zatem istnieć wyraźny przepis prawa przedmiotowego, który w tym zakresie stwarza możliwość drogi procesu administracyjnego. Organ podatkowy musi mieć możliwość, na podstawie prawa obowiązującego, wydania w sprawie decyzji administracyjnej, bo bez tego nie można prowadzić postępowania<sup>1129</sup>. Podmiot będący stroną postępowania podatkowego pozostaje zatem w materialnoprawnym związku ze sprawą podatkową, będącą przedmiotem postępowania – ma w tym postępowaniu interes prawny (obowiązek lub uprawnienie)<sup>1130</sup>. Interes prawny wynika z całokształtu okoliczności zaistniałych w danej sprawie. Podlega on konkretyzacji w postępowaniu podatkowym.

Podmioty na prawach strony nie występują we własnym interesie prawnym i w celu jego ochrony, lecz ich udział jest konsekwencją działania w interesie innego podmiotu, będącego stroną postępowania. Uczestnicy postępowania na prawach strony nie są materialnoprawnie związane ze sprawą podatkową. Przedmiotem postępowania stanowi zawsze sprawa strony (podmiotu mającego interes prawny w danej sprawie), zaś udział innych podmiotów (na prawach strony) jest jedynie konsekwencją uruchomienia postępowania w celu ukształtowania jej (i tylko jej) sytuacji prawnej<sup>1131</sup>. Zatem podmioty biorące udział w postępowaniu podatkowym na prawach strony biorą jedynie „procesowy” udział w sprawie dotyczącej innej osoby, a tym samym nie opierają swojego uczestnictwa na interesie prawnym<sup>1132</sup>. Innymi słowy podmioty współuczestniczą w postępowaniu

---

<sup>1127</sup> Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki m. in. spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku. Ponadto w określonych sytuacjach jedną stroną postępowania są małżonkowie (art. 133§2a i 3 o.p.).

<sup>1128</sup> P. Pietrasz, *Postępowanie podatkowe* w: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 632.

<sup>1129</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego*, Warszawa 2004, s. 219.

<sup>1130</sup> Zob. A. Skóra, *Współuczestnictwo w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2009, s. 53.

<sup>1131</sup> Tamże, s. 58.

<sup>1132</sup> R. Kędziora, *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa 2008, s. 77.

podatkowym na prawach strony nie są stronami, gdyż postępowanie nie toczy się w ich własnej sprawie, nie występują one zamiast strony, lecz obok i niezależnie od strony. Prawo procesowe przyznaje tym podmiotom „prawa strony”, przez które należy rozumieć wyłącznie prawa procesowe<sup>1133</sup>.

### 3.12.2.3. Pojęcie organizacji społecznej

Ustawodawca przyznając organizacji społecznej prawa strony w postępowaniu podatkowym nie wskazuje jakie organizacje należy traktować za „społeczne”. Nie odsyła także w celu ustalenia znaczenia tego terminu do innego aktu prawnego. W języku potocznym słowo „organizacja” oznacza grupę ludzi zjednoczonych wspólnym planem, programem działania, wspólnymi poglądami, zdaniem<sup>1134</sup>. Zaś „społeczny” rozumiany jest jako odnoszący się do społeczeństwa; powstający, tworzący się w społeczeństwie; realizowany w społeczeństwie, przez społeczeństwo<sup>1135</sup>.

Potoczne znaczenie terminu „organizacja społeczna” wydaje się mało precyzyjne. W tym kontekście pojęcie to należałoby rozumieć jako grupę społeczną zjednoczoną wspólnym celem (programem działania). Także w systemie prawa termin ten jest niejednolicie rozumiany. Konstytucja RP<sup>1136</sup> w art. 12 stanowi, że Rzeczpospolita Polska zapewnia wolność tworzenia i działania związków zawodowych, organizacji społeczno – zawodowych rolników, stowarzyszeń, ruchów obywatelskich, innych dobrowolnych zrzeszeń oraz fundacji. Konstytucja wprowadza zatem jedynie istnienie pluralizmu związkowego (społecznego) poprzez wskazanie kilku przykładowych kategorii zrzeszeń społeczeństwa. Zakłada również istnienie innych ruchów (związków, organizacji) społecznych.

Podkreślić trzeba, że normatywna definicja organizacji społecznej zawarta jest w art. 5§2 pkt. 5 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem pod pojęciem organizacji społecznej należy rozumieć organizacje zawodowe, samorządowe, spółdzielcze i inne organizacje społeczne. Definicja ta wydaje się jednak mało precyzyjna. Nie można na jej podstawie w sposób jednoznaczny wskazać jaką organizację należy uznawać za „społeczną”. Należy przy tym zauważyć, że ustawodawca w istocie rzeczy definiuje organizację społeczną poprzez

---

<sup>1133</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne, Warszawa 2009, s. 144.

<sup>1134</sup> M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1979, tom II, s. 540.

<sup>1135</sup> M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1981, tom III, s. 296.

<sup>1136</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).



wskazanie kilku z nich i odesłanie do innych organizacji tego typu, co przesądza o jej bardzo ogólnym (szerokim) charakterze.

W systemie prawa można spotkać się również z terminem „organizacja pozarządowa”. Zdefiniowana jest ona w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie<sup>1137</sup>. Zgodnie z tym przepisem organizacjami pozarządowymi są niebędące jednostkami sektora finansów publicznych, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, i niedziałające w celu osiągnięcia zysku, osoby prawne lub jednostki niesposiadające osobowości prawnej utworzone na podstawie przepisów ustaw, w tym fundacje i stowarzyszenia. Do tego typu organizacji nie zalicza się m. in. partii politycznych, związków zawodowych i organizacji pracodawców, samorządów zawodowych, klubów sportowych będących spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej<sup>1138</sup>. Wydaje się jednak, że pojęcia „organizacji społecznej”, o której mowa w przepisach o.p. nie można ograniczać tylko do terminu „organizacji pozarządowej”. Ostatnie ze wskazanych pojęć zostało bowiem stworzone na inne potrzeby niż procedury podatkowe (w tym postępowanie podatkowe). Bez wątpienia znakomitą część organizacji pozarządowych należy traktować jako organizacje społecznie (np. stowarzyszenia). Niektóre jednak z organizacji, które należałoby traktować za „społeczne” zostały wyłączone z pojęcia organizacji pozarządowych (np. związki zawodowe, samorzady zawodowe).

W nauce prawa administracyjnego wskazuje się, że pojęcie organizacji społecznej należy rozumieć szeroko – są nimi wszystkie trwałe zrzeszenia osób fizycznych, a także prawnych (choć rzadziej), niewchodzące w skład aparatu państwowego i niebędące zarazem spółkami prywatnymi<sup>1139</sup>. Bez wątpienia z pojęcia tego należy wyłączyć samorząd terytorialny<sup>1140</sup>. Tym samym w postępowaniu podatkowym nie mogą uczestniczyć wszystkie organy tego samorządu, jak również jednostki pomocnicze (sołectwa, dzielnice, osiedla). Takiej podstawy prawnej do ich udziału w postępowaniu administracyjnym (podatkowym) nie dają zarówno ustawy ustrojowe dotyczące samorządu terytorialnego, jak i uchwały organów stanowiących<sup>1141</sup>.

<sup>1137</sup> Dz. U. Nr 96, poz. 873 z późn. zm.

<sup>1138</sup> Dz. U. z 2001 r. Nr 81, poz. 899 z późn. zm.

<sup>1139</sup> E. Smoktunowicz, *Prawo zrzeszania się w Polsce*, Warszawa 1992, s. 15.

<sup>1140</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 26 marca 1992 r. (sygn. akt SA/Wr 300/92), *Wspólnota* 1992, Nr 33, s. 21.

<sup>1141</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego*, Warszawa 2009, s. 206. Także w wyroku WSA w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2006 r. (sygn. akt IV SA/Wa 1399/05, niepublikowany) wyrażono pogląd, że jednostki pomocnicze gminy jako strukturalnie związane z funkcjonowaniem organów gminy nie mogą być traktowane jako organizacje społeczne w rozumieniu k.p.a.

Aby dany podmiot mógł być uznany za organizację społeczną musi spełniać określone warunki – podstawowe i pomocnicze. Do pierwszych z nich zalicza się: istnienie trwałego celu o charakterze społecznym; obowiązek opierania swej działalności na podstawie prawnej; uznanie przez państwo; normy organizacyjne wiążą tylko członków organizacji oraz obowiązek realizacji celów statutowych spoczywa wyłącznie na członkach organizacji. Warunkiem pomocniczym uznania danego podmiotu za organizację społeczną jest natomiast dobrowolny i niezarobkowy charakter<sup>1142</sup>. Za organizacje społeczne można zatem uznać m. in. stowarzyszenia, związki zawodowe, samorząd gospodarczy (izby gospodarcze, cechy i izby rzemieślnicze), samorząd zawodowy (samorząd adwokacki, samorząd radców prawnych, samorząd lekarzy, samorząd pielęgniarek, samorząd rolniczy)<sup>1143</sup>. Organizacjami społecznymi są również kościoły i inne związki wyznaniowe, choć stanowisko to nie jest powszechnie akceptowane w literaturze przedmiotu<sup>1144</sup>.

Kontrowersyjne jest uznanie za organizację społeczną fundacji. W orzeczeniu NSA z dnia 12 stycznia 1993 r. sąd stwierdził, że fundacja nie jest organizacją społeczną i nie jest możliwe zlecenie jej załatwiania spraw indywidualnych w drodze decyzji administracyjnych. Fundacja nie jest w ocenie składu orzekającego korporacją obywateli, ale swoistą „masą majątkową”<sup>1145</sup>. Odmienne stanowisko zaprezentował NSA w uchwale 7 sędziów z 12 grudnia 2005 r. W orzeczeniu tym podkreślono, że fundacja jako organizacja społeczna może zgłosić swój udział w postępowaniu sądowym w charakterze uczestnika postępowania w sprawie dotyczącej interesu prawnego innej osoby<sup>1146</sup>. Orzeczenie to, choć dotyczy postępowania sądowno-administracyjnego, może mieć istotne znaczenie również dla kwestii dopuszczalności udziału fundacji w postępowaniu podatkowym. W ocenie sądu organizacja społeczna – fundacja – jest organizacją lub strukturą tworzoną przez obywateli w celu realizacji ich zamierzeń, zaś gwarantowana Konstytucją wolność tworzenia organizacji to także wolność wyboru prawnej formy realizacji tej wolności. Dopuszczalne jest zatem traktowanie fundacji jako organizacji społecznej, a tym samym uczestnika na prawach strony w postępowaniu podatkowym.

---

<sup>1142</sup> B. Jaworska-Dembska, *Pozycja organizacji społecznych w kodeksie postępowania administracyjnego*, Państwo i Prawo 1980, nr 10, s. 57.

<sup>1143</sup> R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 27 i nast.

<sup>1144</sup> P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 35.

<sup>1145</sup> Sygn. akt I SA 1762/92, *Monitor Prawniczy* 1993, nr 2, s. 58.

<sup>1146</sup> Sygn. akt II OPS 4/05, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych* 2006, nr 2, poz. 37. Zob. również glosy do tego orzeczenia autorstwa: I. Skrzydło-Niżnik, *Przegląd Sejmowy* 2006, nr 2, s. 128; A. Zielińskiego, *Państwo i Prawo* 2006, nr 8, s. 122; J. P. Tarno, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2006, nr 1, s. 150; J. Repel, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2006, nr 1, s. 158 oraz T. Bąkowski, *Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa* 2007, nr 2, poz. 53.

Na podstawie powyższego można stwierdzić, że pojęcie organizacji społecznej należy rozumieć szeroko. Przy interpretacji tego terminu powinno uwzględniać się w szczególności element „społeczności” (działanie w celach służących społeczeństwu, a nie partykularnym interesom organizujących się jednostek oraz „organizowania się”<sup>1147</sup>). Nie ma znaczenia, dla uznania danego podmiotu jako organizacji społecznej, posiadanie, bądź nie, osobowości prawnej. Organizację społeczną należy zatem rozumieć jako trwałe zrzeszenie osób fizycznych, a także innych podmiotów (w tym osób prawnych), które związane są wspólnym celem i stałą więzią organizacyjną, nie wchodzące w skład aparatu państwowego i nie będące zrazem spółkami prawa prywatnego (cywilnego i handlowego)<sup>1148</sup>. Istotnym elementem, o czym będzie mowa w dalszej części niniejszego opracowania, jest to, czy posiada ona statut, w którym są postanowienia określające cele działania danej organizacji społecznej lub równoważny jemu akt programowy formułujący cele działania oraz to, czy posiada statutowe lub ustawowe organy umocowane do podejmowania działań w jej imieniu i z zachowaniem na jej rzecz<sup>1149</sup>.

#### **3.12.2.4. Przesłanki udziału organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym**

W myśl art. 133a§1 o.p. organizacja społeczna może w sprawie dotyczącej innej osoby, za jej zgodą, występować z żądaniem wszczęcia postępowania oraz dopuszczenia jej do udziału w postępowaniu, jeżeli jest to uzasadnione celami statutowymi tej organizacji i gdy przemawia za tym interes publiczny. Ustawodawca podatkowy uzależnia zatem udział organizacji społecznej od spełnienia łącznie trzech przesłanek:

- zgoda osoby, której ma dotyczyć sprawa;
- cel statutowy organizacji społecznej, który uzasadnia żądanie;
- interes publiczny przemawiający za wszczęciem postępowania.

Jeśli chodzi o pierwszą ze wskazanych przesłanek, to należy zauważyć, że ustawodawca podatkowy, w przeciwieństwie do ogólnego postępowania administracyjnego, wymaga uzyskania zgody strony. Jest ona pierwszą i podstawową przesłanką niezbędną do skorzystania do uprawnienia przewidzianego w analizowanym przepisie. Zgoda strony postępowania, co do dopuszczenia do udziału organizacji społecznej, musi być wyrażona wprost, w sposób jednoznaczny. Nie może być zatem dorozumiana. W przypadku gdy w

---

<sup>1147</sup> E. Smoktunowicz, Udział organizacji społecznej w postępowaniu administracyjnym dotyczącym innej osoby (art. 31 k.p.a.), w: Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004, s. 196.

<sup>1148</sup> E. Smoktunowicz, Wielka encyklopedia prawa, Białystok – Warszawa 2000, s. 596.

<sup>1149</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2009, s. 606.

sprawie występuje kilka stron, to wszystkie powinny wyrazić zgodę<sup>1150</sup>. Brak zgody stanowi o niedopuszczalności żądania niezależnie od spełnienia pozostałych przesłanek przez organizację społeczną. W doktrynie prawa podatkowego słusznie wskazuje się, że wprowadzenie obowiązku uzyskania zgody osoby (osób), której postępowanie ma dotyczyć, czy też już dotyczy, stanowi ważny czynnik w dopuszczeniu do udziału w rozpoznawaniu sprawy, w której informacje indywidualne (art. 293§1 i 2 o.p.) są objęte tajemnicą skarbową. Strona, jako podmiot, którego te informacje dotyczą działa na zasadzie dyspozycyjności, a organ podatkowy ocenia dalsze przesłanki przemawiające za udziałem organizacji społecznej w postępowaniu na prawach strony<sup>1151</sup>. Organizacja społeczna żądająca wszczęcia postępowania podatkowego lub dopuszczenia jej do udziału w toczącym się postępowaniu powinna dołączyć zgodę strony, a jeśli tego nie uczyni, wówczas organ podatkowy powinien zwrócić się do strony o wyrażenie takiej zgody<sup>1152</sup>. Podkreślić należy, że oświadczenie strony wyrażające zgodę powinno znaleźć się w aktach sprawy.

Pewne wątpliwości pojawiają się w sytuacji, gdy stron wyraziła zgodę na udział organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym, a następnie cofnęła tę zgodę. Czy w takim przypadku należy wykluczyć współuczestnika z udziału w postępowaniu?

Ordynacja podatkowa nie odnosi się do tej kwestii. Przychylić należy się do stanowiska prezentowanego w literaturze przedmiotu, że gramatyczna wykładnia art. 133a o.p. wskazuje, że zgoda ta ma charakter jednorazowy i nieodwoływalny<sup>1153</sup>. Wydaje się także, że zamierzeniem ustawodawcy było nieodwoływalne dopuszczenie organizacji społecznej do udziału w postępowaniu podatkowym. Gdyby prawodawca chciał wprowadzić możliwość cofnięcia zgody, to zawarłby wyraźny przepis w o.p. Tak jednak nie uczynił.

Współuczestniczenie organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym musi być uzasadnione jej celem statutowym. Musi zatem istnieć merytoryczne powiązanie przedmiotu postępowania podatkowego z celami i zakresem działania (przedmiotem działalności) organizacji społecznej. Generalnie przedmiot i cel działania organizacji społecznej są określone w jej statucie, chyba że przepisy prawa nie wymagają uchwalenia statutu. Organ podatkowy powinien zatem ustalić z urzędu, czy cele określone w statucie organizacji

---

<sup>1150</sup> S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 599.

<sup>1151</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja..., Wrocław 2009, s. 607.

<sup>1152</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007, s. 78.

<sup>1153</sup> Z. Czarnik, Udział organizacji społecznej w postępowaniu administracyjnym i podatkowym (zarys problemu), w: J. Blicharz, J. Boć (red.), Prawna działalność instytucji społeczeństwa obywatelskiego, Wrocław 2009, s. 542.

społecznej uzasadniają jej udział w postępowaniu w sprawie dotyczącej innej osoby<sup>1154</sup>. Jeżeli między celami statutowymi organizacji społecznej a materialnoprawnym przedmiotem sprawy nie istnieje prawny związek w tym znaczeniu, że cele statutowe tej organizacji mogą mieć wpływ na treść rozstrzygnięcia sprawy, to zachodzi brak interesu statutowego organizacji do udziału w postępowaniu administracyjnym dotyczącym sprawy innej osoby na prawach strony<sup>1155</sup>. Zasadne wydaje się ażeby statut organizacji społecznej był załączony do wnoszonego przez ten podmiot żądania. W znaczny sposób ułatwi to organowi podatkowemu ocenę istnienia, bądź nie, określonej w art. 133a§1 o.p. przesłanki. Zgodzić się należy z P. Pietraszem, że cele statutowe powinny wprost wynikać wprost ze statutu i nie mogą być ustalane przez organy podatkowe w drodze wykładni rozszerzającej. Wynika to z tego, że udział organizacji społecznej w postępowaniu na prawach strony stanowi wyjątek od zasady, iż mogą w nim uczestniczyć wyłącznie podmioty mające w tym interes prawny, a przyznanie uprawnień strony dodatkowemu podmiotowi ma istotny wpływ na zakres praw i obowiązków faktycznych stron postępowania<sup>1156</sup>. W jednym z orzeczeń skład orzekający WSA w Warszawie stwierdził, że określenie „cel statutowy” organizacji społecznej oznacza, że sprawa dotyczy zasadniczych kierunków działalności danej organizacji, zapisanych w statucie lub w innym, spełniająca podobną do statutu funkcję, akcie regulującym wewnętrzny ustroj danej organizacji społecznej<sup>1157</sup>. Określona w statucie organizacji społecznej jej działalność, a więc w istocie cele organizacji społecznej, muszą być w stopniu możliwie ścisłym określone, tak, aby dawały możliwość ustalenia, że wiążą się ściśle z przedmiotem sprawy, do udziału, w której organizacja zamierza przystąpić na prawach strony<sup>1158</sup>.

Ze statutu powinno także wynikać to, czy z żądaniem występuje właściwy i kompetentny organ organizacji społecznej, w szczególności czy zostały zachowane wymogi i zasady jej reprezentowania<sup>1159</sup>. Zauważyć należy, że ustawodawca nie wprowadza wymogu, żeby strona (podmiot), w którego interesie działa organizacja społeczna w postępowaniu podatkowym, musiała być członkiem tej organizacji<sup>1160</sup>.

Ostatnią przesłanką dopuszczenia organizacji społecznej do postępowania podatkowego jest to, by przemawiał za tym interes publiczny. Należy przy tym zauważyć, że

<sup>1154</sup> M. Jaśkowska, A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2009, s. 263.

<sup>1155</sup> Wyrok NSA z dnia 8 maja 2008 r. (sygn. akt I OSK 743/07), LEX nr 421384.

<sup>1156</sup> P. Pietrasz, Udział organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez gminne organy podatkowe, Samorząd Terytorialny 2010, nr 1-2, s. 123

<sup>1157</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 marca 2007 r. (sygn. akt VII SA/Wa 2275/06), LEX nr 334831

<sup>1158</sup> Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2008 r. (sygn. akt II OSK 1499/06), LEX nr 490153.

<sup>1159</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2007, s. 614.

<sup>1160</sup> P. Pietrasz, Udział organizacji społecznej w..., s. 123.

w postępowaniu administracyjnym taką przesłanką jest interes społeczny. W nauce prawa wskazuje się jednak, że różnica pojęciowa pomiędzy tymi przesłankami nie ma znaczenia<sup>1161</sup>. Pojęcie interesu publicznego nie jest zdefiniowane w nauce prawa. Jest to zwrot niedookreślony. Ustawodawca jednak na gruncie o.p. posługuje się nim kilkakrotnie (art. 22, 48, 67a). Przez interes publiczny należy rozumieć dyrektywę postępowania, nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa lub danej społeczności lokalnej (jednostka samorządu terytorialnego), takich jak: sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwowego<sup>1162</sup>. Ocena wystąpienia przesłanki interesu publicznego należy do organu podatkowego. Organ ten analizując wystąpienie przedmiotowej przesłanki musi mieć na uwadze to, że udział organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym stanowi wzmocnienie funkcji ochronnej interesu publicznego, którą przypisuje się prawu o postępowaniu podatkowym. Ponadto jest przejawem społecznej kontroli działania organów administracji publicznej (organów podatkowych). Trudno zakładać, że celem udziału organizacji społecznej jest ochrona interesów Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, ponieważ organizacja społeczna występuje za zgodą strony (m. in. podatnika). Tak więc na gruncie postępowania podatkowego „interesu publicznego” należy upatrywać przede wszystkim w „interesie” strony postępowania.

Należy zauważyć, że w art. 133a o.p. ustawodawca mówi o „celach statutowych tej organizacji i gdy przemawia za tym interes publiczny”. Spójnik „i” wskazuje zatem na łączną ocenę przez organ podatkowy celu statutowego i interesu publicznego, co przemawia za tym, że w żądaniu muszą być wskazane takie okoliczności sprawy, które wykażą istnienie racji publicznych w wszczęciu z urzędu postępowania podatkowego lub udziału organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym<sup>1163</sup>. Ponadto należy zauważyć, że nawet wówczas, gdy udział organizacji społecznej w postępowaniu administracyjnym jest uzasadniony jej celami statutowymi, to i tak organ administracji publicznej może uznać to żądanie za niezasadne z uwagi na brak interesu społecznego<sup>1164</sup>.

Udział organizacji społecznej jako podmiotu na prawach strony w postępowaniu administracyjnym, tak ogólnym, jak i szczególnym (podatkowym) nie może służyć partykularnym interesom samej organizacji społecznej, lecz musi odpowiadać wymaganiom

---

<sup>1161</sup> Z. Czarnik, *Udział organizacji społecznej...*, s. 542 i nast.

<sup>1162</sup> S. Prasnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 68 i nast.

<sup>1163</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, Wrocław 2009, s. 608.

<sup>1164</sup> Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2008 r. (sygn. akt II GSK 314/08), LEX nr 525903. Podobnie wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 września 2008 r. (sygn. akt VII S.A./Wa 849/08), LEX nr 521316.

racjonalnie pojmowanej kontroli społecznej nad postępowaniem administracyjnym w sprawach indywidualnych i działaniem w nim organów administracyjnych. Warunek ten nie jest spełniony w sytuacji, gdy inicjatywa skarżącego stowarzyszenia jest kontynuacją wcześniejszych osobistych działań członków zarządu stowarzyszenia, a więc w gruncie rzeczy została ona podjęta w celu ochrony ich interesów faktycznych<sup>1165</sup>.

### 3.12.2.5. Uprawnienia organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym

Ustawodawca przyznał organizacji społecznej dwa uprawnienia. Może ona występować z żądaniem wszczęcia postępowania lub też dopuszczenia jej do udziału w toczącym się postępowaniu. Żądanie wnoszone przez organizację społeczną musi zawierać elementy podstawowe dla podania, określone w art. 168 o.p. Tak więc powinno ono zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie organizacji od której pochodzi, oraz jej adresu (siedzibę albo miejsca prowadzenia działalności), a także osobę której postępowanie będzie dotyczyć. W uzasadnieniu żądania należy ponadto określić cele statutowe organizacji społecznej<sup>1166</sup> oraz, co zostało powyżej podkreślone – zasadne wydaje się dołączenie odpisu statutu. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że dokumenty wskazujące na cel statutowy i umocowanie do działania w imieniu organizacji powinny być składane w oryginałach, a jeżeli do żądania zostaną dołączone odpisy, to powinny być uwierzytelnione. Wynika to z tego, że swoboda wyboru formy żądania dopuszczona w art. 168 o.p. nie będzie mogła być wykorzystana w pełnym zakresie z tego powodu, że musi ono zawierać wiarygodne elementy treści stanowiące przesłanki jego dopuszczalności<sup>1167</sup>.

W przypadku stwierdzenia braków formalnych podania organ podatkowy powinien stosować odpowiednio przepisy art. 169 o.p. Obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie jest także ocena, czy w świetle przepisów ustawowych i statutowych żądanie organizacji społecznej zostało złożone przez umocowany należycie organ tej organizacji<sup>1168</sup>. Organizacja społeczna swoje żądanie może wnieść nie tylko w formie pisemnej ale również ustnie do protokołu. Żądanie organizacji społecznej dopuszczenia jej do udziału w postępowaniu może być wniesione w zasadzie w każdym czasie w okresie toczącego się postępowania przed organem podatkowym w danej instancji.

Organ podatkowy, uznając żądanie organizacji społecznej za uzasadnione postanawia o wszczęciu postępowania z urzędu lub o dopuszczeniu organizacji do udziału w

<sup>1165</sup> Wyrok NSA z 16 lipca 2008 r. (sygn. akt II OSK 843/07), LEX nr 501062.

<sup>1166</sup> W. Dawidowicz, Zarys procesu, 1989, s. 32

<sup>1167</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa..., Wrocław 2009, s. 608.

<sup>1168</sup> M. Jaśkowska, A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2009, s. 265.

postępowaniu. Podkreślić należy, że w przypadku wniosku organizacji społecznej o wszczęcie postępowania organ podatkowy powinien stwierdzić czy zachodzą ogólne przesłanki uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego oraz czy jest to uzasadnione jej celami statutowymi i czy przemawia za tym interes publiczny (przesłanki szczególne). Rozstrzygnięcie organu podatkowego nie jest oparte na uznaniu administracyjnym. Postanowienie w sprawie wszczęcia postępowania, jak i postanowienie w sprawie dopuszczenia organizacji społecznej do toczącego się postępowania są zaskarżalne w drodze zażalenia. Jest to istotne, ponieważ organ rozpatrujący zażalenie może ocenić przesłankę interesu społecznego (publicznego) z innej perspektywy<sup>1169</sup>.

Organizacja społeczna może korzystać z uprawnień procesowych przysługujących stronie z momentem doręczenia jej postanowienia o dopuszczeniu do udziału w postępowaniu podatkowym. Organizacja społeczna dopuszczona do udziału w postępowaniu bierze w nim udział na prawach strony, co rzutuje w istotny sposób na jej uprawnienia. Nie korzysta zatem z przywilejów strony wynikających z prawa materialnego oraz procesowego, które są związane z dysponowaniem przez stronę przebiegiem postępowania. W szczególności należy wskazać, że organizacji społecznej nie przysługuje prawo do wystąpienia z wnioskiem o zawieszenie postępowania w sprawie ulgi w zapłacie zobowiązania podatkowego w trybie art. 204§1 o.p. oraz prawo zwrócenia się do organu podatkowego o kontynuowanie zawieszonych postępowania, zgodnie z art. 204§2 o.p. Osoby reprezentujące organizację społeczną nie mogą być przesłuchane w charakterze strony, co nie wyklucza ewentualności przesłuchania ich jako świadków w sprawie<sup>1170</sup>. Ponadto organizacja społeczna nie jest uprawniona do cofnięcia odwołania wniesionego przez stronę.

Organizacja społeczna jako uczestnik na prawach strony ma prawo wnoszenia środków zaskarżenia, zarówno od decyzji, jak i zażalenia na postanowienie. Prawa procesowe organizacji społecznej mogą być realizowane także w nadzwyczajnych trybach postępowania podatkowego. Złożone przez organizację społeczną żądanie wszczęcia postępowania w trybie nadzwyczajnym może zostać uwzględnione tylko wówczas, gdy przepisy przewidują przeprowadzenie postępowania weryfikacyjnego z urzędu. Nie może więc domagać się wznowienia postępowania na podstawie art. 240§1 pkt 4 – strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu. Jeżeli jednak wniosek złożyła strona

---

<sup>1169</sup> M. Wierzbowski, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2008, s. 64.

<sup>1170</sup> P. Pietrasz, *Postępowanie podatkowe*, w: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 526.



postępowania to organizacja społeczna może przyłączyć się do postępowania podatkowego wszczętego w tym trybie.

Przyznanie organizacji społecznej praw strony skutkuje tym, że powinny być do niej kierowane pisma pojawiające się w postępowaniu o charakterze procesowym. Decyzje oraz postanowienia rozstrzygające sprawę co do istoty doręcza się organizacji społecznej wyłącznie w odpisie, z pouczeniem o możliwości wniesienia środków zaskarżenia<sup>1171</sup>. Podkreślić należy, że organizacja społeczna, która nie brała udziału na prawach strony w postępowaniu przed organem I instancji, może zażądać dopuszczenia jej do udziału w toczącym się postępowaniu odwoławczym. Przepisy prawa o postępowaniu podatkowym nie uzależniają bowiem wniesienia odwołania od konieczności udziału organizacji społecznej w postępowaniu pierwszoinstancyjnym.

#### **3.12.2.6. Wyniki badań**

**Badania ankietowe dotyczące udziału organizacji społecznych w procedurach podatkowych prowadzonych przez lokalne organy podatkowe pozwalają stwierdzić, że tylko w jednym przypadku organizacja społeczna uczestniczyła w postępowaniu podatkowym i ani razu w czynnościach sprawdzających.** W 140 gminach podmiot ten nie uczestniczył w żadnej z ww. procedur. Zaś 19 gmin nie udzieliło w tym zakresie odpowiedzi.

Na podstawie powyższego można stwierdzić, że **organizacje społeczne bardzo rzadko występują w procedurach podatkowych prowadzonych przez gminne organy podatkowe, co nie oznacza że instytucja ta nie jest potrzebna.** Wprowadzenie w 2005 r. na grunt o.p. dopuszczalności jej udziału w postępowaniu podatkowym należy uznać za słuszne rozwiązanie. Udział organizacji „wzmacnia” bowiem ochronę interesu publicznego, a tak naprawdę interesu strony postępowania podatkowego.

#### **3.12.2.7. Wnioski**

Analiza przepisów o.p. dotyczących udziału organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym pozwala stwierdzić, że ustawodawca przyznał jej prawa strony, co oznacza że przysługują jej wyłącznie uprawnienia o charakterze procesowym, i to nie w pełnym zakresie – nie korzysta z tych, które są związane z dysponowaniem przez stronę przebiegiem postępowania. Niemniej jednak wprowadzenie na grunt o.p. dopuszczalności udziału w postępowaniu podatkowym należy uznać za słuszne rozwiązanie, choć organizacje te rzadko korzystają z przyznanych im przez przepisy prawa uprawnień. „Wzmacnia” to bowiem

---

<sup>1171</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1996, s. 230.

ochronę interesu publicznego, a tak naprawdę interesu strony postępowania podatkowego, co wynika z konieczności uzyskania jej zgody na wszczęcie postępowania lub dopuszczenie organizacji do udziału w toczącym się postępowaniu.

### **3.13. Problemy związane ze stosowaniem podatków stanowiących dochód budżetu gminy realizowanych przez naczelnika urzędu skarbowego - wnioski de lege lata oraz de lege ferenda**

#### **3.13.1. Wnioski de lege lata oraz de lege ferenda w zakresie podatku od spadków i darowizn**

1. Realizacja idei usprawnienia funkcjonowania podatku od spadków i darowizn wymaga - w pierwszej kolejności – stwierdzenia niedoskonałości w sygnalizowanym zakresie. Wydaje się, że niezależnie od aspektów prakseologicznych, organizacyjnych itp., głównym czynnikiem determinującym szeroko pojętą efektywność analizowanego świadczenia jest jakość materiału normatywnego. Istotna jest także refleksja nad kierunkiem polityki podatkowej, którą ustawodawca stara się realizować w wypadku omawianego podatku. Niekiedy bowiem zasadniczo poprawne konstrukcje normatywne służą urzeczywistnianiu takiego modelu tejże polityki, którą nietrudno zakwestionować powołując się na pewne zasady ogólnoustrojowe lub wynikające ze zobowiązań międzynarodowych. Odrębne zagadnienie stanowi problematyka stosowania prawa, oceniana w oderwaniu od materii *strictae* ekonomicznej. Trudno oprzeć się wrażeniu, iż czysto jurydyczne konsekwencje braku precyzji, kompleksowości oraz rzetelności w formułowaniu aktów prawa podatkowego nie tylko stawiają w złym świetle proces stanowienia tego prawa, lecz także negatywnie wpływają na obrót prawny jako taki. W związku z powyższym, podejmując próbę sformułowania wniosków służących udoskonaleniu poboru podatku od spadków i darowizn należy przyjąć taki punkt widzenia, który nie tylko pozwoli na wszechstronną ocenę samej tej daniny jako takiej, lecz także da odpowiedź na pytanie, czy jest ona wydajnym elementem systemu podatkowego. Powodzenie realizacji tak ustalonego zamierzenia wymaga więc ustosunkowania się do zagadnień natury ogólnej, związanych z miejscem podatku od spadków i darowizn w systemie danin publicznych, a także przyjrzenia się rozwiązaniom szczegółowym, które – jak wykazano – w istotny sposób wpływają na całościową ocenę przedmiotowego zagadnienia.

2. Nie ulega wątpliwości, że u podstaw systemu podatkowego leżą przede wszystkim założenia fiskalne. Właściwość ta w całej rozciągłości odnosi się także względem podatku od spadków i darowizn. Nie można jednak nie zauważyć, iż zdarzenia objęte omawianym świadczeniem – z uwagi na swój zasadniczo nieodpłatny charakter – nadają podatkowi od spadków i darowizn specyficzną naturę. Nietrudno przecież dostrzec, że nieodpłatne przysporzenia majątkowe dotyczą zwykle wewnątrzrodzinnego obrotu cywilnoprawnego. To zaś – w myśl koncepcji prorodzinności systemu podatkowego – powinno być należycie uwzględnione w procesie tworzenia prawa podatkowego. W praktyce ową „prorodzinność” opodatkowania nabycia tytułem spadku lub darowizny osiąga się w drodze ustanawiania dość licznych rozwiązań łagodzących ogólny tryb opodatkowania (kwota wolna od podatku, zwolnienia itp.). W ten jednak sposób dochodzi do sytuacji paradoksalnej – preferencje podatkowe stosowane na zasadzie wyjątku, stają się w omawianym wypadku regułą. Jeśli bowiem np. ustawodawca czyni z podatnika adresatem danego przywileju z uwagi na istnienie pokrewieństwa między obdarowanym a darczyńcą, zaś umowy darowizny stają się przede wszystkim udziałem obrotu rodzinnego, to w ten sposób efektywność fiskalna analizowanego świadczenia ulega oczywistemu obniżeniu. Zjawisko to można zaobserwować na gruncie nieco kontrowersyjnego zwolnienia przewidzianego w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn. W świetle przedstawionych okoliczności warto zastanowić się nad celowością utrzymywania obecnego stanu rzeczy. Wydaje się, że możliwe jest przyjęcie jednego z dwóch rozwiązań. Po pierwsze, należałoby – przy założeniu, iż przedmiotowa danina powinna pozostać w systemie podatkowym – rozważyć ograniczenie wspomnianych instrumentów polityki prorodzinnej. Po drugie, jeśli założenia polityki socjalnej państwa uniemożliwiają tego rodzaju rozwiązania, wówczas naturalnym wydaje się postulat zniesienia podatku od spadków i darowizn. W tym miejscu należy jednak poczynić dwa, bardzo istotne zastrzeżenia. W pierwszej kolejności należy wskazać, iż ewentualne usunięcie podatku od spadków i darowizn z systemu podatkowego może pozostawać w sprzeczności z ideą „przekazania” dochodów z tego świadczenia na rzecz powiatów (zob. pkt 3). Ponadto, warto dodać, że usunięcie całego podatku w drodze uchylecia ustawy podatkowej może z kolei godzić w koncepcję „selektywnego” zniesienia podatku od spadków i darowizn (zob. pkt 5).

3. Należy przypomnieć, iż Polska jest stroną Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego. Abstrahując od ogólnych założeń tej umowy stwierdzić wypada, że akcentuje ona m.in. ideę decentralizacji finansów publicznych w drodze wyposażenia jednostek samorządu terytorialnego w dochody publiczne pochodzące z podatków (*„Przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których*

wysokość społeczności te mają prawo ustalać, w zakresie określonym ustawą” - art. 9 ust. 3 Karty). Jednocześnie warto zauważyć, że koncepcja decentralizacji finansów publicznych – niezależnie od cytowanej Karty – cieszy się uznaniem zdecydowanej większości przedstawicieli doktryny prawa finansowego. Tymczasem obowiązujące rozwiązania sprawiają, że postanowienia Karty pozostają aktualne jedynie względem podstawowej jednostki samorządu terytorialnego (gminy). Pozostałe związki prawa publicznego nie „posiadają” podatków lokalnych w pełnym tego słowa znaczeniu. Powyższe rozważania stanowią zatem teoretyczną podstawę „przejęcia” podatku od spadków i darowizn przez powiaty lub – co jednak wydaje się mniej racjonalne - samorząd województwa. W wypadku polityki realizowanej przez regionalne związki publicznoprawne, podatki lokalne tracą - w pewnym zakresie – swoją atrakcyjność. Dzieje się tak dlatego, że im większy jest terytorialny zakres oddziaływania lokalnej polityki podatkowej, tym słabiej uwzględnia ona lokalne potrzeby. Polityka regionalna przypomina z tego punktu widzenia politykę centralną, toteż ewentualne przekazanie podatku od spadków i darowizn na rzecz powiatów, nie zaś samorządu wojewódzkiego (polityka w większym stopniu „lokalna” niż „regionalna”) wydaje się koncepcyjnie atrakcyjniejsze.

**4.** Proces decentralizacji finansów publicznych powinien – w omawianym zakresie – uwzględniać te postanowienia Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, które traktują o tzw. władztwie podatkowym jednostek samorządu terytorialnego. Wymagają one od centralnych organów prawodawczych państw-stron Karty takiej delimitacji owego władztwa, aby były to daniny, „(...) których wysokość społeczności te mają prawo ustalać, w zakresie określonym ustawą”. Jeśli zatem zamiarem ustawodawcy jest utrzymywanie podatku od spadków i darowizn jako świadczenia w całości zasilającego budżety samorządowe – co niewątpliwie jest cechą klasycznego podatku lokalnego – to w parze z tym winno iść wyposażenie jednostek samorządowych w takie kompetencje prawotwórcze, które wyjdą naprzeciw zasadom wyrażonym w Karcie. W tym miejscu należy jednak zastrzec, że takie różnicowanie obciążeń podatkowych przez poszczególne jednostki samorządu terytorialnego, i tym samym *de facto* wprowadzanie odmienności terytorialnych w zakresie polityki prorodzinnej, może być – biorąc pod uwagę standardy państwa unitarnego – nie do przyjęcia. Mamy zatem do czynienia z dylematem zawierającym się w pytaniu: czy podatek od spadków i darowizn powinien być podatkiem lokalnym *sensu stricto*, co wymaga wyposażenia władz lokalnych w prawo do (delimitowanego ustawą) decydowania o wysokości obciążenia fiskalnego, a co może budzić pewne kontrowersje, czy też powinien on raczej być – z uwagi na specyfikę przedmiotu obowiązku podatkowego – instrumentem jednolitej polityki na szczeblu

centralnym? Przyjęcie drugiego wariantu – jak łatwo zauważyć – wyklucza uczynienie omawianego podatku klasycznym świadczeniem lokalnym.

5. Godnym rozważenia zabiegiem o charakterze systemowym jest także częściowe zniesienie podatku od spadków i darowizn. Operacja taka mogłaby polegać np. na uchyleniu obowiązku zapłaty podatku w związku z nabyciem tytułem spadku (co ma swoje uzasadnienie ze względów aksjologicznych), czemu towarzyszyłoby pozostawienie pozostałych kategorii przedmiotu opodatkowania.

6. Wydaje się, że w procesie racjonalizowania funkcjonowania podatku od spadków i darowizn należałoby uwzględnić problem podmiotowych aspektów poboru analizowanej daniny. Organizacja poboru podatku od spadków i darowizn – uwzględniając choćby zasadę taniaści podatku (czyli, ogólnie mówiąc, postulat redukcji kosztów administrowania podatkiem względem dochodów z niego uzyskiwanych) – jest wysoce wadliwa. Powodem takiej oceny jest okoliczność, iż pobór podatku od spadków i darowizn pozostaje w sferze uprawnień państwowych organów podatkowych (naczelnicy urzędów skarbowych), podczas gdy należności z tytułu tego poboru zasilają budżety gmin. Powyższy stan rzeczy należy zmienić, gdyż – abstrahując od wątpliwości klasyfikacyjnych, co jeszcze nie wywołuje następstw praktycznych<sup>1172</sup> – taki tryb poboru jest dłuższy i droższy. Argument przemawiający za utrzymaniem *status quo*, nawiązujący do nieprzygotowania kadrowego wśród pracowników urzędów gmin, traci obecnie znaczenie. Obecny model poboru, oparty na schemacie: podatnik – naczelnik urzędu skarbowego – gmina, należy uprościć przez usunięcie elementu pośredniego, tj. naczelnika urzędu skarbowego. Oczywiście ewentualne przekazanie niniejszej daniny na rzecz powiatów oznaczałoby uczynienie ze starosty organu podatkowego. Za powyższym rozwiązaniem przemawia fakt, iż dochód z podatku od spadków i darowizn nie podlega podziałowi między państwo a gminy, lecz w całości zasila budżet gminy. Stuprocentowy udział gminy w interesującym nas podatku oraz – jak się wydaje – jego relatywnie prosta konstrukcja (np. względem podatku dochodowego od osób fizycznych) czynią z niego klasyczny podatek lokalny.

7. Z powyższym postulatem związane jest inne – godne modyfikacji – rozwiązanie, będące bezpośrednim następstwem obowiązującego modelu poboru podatku. Chodzi mianowicie o tzw. uznaniowe ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Nie wydaje się, aby docelowym rozwiązaniem powinno pozostać tzw. współdecydowanie w sprawie udzielenia

---

<sup>1172</sup> Kryterium zasilania budżetu jednostki samorządu terytorialnego uważane jest za element decydujący o lokalnym charakterze danego podatku. Jednak ustanowienie kompetencji w zakresie poboru określonej daniny na rzecz organów państwowych jest charakterystyczne dla podatków centralnych (zasilających budżet państwa).

ulgi uznaniowej. Tego rodzaju mechanizm w mniejszym lub większym stopniu „zaciemnia” relacje kompetencyjne między lokalnymi a państwowymi organami podatkowymi. Zrozumiałe jest oczywiście, że współdecydowanie stanowi pewien kompromis wynikający z faktu, iż organem prowadzącym postępowanie jest wprawdzie naczelnik urzędu skarbowego, jednak jego decyzje podatkowe bezpośrednio determinują sytuację ekonomiczną samej gminy, co uzasadnia udział lokalnego organu podatkowego w rozstrzygnięciu omawianej sprawy podatkowej. Niezależnie od trudności praktycznych wynikających z potrzeby precyzyjnego ustalenia zakresu uprawnień obu wspomnianych podmiotów (co niełatwo osiągnąć z uwagi na spory kompetencyjne), już sam model takiego decydowania o ulgach podatkowych rodzi wątpliwości. Łatwo zauważyć, że wprowadzenie współdecydowania zostało podyktowane przyjęciem niewłaściwej koncepcji poboru podatku od spadków i darowizn (zob. pkt 6). Wydaje się, że jest to istotny mankament przedmiotowej instytucji – omawiany tryb przyznawania ulgi nie został przecież ustanowiony ze względu na konieczność zaangażowania organów, z których każdy posiada na tyle specyficzny status (i co za tym idzie, szczególne uprawnienia oraz wyłączną możliwość zdobywania pewnych informacji), że dopiero ich współdziałanie gwarantuje sprawne funkcjonowanie ulg uznaniowych w omawianym podatku. Jest oczywiste, że naczelnika urzędu skarbowego z powodzeniem mógłby zastąpić lokalny organ podatkowy bez szkody dla samych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Wzmocnienie powyższej tezy stanowi powszechnie znany fakt, iż w zakresie niektórych innych podatków lokalnych tak się właśnie dzieje, tj. organ lokalny nie tylko posiada wyłączność w zakresie poboru podatku, lecz także na gruncie przyznawania ulg uznaniowych. Jest to rozwiązanie najbardziej racjonalne, nie tylko z punktu widzenia przejrzystości funkcjonalnej administracji skarbowej, lecz także z uwagi na postulaty wynikające z zasady ekonomiki procesowej.

8. Pewne wątpliwości wciąż budzi problem opodatkowania tzw. *nasciturusa*. Nie wchodząc głębiej w cywilnoprawne aspekty powyższego zagadnienia warto przypomnieć, iż sformułowano w doktrynie postulat zmierzający do uzależnienia - w interesującym nas zakresie - powstania obowiązku podatkowego od ziszczenia się warunku zawieszającego. Być może zatem warto powrócić do tej propozycji jako najbardziej racjonalnego rozwiązania z tej kontrowersyjnej materii.

9. W pewnych wypadkach, trudności interpretacyjne mogą być wynikiem niekonsekwencji terminologicznej. Wystarczy odnotować, iż w ustawie regulującej

analizowany podatek, funkcjonują obok siebie takie zwroty, jak: „miejsce zamieszkania”, „stały pobyt”, „adres (np. spadkodawcy)”. Nie wydaje się, aby takie zróżnicowanie było uzasadnione przedmiotem regulacji. Wydaje się raczej, iż ten chaos pojęciowy jest następstwem lekceważenia oczywistych zasad procesu legislacji. Jeśli jednak ustawodawca dostrzega potrzebę posługiwania się różnymi pojęciami, warto byłoby przynajmniej rozważyć ustanowienie definicji legalnych pojęć, których znaczenie może wydawać się niejasne. Z powyższym zagadnieniem w zasadniczym związku pozostaje problem równoległego posługiwania się przez ustawodawcę zwrotami: „w drodze dziedziczenia” lub „tytułem dziedziczenia” oraz w „drodze spadku”. Jeśli nie zachodzą racjonalne przesłanki, nie należy stosować różnych pojęć dla oznaczenia tożsamyh zdarzeń.

**10.** W praktyce wyłonił się problem opodatkowania nagród. Wprawdzie przegląd orzecznictwa sądowego jednoznacznie wskazuje, iż nagrody pozbawione są cech darowizny (z oczywistym skutkiem podatkowym), to jednak stanowisko organów podatkowych nie jest już w tej sprawie zupełnie jednolite. Problem ten pogłębia fakt, iż nagrody przyznawane są w różnym trybie, na podstawie różnych stosunków prawnych. Zagadnienie niepodlegania spornego nabycia podatku od spadków i darowizn powinno być rozstrzygnięte na gruncie ustawy podatkowej.

**11.** Z trudnych do ustalenia powodów, za ciągle nierozwiązany należy uznać problem obowiązku składania zeznań podatkowych w sytuacji, gdy – na skutek zastosowania zwolnienia podatkowego lub za sprawą nabycia mieszczącego się w kwocie wolnej – nie dochodzi do zapłaty podatku. W wypadku zwolnień podatkowych nie ma wątpliwości, że nabywca uzyskuje status podatnika, co skutkuje zastosowaniem art. 17a i tym samym, powstaje powinność złożenia zeznania. Tymczasem praktyka organów podatkowych wykazuje tendencje odwrotne. W wypadku kwoty wolnej sprawa jest tym bardziej skomplikowana, że – w przeciwieństwie do wyłączeń – nie jest tu sprecyzowany los obowiązku podatkowego. Zatem ważnym postulatem praktycznym byłaby propozycja definitywnego zniesienia obowiązku składania zeznań podatkowych, gdy z różnych powodów nie dojdzie do powstania zobowiązania podatkowego.

**12.** Powyżej przedstawiony problem występuje – w nieco zmodyfikowanej postaci – w sytuacji, gdy podatnik korzysta ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 4a ustawy. Podobnie do innych zwolnień podatkowych, jego zastosowanie implikuje brak zobowiązania

podatkowego. Jednak – jak przewiduje sygnalizowany przepis – warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest zgłoszenie nabycia w drodze złożenia odpowiedniego, sformalizowanego oświadczenia. Ustawa nie określa relacji między zeznaniem podatkowym a powyższym zgłoszeniem. Jednakże nie budzi wątpliwości, że funkcja i charakter obydwu tych obowiązków są odmienne. Teoretycznie samo zgłoszenie nabycia nie może zastępować złożenia zeznania. W praktyce jednak organy podatkowe kierują się racjonalnym założeniem i przyjmują, że w razie złożenia zgłoszenia o nabyciu nie jest wymagane samo zeznanie. Jednakże w świetle regulacji ustawowych tego rodzaju praktyka nie znajduje podstaw. Wydaje się zatem, że ustawodawca powinien ją jednoznacznie usankcjonować.

**13.** Z powyższym zgłoszeniem związany jest inny problem, tym razem natury aksjologicznej. W wypadku nabycia środków pieniężnych ustawa wymaga załączenia do samego zgłoszenia dowodu przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym. Jak nietrudno zauważyć, ustawodawca delimituje w ten sposób zastosowanie zwolnienia do obrotu bezgotówkowego. Zatem fizyczne przekazanie środków pieniężnych na podstawie ustnej lub pisemnej umowy darowizny (dokumentowane pokwitowaniem obdarowanego) nie stanowi podstawy zwolnienia podatkowego wobec braku stosownego dowodu, zwłaszcza wobec aktualnej ostatnio tendencji zastępowania formalnych zaświadczeń oświadczeniami. Trudno to racjonalnie wytłumaczyć. Jednocześnie wzór zgłoszenia o nabyciu przewiduje obowiązek wskazania dokumentu potwierdzającego nabycie, w tym umowy. Wydaje się, że w wypadku gdy dochodzi do nabycia w drodze fizycznego wydania środków pieniężnych, wystarczającym dowodem powinna być umowa darowizny uzupełniona oświadczeniem obdarowanego (pokwitowaniem) o przyjęciu darowizny.

**14.** Problemy związane ze składaniem zeznań podatkowych oraz oświadczeń dla potrzeb skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 4a ustawy, należy uzupełnić o brak stanowiska ustawodawcy względem przysporzeń realizowanych etapowo. Na przykład, zawarta umowa darowizny przewiduje nabycie przez obdarowanego środków pieniężnych w trzech ratach. Ostateczne nabycie (tym samym wykonanie umowy darowizny) następuje tu w wyniku przekazania ostatniej raty, jednak faktem jest, że już nabycie w tytułu pierwszej raty czyni z obdarowanego beneficjenta częściowego przysporzenia. Praktyka wskazuje, że zdaniem organów podatkowych, obowiązek podatkowy powstaje w powyższym przykładzie trzykrotnie (dla każdej raty oddzielnie). Zaskakujące jest jednak, iż termin złożenia trzech



zeznań podatkowych jest – w świetle stanowiska zajmowanego przez organy podatkowe - jednakowy, tj. zdeterminowany nabyciem z tytułu ostatniej raty. Takie postępowanie nie znajduje odzwierciedlenia w ustawie podatkowej, zwłaszcza w świetle brzmienia art. 17a ust. 1 który przewiduje na złożenie zeznania miesięczny termin od dnia powstania obowiązku podatkowego. Wydaje się, że właściwym rozwiązaniem stwierdzonego problemu byłoby uchwalenie przepisów modyfikujących ogólne zasady składania zeznań podatkowych przez wskazanie, iż w wypadku umów realizowanych „etapowo” termin składania zeznań podatkowych ulega prolongowaniu i zostaje ustalony względem ostatniej raty. Alternatywę stanowić mogłoby rozwiązanie polegające na zawieszeniu powstania obowiązku podatkowego do czasu ostatecznego nabycia, czyli do momentu przekazania ostatniej raty. Miałoby to swoje uzasadnienie z cywilistycznego punktu widzenia, gdyż na gruncie prawa cywilnego wykonanie np. umowy darowizny realizowanej „etapowo” ma miejsce dopiero gdy całość przyrzeczonej kwoty zostanie przekazana obdarowanemu.

**15.** Art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy enumeratywnie wskazuje przesłanki skorzystania ze zwolnienia podatkowego, adresowanego do osób należących do I grupy podatkowej. Generalnie rzecz ujmując, wspólnym mianownikiem tychże przesłanek jest powiązanie nabycia prawa do przywileju w związku z przeznaczeniem nabytych środków pieniężnych na cele mieszkaniowe. Stąd, ustawa enumeratywnie wymienia sposoby wykorzystania środków pieniężnych skutkujące złagodzoną reżimem podatkowym: wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni, budowę domu jednorodzinnego, nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość albo spłatę zabezpieczonego hipoteką kredytu mieszkaniowego wraz z odsetkami. Niedopatrzenie sprawiło jednak, że poza zakresem tak ustalonej listy znalazło się np. nabycie przez osobę fizyczną działki budowlanej przeznaczonej dla potrzeb budownictwa jednorodzinnego. W praktyce prowadzi to do niesprawiedliwych rozstrzygnięć.

**16.** Drobnym, choć wartym rozwiązania problemem, jest także nie do końca przemyślane dostosowanie wzoru zeznania podatkowego do niektórych konstrukcji prawa cywilnego. Wzór zeznania (druk SD – 3) przewiduje w polu „C” obowiązek wskazania danych identyfikujących np. darczyńcę. Problem powstaje wtedy, gdy umowa darowizny przewiduje ustanowienie darowizny przez dwie lub większą ilość osób. Praktycznym (i obecnie jedynym możliwym) rozwiązaniem tego problemu jest składanie przez każdą z tych osób odrębnego zeznania przez wskazanie udziału we współwłasności (lub innym prawie majątkowym). Takie

rozwiązanie jest pewnym remedium, jednak mimo wszystko jest dość kłopotliwe. W związku z powyższym należałoby zaproponować taki wzór zeznania, który umożliwiłby zamieszczenie większej liczby darczyńców. Problem jest szczególnie aktualny w wypadku (często występujących w praktyce) darowizn czynionych przez małżonków na rzecz swego dziecka.

**17.** Ustawa nie wskazuje jednoznacznie, w jakim trybie dochodzi do wymiaru podatku. Dlatego zgodzić się należy z poglądami wskazującymi na potrzebę bezpośredniego uregulowania tej kwestii przez wprowadzenia reguły, iż właściwy organ podatkowy wydaje decyzję ustalającą kwotę podatku.

**18.** Uzależnienie wysokości podatku od wartości rynkowej przedmiotu przysporzenia („wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego”) stanowi tylko pozornie uniwersalny punkt odniesienia. Z założenia taki mechanizm ma zapobiegać zaniżaniu dochodów budżetowych. Ma także ten walor, iż skutkuje podobnym obciążeniem w przypadku nabycia rzeczy lub praw majątkowych o zbliżonej wartości przez różne podmioty (zasada równości podatkowej). Jego stosowanie jest więc uzasadnione. Jednak słabością przedstawionego kryterium jest uproszczenie zakładające, że każda rzecz lub prawo majątkowe posiadają „wartość rynkową”, której ustalenie zresztą także uregulowano w ustawie. Praktyka wskazuje, że nie zawsze tak się dzieje. Co więcej, wobec rozwiązań przyjętych w art. 8 ust. 4 ustawy, na podatnika „spada” ryzyko zaniżenia wartości, której nikt nie jest w stanie zweryfikować. Wydaje się, że powinna istnieć podstawa do odstąpienia od obowiązku wskazywania wartości rynkowej, gdy ta nie istnieje (np. gdy w drodze dziedziczenia zostaje nabyte dobro wyłączone z obrotu albo, którego wartość rynkowa – dla przykładu obraz znanego mistrza – byłaby olbrzymia). Aby zapobiec nadużyciom ze strony podatników, o owym odstąpieniu mógłby decydować biegły. W ramach przykładu należy wskazać, że ustawa o podatku od spadków i darowizn nie wypowiada się *expressis verbis* na temat opodatkowania nabycia – wchodzącego w skład spadku – prawa majątkowego, jakim jest prawo odkupu. Źródłem problemów związanych z nabyciem tego prawa jest jego niezbywalność, co rodzi komplikacje w zakresie ustalenia wartości, która stanowić powinna – w myśl założeń podatku – podstawę opodatkowania.

### 3.13.2. Wnioski *de lege lata* oraz *de lege ferenda* w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych

1. Podatek od czynności cywilnoprawnych wykazuje daleko idące podobieństwa do podatku od spadków i darowizn związane z organizacją poboru obydwu danin. Przypomnieć tylko wypada, jak to wykazano na gruncie analizy poświęconej podatkowi od spadków i darowizn, iż zaangażowanie państwowego aparatu skarbowego (naczelnicy urzędów skarbowych) do poboru daniny, która z ekonomicznego punktu widzenia należy do podatków samorządowych rodzi liczne wątpliwości. Ze względów metodologicznych należy więc, odnośnie do reformy podatku od czynności cywilnoprawnych, rozważyć uwzględnienie tych spostrzeżeń, które zostały sformułowane w pkt 3, 6, 7 oraz 19 w części dotyczącej podatku od spadków i darowizn.

2. Nawiązując do powyższych uwag warto zwrócić uwagę na wyniki badań ankietowych<sup>1173</sup>, które stanowią cenną wskazówkę, gdy chodzi o próbę sformułowania wytycznych w zakresie reformy systemu samorządowych dochodów publicznych. Jednym z zagadnień, które zostało podniesione w ankiecie, a które dotyczy bezpośrednio podmiotowych aspektów poboru podatku od czynności cywilnoprawnych, stanowi problem zawarty w pytaniu (nr 56) o następującej treści: *Czy, w Twojej ocenie, wójt, burmistrz (prezydent) powinien być właściwy w zakresie realizacji podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych i karty podatkowej?* Z nadesłanych odpowiedzi wynika, że trudno mówić o wyraźnej dominacji jednej z proponowanych możliwości. Za sugerowanym w pytaniu rozwiązaniem opowiedziało się 70 respondentów, zaś przeciwko niemu było 78 badanych (w 12 przypadkach nie udzielono odpowiedzi). Na tej podstawie można wyciągnąć następujące wnioski:

a) odpowiedzi udzielone na cytowane pytanie ankietowe, jak już zaznaczono, nie dają możliwości jednoznacznego ustalenia, która z oznaczonych opcji cieszy się większym uznaniem. Trudno zatem dokonać oceny, czy z nadesłanych odpowiedzi wyłania się najbardziej pożądany kierunek reform. Wydaje się w związku z tym, że o ewentualnych usprawnieniach systemowo-organizacyjnych powinny decydować inne względy. Zostały one

---

<sup>1173</sup> Należy zauważyć, że powyższe wnioski zostały wprawdzie sformułowane na gruncie analizy poświęconej podatkowi od czynności cywilnoprawnych, lecz w całej rozciągłości odnoszą się one do karty podatkowej oraz podatku od spadków i darowizn.

zasygnalizowane w innej części opracowania (pkt. 3, 6, 7 oraz 19 w części dotyczącej podatku od spadków i darowizn).

**b)** Konstrukcja pytania zakłada ponadto, iż jego adresat ustosunkowuje się jedynie do tego, czy sugerowana zmiana jest korzystna, czy też nie. Nie można w związku z tym ustalić, czy ci respondenci, którzy są przeciwni temu rozwiązaniu (czyli powierzeniu poboru omawianych podatków wójtom, burmistrzom, prezydentom) swoje stanowisko tłumaczą inną, lepszą w ich przekonaniu zmianą, czy też tym, że obecne rozwiązania uważają za optymalne.

**c)** W pytaniu wprost nawiązano do wójtów, burmistrzów oraz prezydentów, przesądzając tym samym o tym, że udzielenie odpowiedzi nie może sugerować modyfikacji zmierzającej do ustalenia właściwości w zakresie poboru analizowanych danin na rzecz np. starostów. Tymczasem – jak wskazano w innej części opracowania – być może taki właśnie kierunek reform byłby najbardziej uzasadniony.

**d)** Nietrudno zauważyć, że nie miały wpływ na treść odpowiedzi ma okoliczność, iż adresatami pytań ankietowych były gminy. Uniemożliwiono tym samym zapoznanie się ze stanowiskiem naczelników urzędów skarbowych oraz jego ocenę.

**3.** W innym pytaniu (nr 36), związanym pośrednio z powyższą kwestią, chodziło o ustalenie, *czy w przypadku udzielenia ulg w spłacie podatków stanowiących dochód gminy, lecz realizowanych przez urzędy skarbowe (karta podatkowa, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych), gminny organ podatkowy, przed udzieleniem zgody na zastosowanie ulgi, przeprowadza postępowanie mające na celu zbadanie sytuacji majątkowej wnioskodawcy?* Także i w tym wypadku zdania są podzielone, choć daje się zauważyć, że wyraźna większość respondentów udzieliła odpowiedzi przeczącej (82 względem 63). Należy z tego wyciągnąć wniosek, że przy tak rozkładających się głosach, żadnej z odpowiedzi nie należy lekceważyć. Z jednej strony można dostrzec tendencję do kontrolowania przez organy gmin procesu przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Z drugiej zaś, wyłania się obraz gminy, która nie przywiązuje wagi do powyższego zagadnienia. Wynikają z powyższego następujące wnioski:

a) Ogólnie można przyjąć, że – jak wskazano w innej części opracowania – procedura współdecydowania jest koncepcyjnie błędna. Jej zniesienie, za sprawą przekazania poboru omawianej daniny na rzecz powiatów, uczyniłoby analizowany problem bezprzedmiotowym.

b) Wydaje się, że powierzenie poboru podatków zasilających budżety samorządowe państwowym organom podatkowym może niekorzystnie wpływać na kompleksowość weryfikacji sytuacji majątkowej wnioskodawcy. Może to być wynikiem obowiązku administrowania podatkiem, który stanowi źródło dochodów gminy. Jest to kolejny argument przemawiający za przekazaniem rozważanych podatków na rzecz jednostek samorządowych, nie tylko w kontekście ekonomicznym, lecz także na płaszczyźnie szeroko pojętego administrowania nimi. Wyłączenie organów lokalnych w zakresie wspomnianej weryfikacji sytuacji majątkowej wnioskodawcy usunęłaby obawy, że oceny tej dokonuje podmiot niezaangażowany bezpośrednio z ekonomicznego punktu widzenia. Kwestią dalszą jest natomiast okoliczność, która z jednostek samorządu terytorialnego miałaby być jego beneficjentem.

c) Postawa gmin, które dokonują sygnalizowanej weryfikacji wydaje się sugerować, że jedynym punktem odniesienia, gdy chodzi o ustalenie zasadności udzielenia ulgi, jest rezultat postępowania wyjaśniającego realizowanego przez nie same. Co prawda, „*zbadanie sytuacji majątkowej wnioskodawcy*” nie musi być tożsame z ustaleniem, czy zachodzą przesłanki przyznania ulgi określone np. w art. 67a Ordynacji podatkowej, jednak nietrudno dostrzec, że w istocie w pewnym stopniu postępowanie prowadzone przez naczelnika urzędu skarbowego zmierza do identycznego celu. Nie wydaje się, aby docelowym, optymalnym rozwiązaniem było sprowadzanie wspomnianego naczelnika do roli wykonawcy woli wójta. Na krytykę zasługuje model, w którym organ państwowy odstępkuje od gruntownej oceny, czy spełnione zostały przesłanki określone w Ordynacji podatkowej („*w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym*”) i zdaje się całkowicie na opinię organu lokalnego. Ostatecznie to naczelnik wydaje decyzję, zaś zgoda wójta nie powinna być traktowana w kategoriach swoistego nakazu udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Czy w okolicznościach, gdy sytuacja majątkowa wnioskodawcy nie uzasadnia przyznania przywileju, jednak jego przyznanie jest pożądane z uwagi na interes publiczny, to zgoda wójta powinna mieć miejsce, czy też nie?

d) Przyjęcie modelu, w którym gmina samodzielnie weryfikuje sytuację majątkową wnioskodawcy nie zawsze musi wykluczać – jak pośrednio wynika z badań – ocenę

dokonywaną przez naczelnika urzędu skarbowego. W praktyce, realizacja takiej koncepcji może prowadzić do następujących problemów:

- organ państwowy dokonuje ustaleń, których nie podziela organ lokalny.
- organ lokalny dokonuje ustaleń, których nie podziela organ państwowy.

W obydwu sytuacjach mamy do czynienia z odmiennymi stanowiskami, które muszą owocować sporem. Bez względu na to, któremu organowi ustawodawca przyzna „głos” decydujący, rozwiązanie takie będzie zawsze budziło kontrowersje.

- organ lokalny oraz organ państwowy realizują we własnym zakresie odrębne procedury weryfikacji sytuacji majątkowej podatnika i dochodzą do zgodnego wniosku, że podatnik spełnia warunki uprawniające go ulgi lub też, że ich nie spełnia.

W zaprezentowanym wariantcie mamy co prawda do czynienia ze zgodnym stanowiskiem współdecydujących organów co jest niewątpliwie istotne, jednak jednocześnie trudno o pozytywną ocenę z uwagi na zasady ekonomiki procesowej oraz „dublowanie” czynności przez wspomniane organy. Taki stan rzeczy może oczywiście wywoływać pozorne wrażenie, że mamy tu do czynienia z „samokontrolującym” się mechanizmem, jednak wydaje się, że zgodnie z powszechnie przyjętymi standardami bardziej właściwa byłaby tu jedynie kontrola instancyjna.

- organ lokalny rezygnuje z przeprowadzenia własnej weryfikacji zakładając, że wyniki analizy zrealizowanej przez naczelnika urzędu skarbowego stanowią wystarczającą podstawę wydania zgody lub jej odmówienia.

Warto odnotować, że opisana sytuacja odpowiada odpowiedzi „b” pyt. 36, gdzie padło najwięcej (82 w stosunku do 63) odpowiedzi. Zatem można przyjąć, że większość lokalnych organów podatkowych uważa, że taki tryb postępowania jest najbardziej pożądany. Jest oczywiste, że wydanie zgody np. przez wójta powinno mieć swoją podstawę; trudno wyobrazić sobie również odmowę wydania zgody, gdy brakuje przekonującego uzasadnienia. Problem polega na tym, że rozwiązanie powyżej zaprezentowane powoduje, iż w istocie to naczelnik urzędu skarbowego – nie zaś wójt – przesądza o losach ulgi. Skoro decyzja podmiotu A zależy od zgody podmiotu B, zaś zgoda podmiotu B jest zdeterminowana stanowiskiem podmiotu A, to powstaje wrażenie, że rola podmiotu B staje się co najmniej dyskusyjna.

**4.** Konsekwencją opodatkowania wskazanych w ustawie umów cywilnoprawnych jest objęcie obowiązkiem podatkowym także zmian tych umów. Słusznie ustawodawca ustalił (art. 1 ust. 1 pkt 2), że w powyższych wypadkach obowiązek podatkowy powstaje jedynie wtedy, gdy modyfikacja postanowień umownych prowadzi do podwyższenia podstawy

opodatkowania. Jednakże obowiązujące obecnie rozwiązania trudno uznać za satysfakcjonujące, ponieważ ustawa nie określa podstawy opodatkowania w sytuacji, gdy zmiana umowy prowadzi do podwyższenia tejże podstawy. Zmiana umowy nie oznacza, iż wcześniej zawarta umowa pierwotna zostaje unieważniona. Nie ma więc podstaw do zwrotu podatku zapłaconego od umowy pierwotnej. W ten sposób powstaje następująca sytuacja: podatnik uiszczył podatek od umowy pierwotnej, następnie umowa została zmieniona w sposób prowadzący do podwyższenia podstawy opodatkowania. Tego rodzaju zmiana umowy rodzi obowiązek podatkowy, ale w obliczu braku odpowiednich regulacji nie wiadomo, czy podatek należy obliczyć od zmienionej umowy z uwzględnieniem pełnej podstawy opodatkowania, czyli od po prostu aktualnej wartości rynkowej (co będzie oznaczało częściowe podwójne opodatkowanie), czy jedynie od samej nadwyżki wynikającej ze zmiany (co powinno mieć miejsce, jednak nie ma ku temu podstaw w ustawie). Należy więc uregulować ten problem przez ustanowienie wyraźnego unormowania, iż w opisanym wypadku podstawa podatku uwzględnia jedynie wzrost wartości rynkowej.

5. Przepisy odnoszące się do opodatkowania zmian umów należy doprecyzować także w taki sposób, aby nie sugerowały one, że podatkowi podlegają wyłącznie umowy. Art. 1 ust. 1 pkt 1 traktuje przecież nie tylko o umowach. Tymczasem zwrot „Podatkowi podlegają (...) zmiany umów wymienionych w pkt 1, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych” może być interpretowany w ten sposób, iż jeśli zmianie ulegnie czynność niebędąca umową, to taka modyfikacja nie doprowadzi do powstania obowiązku podatkowego.

6. Na podstawie art. 2 ustawy funkcjonują wyłączenia podatkowe. Ustanowienie wyłączenia podatkowego sugeruje jednoznacznie, że w stosunku do podatkowych stanów faktycznych nimi objętych został uchylony obowiązek podatkowy z uwagi na objęcie tychże stanów ich innym podatkiem. Tymczasem duża część z owych sytuacji (np. czynności cywilnoprawne w sprawach: alimentacyjnych, opieki, kurateli i przysposobienia, ubezpieczenia społecznego, ubezpieczenia zdrowotnego, opieki społecznej, ulg określonych w przepisach szczególnych dla żołnierzy niezawodowych i osób odbywających służbę zastępczą oraz ich rodzin, a także uprawnień dla osób niepełnosprawnych i osób objętych przepisami o szczególnych uprawnieniach dla kombatanów, wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, wyborów do Sejmu, Senatu i organów samorządu terytorialnego oraz referendum, powszechnego obowiązku obrony) nie rodzi obowiązku podatkowego na gruncie żadnego podatku. W tej sytuacji powinny one być objęte zwolnieniami podatkowymi.

7. Katalog zwolnień oraz wyłączeń podatkowych obejmuje trudne do zinterpretowania przypadki. Wydaje się, że niektóre z nich w ogóle nie występują w praktyce. Należy postulować generalną weryfikację tego katalogu, aby wyeliminować te zwolnienia i wyłączenia, które w praktyce nie są stosowane (np. czynności cywilnoprawne w sprawach alimentacyjnych, opieki, kurateli i przysposobienia).

8. Ustawa podatkowa nie odnosi się do czynności wykazujących jednocześnie cechy umowy sprzedaży oraz darowizny (*negotium mixtum cum donatione*). Tego rodzaju umowy budzą kontrowersje na gruncie doktryny prawa cywilnego; uznaje się niekiedy, iż stanowią one darowiznę, gdyż jedynie pełna odpłatność nada takiej operacji cechy umowy sprzedaży. W drodze interpretacji ustawy podatkowej można oczywiście dokonać swoistego „rozdzielenia” tej umowy na część nieodpłatną (darowiznę) oraz odpłatną (sprzedaż) i tylko w części odnoszącej się do sprzedaży pobrać podatek od czynności cywilnoprawnych. Konieczne jest jednak doprecyzowanie ustawy przez przyjęcie, że umowy tego rodzaju podlegają opodatkowaniu. W przeciwnym wypadku podatnicy mogą wykazywać je jako darowizny. Wówczas pojawia się możliwość zapłacenia niższego podatku lub wyeliminowanie ciężaru podatkowego za sprawą zwolnienia np. uregulowanego w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn.

9. Art. 1 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wskazuje, że podatkowi podlegają m.in. ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne, jak czynności cywilnoprawne wymienione w pkt 1 lub 2. O ile nie ma wątpliwości, że ustawa podatkowa obejmuje swym zakresem tzw. ugody sądowe (także zawarte przed mediatorem) będące czynnościami procesowymi, o tyle ciężko rozstrzygnąć jednoznacznie, czy opodatkowaniu podlegają ugody pozasądowe, zawierane w trybie art. 917 k.c. Interwencja ustawodawcy, polegająca na dookreśleniu przedmiotu podatku w zakresie ugód, usunęłaby powyższe wątpliwości.

10. Wydaje się, że ustawodawca powinien wypracować stanowisko w sprawie tzw. umów nienazwanych. Ustanowienie zamkniętego katalogu zdarzeń podlegających opodatkowaniu tylko pozornie rozwiązuje ten problem. W praktyce zawierane są bowiem umowy w istotny sposób zbliżone do czynności objętych ustawą podatkową, a które – w obliczu podobnych lub wręcz identycznych skutków prawnych względem umów opodatkowanych – mogą być wykorzystywane do obejścia prawa podatkowego. Wydaje się, że możliwe byłoby przyjęcie jako kryterium decydującym o skutku podatkowym faktu, czy dana umowa wśród *essentialia negotii* zawiera elementy właściwe umowie wskazanej w ustawie podatkowej. Jeśli więc dana umowa przy tak przyjętym kryterium przypomina np. umowę sprzedaży, wówczas powinna



również być opodatkowana. Zatem przykładowo umowa *factoringu* powinna być opodatkowana p.c.c, zaś umowa *know-how* już nie.

**11.** Przepisy regulujące podstawę opodatkowania w wypadku umowy zamiany lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego na taki lokal lub prawo do lokalu wymagają zmiany z uwagi na okoliczność, iż regulacja ta odnosi się w istocie tylko do sytuacji, gdy między podlegającymi zamianie lokalami lub prawami istnieje różnica wartości. Należy wtedy, za podstawę podatku, przyjąć właśnie tę różnicę. Tymczasem jest oczywiste, że umowa zamiany ma tym większy sens z ekonomicznego punktu widzenia, im bardziej zbliżone są wzajemne przysporzenia stron zamiany. Z tego punktu widzenia zawarcie umowy zamiany zmierzającej do przeniesienia własności lokali o identycznej wartości jest wysoce prawdopodobne. Co wówczas będzie stanowiło podstawę podatku? Ustawa niestety milczy na ten temat. Należy usunąć tę lukę prawną.

**12.** Zwolnienie podatkowe uregulowane w art. 9 pkt 4 lit. a należy uznać za częściowo zdezaktualizowane, gdyż użyty w powołanym przepisie zwrot: „wielostronną umową” nie występuje w aktualnych przepisach regulujących najem lokali; te same racje przemawiają za weryfikacją kilku przepisów (art. 7 ust. 1 pkt 2 lit. a oraz art. 9 pkt 3, 4 i 5), które wymieniają nieistniejące już typy spółdzielczych praw do lokali.

**13.** Ustawa podatkowa wprowadza instytucję zwrotu podatku. Jednak przepisy jej poświęcone zostały zredagowane tak, jakby podatkowi miały podlegać jedynie czynności prawne. Tymczasem, jak wiadomo, przedmiot podatku stanowią także czynności procesowe. Jednak ustawodawca – z niewiadomych powodów – pominął je w odniesieniu do konstrukcji zwrotu podatku. Problem staje się aktualny zwłaszcza wówczas, gdy orzeczenie sądu (także wyrok sądu polubownego) zostało wzruszone w drodze tzw. nadzwyczajnych środków zaskarżenia. Wydaje się, że o tę okoliczność ustawodawca powinien wzbogacić katalog przyczyn uzasadniających zwrot podatku.

**14.** Niezależnie od powyższego postulatu, należałoby zastanowić się nad koncepcją zwrotu podatku. Na przykład budzi wątpliwości pominięcie braku rejestracji spółki a tylko ograniczenie się do niezarejestrowania podwyższenia kapitału spółki jako przyczyny zwrotu podatku. Ponadto wątpliwości budzi zawarcie wśród przyczyn zwrotu podatku niespełnienia się warunku zawieszającego, gdyż obowiązek podatkowy – w odniesieniu do czynności warunkowej – powinien powstawać dopiero z chwilą ziszczenia się warunku zawieszającego.

## **IV Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach**

### **4.1. Uwagi ogólne**

W tych wszystkich aspektach, w których gmina działająca jako jednostka samorządu terytorialnego lub jej wójt, burmistrz (prezydent miasta) jako organ podatkowy, udziela w różnych formach wsparcia przedsiębiorcom, w grę może wchodzić problematyka regulowana przepisami dotyczącymi pomocy publicznej. Po wejściu Polski do Unii Europejskiej stosowane w niej, w związku z podstawowymi zasadami traktatowymi obostrzenia w udzielaniu ze środków publicznych pomocy dla przedsiębiorców, stanowią istotne ograniczenia konstytucyjnie zagwarantowanej samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, która realizuje się w prawie do kształtowania wysokości podatków i opłat lokalnych (art. 168 Konstytucji). Samodzielność ta może być realizowana w dwóch płaszczyznach: na etapie stanowienia i stosowania prawa i nie może być sprowadzana wyłącznie do realizacji funkcji fiskalnej podatku. Współcześnie można bowiem dostrzec wykorzystywanie podatków do realizacji np. funkcji stymulacyjnej, która wyraża się w tym, że za pomocą podatków można oddziaływać bodźcowo na różnego rodzaju procesy i zjawiska.<sup>1174</sup> Odpowiednio kształtując konstrukcję podatków, można zakładać, że wywoła to określone zachowanie się podatników, którzy podejmą pewne działania bądź też ich zaniechają.<sup>1175</sup> W tym aspekcie podatek może być skutecznym narzędziem prowadzenia polityki podatkowej, rozumianej jako celowe oddziaływanie za pomocą instrumentów podatkowych na funkcjonowanie poszczególnych rynków i działalność pojedynczych przedsiębiorców, a po agregacji – na gospodarkę jako całość.<sup>1176</sup> Polityka podatkowa polega zatem na osiąganiu celów fiskalnych i pozafiskalnych za pomocą podatków.

Jeżeli przyjąć, że w konstytucyjnie gwarantowanej zasadzie samodzielności finansowej samorządu terytorialnego mieści się również uprawnienie do prowadzenia własnej polityki podatkowej, to aktualnie znacznym ograniczeniem w prowadzeniu tego rodzaju działań są regulacje dotyczące udzielania pomocy publicznej. Z tego punktu widzenia problematyka ta zasługuje na szczególne uznanie. Są jednak również i inne powody, które to

---

<sup>1174</sup> Zob. R. Dowgier, *Polityka podatkowa gmin w dobie kryzysu gospodarczego* (w:) M. J. Nowak, T. Skotarczak (red.), *Rynek nieruchomości gminnych w czasie kryzysu i po kryzysie*, Warszawa 2010, s.

<sup>1175</sup> L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, wyd. 2, Warszawa 2008, s. 37.

<sup>1176</sup> E. Nojszewska, *Podatek dochodowy jako narzędzie polityki gospodarczej*, Warszawa 2002, s. 12.

uzasadniają, by wspomnieć w tym miejscu o szczególnie dużym stopniu skomplikowania tej tematyki i stosunkowo małym zainteresowaniu literatury przedmiotu tym zagadnieniem.

Poczynione poniżej rozważania podzielono na trzy zasadnicze części. W pierwszej z nich przedstawiono ogóle, ale niezbędne z punktu widzenia dalszych szczegółowych wywodów, kwestie związane z pojęciem i istotą pomocy publicznej. Opierając się przede wszystkim na zdefiniowanych w tej części pojęciach, w kolejnych częściach opracowania przedstawiono zakres, w jakim regulacje dotyczące pomocy publicznej oddziałują na stanowienie oraz stosowanie prawa podatkowego przez gminy.

W przedstawionych rozważaniach wykorzystano materiały zgromadzone w ramach projektu badawczego, w tym ankiety przeprowadzone w gminach oraz samorządowych kolegiach odwoławczych, dane szczegółowe przesłane przez Prezesa UOKiK dotyczące pomocy publicznej w zakresie objętym obowiązkiem sprawozdawczości (przede wszystkim zakresie pomocy *de minimis*), a także upubliczniane przez ten podmiot oraz ministra właściwego do spraw rolnictwa raporty i sprawozdania dotyczące udzielania pomocy publicznej. Istotnym źródłem informacji były też strony internetowe Prezesa UOKiK oraz Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi. Z kolei w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wykorzystano informacje zawarte w Informacji o wynikach kontroli stosowania przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie<sup>1177</sup>, przygotowanej przez Delegaturę NIK w Poznaniu. Zebrane materiały dotyczą z zasady lat 2008-2009, gdyż takie były ramy czasowe projektu badawczego. Zastrzec jednak należy, iż opracowanie oparto na aktualnie obowiązującym stanie prawnym, z uwzględnieniem, gdy miało to istotne znaczenie, stanu prawnego obowiązującego we wskazanym wyżej okresie.

#### **4.2. Pojęcie pomocy publicznej**

Po raz pierwszy pojęcie pomocy publicznej pojawiło się w art. 63 ust. 1 lit. iii Układu stowarzyszeniowego<sup>1178</sup>. Zgodnie z tym przepisem „wszelka pomoc publiczna, która zniekształca lub grozi zniekształceniem konkurencji przez faworyzowanie niektórych przedsiębiorstw lub produkcji niektórych towarów” jest niezgodna z właściwą realizacją Układu, jeżeli może mieć wpływ na handel między Polską a Wspólnotą. Pojęcie pomocy publicznej w późniejszym okresie znalazło się m.in. w ustawie o pomocy publicznej z

---

<sup>1177</sup> LPO-410-21/09, 162/2009/P/09/165/LPO, Poznań, grudzień 2009 r.

<sup>1178</sup> Układ Europejski ustanawiający stowarzyszenie między Rzeczypospolitą Polską, z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi, z drugiej strony, sporządzony w Brukseli dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38 ze zm.).

2000<sup>1179</sup> oraz 2002 r.<sup>1180</sup> Również w obowiązującej ustawie z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej<sup>1181</sup> nawiązuje się do tego pojęcia. Zgodnie z art. 1 uppp „Ustawa określa zasady postępowania w sprawach dotyczących pomocy państwa spełniającej przesłanki określone w art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, zwanej dalej „pomocą publiczną”. Podkreślić w tym miejscu należy, iż z dniem 1 grudnia 2009 r. wszedł w życie Traktat z Lizbony z dnia 13 grudnia 2007 r.<sup>1182</sup>, zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Zgodnie z art. 2 TFUE, dotychczasowe oznaczenie „Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską” (TWE) zostało zastąpione przez „Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej”. Z kolei na podstawie art. 5 TFUE dotychczasowe art. 87 - 89 TWE otrzymały oznaczenie art. 107 - 109 TFUE. Z tego wynika, że aktualnie odpowiednikiem art. 87 ust. 1 TWE jest art. 107 ust. 1 TFUE. W wielu aktach wtórnego prawa Unii Europejskiej dotyczącego pomocy publicznej, pojawia się jednak do tej pory odwołanie do Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską i jego art. 87.

Art. 1 uppp nakazuje rozumieć pod pojęciem pomocy publicznej pomoc państwa. W literaturze przedmiotu widoczne jest niejednorodne podejście do obu pojęć, przy czym stwierdzić należy, iż problem ten ma z zasady charakter czysto teoretyczny. Pojęciem pomocy państwa posługuje się prawo wspólnotowe (np. art. 107 ust. 1 TFUE), natomiast „pomoc publiczna” występuje, co do zasady, w prawodawstwie polskim. W mojej ocenie, przyjąć jednak należy, iż używane w prawie krajowym sformułowanie „pomoc publiczna” jest po prostu odpowiednikiem europejskiego pojęcia „pomoc państwa”.<sup>1183</sup>

Z punktu widzenia prawa wspólnotowego kluczowe jest zapewnienie istnienia niezakłóconej konkurencji w ramach rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej. Zasadę wolnej konkurencji zakłócić może pomoc państwa, która nie jest jednak w całości zakazana. Art. 107 ust. 1 TFUE stanowi bowiem, że „Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na

<sup>1179</sup> Ustawa z dnia 30.06.2000 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców (Dz.U. Nr 60, poz. 704 ze zm.).

<sup>1180</sup> Ustawa z dnia 27.07.2002 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców (Dz.U. Nr 141, poz. 1177 ze zm.).

<sup>1181</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm. – dalej zwana w skrócie uppp.

<sup>1182</sup> Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2007 r. – dalej zwany w skrócie TFUE.

<sup>1183</sup> Pogląd taki, wraz z pogłębioną analizą, prezentuje P. Marquardt w: Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców, Warszawa 2007, s. 19-29.

wymianę handlową między Państwami Członkowskimi. Zatem, co do zasady, zakazana jest pomoc państwa, która ma antykonkurencyjny charakter.

Na tle powyższego można więc mówić o pomocy niedozwolonej i dozwolonej. Ta pierwsza spełnia kryteria z art. 107 ust. 1 TFUE. Można też stwierdzić, że pojęcie pomocy publicznej oznacza pomoc pochodzącą ze źródeł publicznych, a pojęcie pomocy publicznej niedozwolonej (antykonkurencyjnej) pomoc, która spełnia przesłanki z art. 107 ust. 1 TFUE. Kwestie te należy rozdzielić albowiem nie jest prawdziwe twierdzenie, że państwo żadnej pomocy nie może udzielić. W szczególności w art. 107 ust. 2 i ust. 3 TFUE wskazuje się wprost na rodzaje pomocy państwa zgodnej ze wspólnym rynkiem.

Wsparcie finansowe dla podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą jest uznawane za pomoc publiczną, która ma charakter antykonkurencyjny, o ile jednocześnie spełnione są następujące przesłanki:

- a) udzielane jest ona przez państwo lub ze środków państwowych,
- b) przedsiębiorstwo uzyskuje przysporzenie na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku,
- c) ma charakter selektywny (uprzywilejowuje określone przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa albo produkcję określonych towarów),
- d) grozi zakłóceniem lub zakłóca konkurencję oraz wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi UE.

Powyższe kryteria należy analizować przy dokonywaniu oceny, czy wsparcie udzielane przez gminę w postaci preferencji podatkowych stanowi pomoc publiczną.

### **4.3. Kryteria uznania wsparcia za pomoc publiczną**

#### **4.3.1. Przedsiębiorca jako beneficjent pomocy**

Analizując przesłanki uznania wsparcia finansowego przez gminę pod kątem uznania go za pomoc publiczną, wyjść należy od stwierdzenia, że sytuacja taka może mieć miejsce jedynie wtedy, gdy beneficjentem tej pomocy jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Kwestia ta ma, z punktu widzenia stanowienia i stosowania prawa podatkowego przez gminy, zasadnicze znaczenia. Nie jest to przy tym, jakby się mogło wydawać, zagadnienie proste w ocenie. Istota problemu sprowadza się bowiem do różnego pojmowania działalności gospodarczej w systemie prawa wspólnotowego oraz krajowego.

W krajowym porządku prawnym zagadnienia związane z wykonywaniem działalności gospodarczej w kompleksowy sposób reguluje przede wszystkim ustawa z dnia 2 lipca 2004

r. o swobodzie działalności gospodarczej.<sup>1184</sup> Ustawa ta w art. 2 definiuje działalność gospodarczą, przez którą rozumie się zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły.<sup>1185</sup> Z kolei przez przedsiębiorcę wskazany akt, w art. 4, nakazuje rozumieć osobę fizyczną, osobę prawną i jednostkę organizacyjną niebędącą osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną - wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą. Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Są to jednak tylko jedne z możliwych do przyjęcia w krajowym porządku prawnym definicje, przy czym ich zastosowanie w kontekście preferencji podatkowych może budzić wątpliwości. Ustawy podatkowe, w tym znajdujące zastosowanie w zakresie podatków i opłat stanowiących dochód gminy, definiują bowiem na własne potrzeby pojęcie działalności gospodarczej. W tym stanie prawnym należałoby dać prymat wykładni danego pojęcia zawartej w słowniczku ustawy podatkowej przed jego znaczeniem ukształtowanym w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Przede wszystkim najpierw należy bowiem ustalić, czy dany wyraz (zwrot) budzący wątpliwości interpretatora nie ma definicji legalnej w akcie prawnym, w którym się znajduje, chyba, że w tekście danej ustawy jest wyraźne odesłanie do innej ustawy.<sup>1186</sup> Definicja legalna jest to rozumienie poszczególnych zwrotów występujących w tekście prawnym ustalone przez prawodawcę mocą przepisów prawnych (pozytywna definicja legalna).<sup>1187</sup>

Biorąc powyższe pod uwagę zauważyć należy, iż pomoc publiczna w formie preferencji podatkowych udzielana jest przez gminy albo w drodze indywidualnych decyzji w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wydawanych na podstawie art. 67a i 67b o.p., albo też poprzez uchwały podatkowe, którymi wprowadza się zwolnienia podatkowe na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatku leśnym, lub też obniża się stawki podatku w oparciu o pierwszy ze wskazanych aktów. Pojęcie działalności gospodarczej zdefiniowane jest w ordynacji podatkowej oraz

---

<sup>1184</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm. – dalej zwana w skrócie usdg.

<sup>1185</sup> Wskazana ustawa wyłącza niektóre rodzaje działalności gospodarczej od swoich rozwiązań i rygorów (art. 3). Natomiast inne ustawy pogrążają jeszcze bardziej ten stan przyjmując, że dany rodzaj działalności nie zalicza się do działalności gospodarczej (np. działalność kulturalna, działalność uczelni publicznych i niepublicznych), bądź też definiują pojęcie działalności gospodarczej na własny użytek (np. ustawy podatkowe). Sprawia to, że w praktyce pojęcie działalności gospodarczej nie jest traktowane jednolicie – zob. C. Kosikowski, Kolejne nowelizacje ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 10.

<sup>1186</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1997 r. (sygn. akt SA/Rz 538/96), Temida (CD), Gdańsk 2002.

<sup>1187</sup> Por. A. Jamróz, Wstęp do nauk prawnych, Białystok 1999, s. 160.

ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Nie ma takiej definicji w ustawie o podatku rolnym oraz leśnym, co uzasadnia posługiwanie się w tym zakresie w ramach wykładni systemowej, pojęciem działalności gospodarczej zawartym w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Do tej definicji nawiązuje zresztą także u.o.p.l., która w art. 1a ust. 1 pkt 4 przez działalność gospodarczą nakazuje rozumieć działalność, o której mowa w przepisach usdg, z tym zastrzeżeniem, że nie jest taką działalnością również zdefiniowana w uopl działalność rolnicza (art.1a ust. 1 pkt 6), leśna (art. 1a ust. 1 pkt 7) oraz wynajem turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5. Jest to więc specyficzna definicja, która odbiega od tej wynikającej z usdg. Podkreślić jednak w tym miejscu należy, iż definicja z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.o.p.l. stosowana jest jedynie na potrzeby tej ustawy. W art. 20a-20d u.o.p.l., które odnoszą się do problematyki pomocy publicznej, nie nawiązuje się do tej definicji. Przepisy te wskazują bowiem jedynie na uchwały przewidujące udzielenie pomocy publicznej, w żadnym elemencie nie sugerując, że uchwały te dotyczą podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, co uzasadniałoby rozumienie tego pojęcia w taki sposób jak na to wskazuje uopl. W konsekwencji do oceny, czy mamy do czynienia z uchwałą przyznającą pomoc publiczną dla podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, nie można stosować definicji tej działalności z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.o.p.l.

Z inną sytuacją będziemy mieli natomiast do czynienia na gruncie regulacji ordynacji podatkowej. Art. 3 pkt 9 o.p. stanowi, że ilekroć w tej ustawie jest mowa o działalności gospodarczej, rozumie się przez to każdą działalność zarobkową w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonujące taką działalność do przedsiębiorców. Jest to więc szersza definicja działalności gospodarczej niż w usdg. Obejmuje ona nawet takie przypadki, gdy przepis szczególny wprost stanowi, że dany rodzaj działalności nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu usdg. Z sytuacją taką mamy do czynienia np. w przypadku działalności kulturalnej<sup>1188</sup> czy oświatowej<sup>1189</sup>. Oznacza to, że w świetle op podmioty prowadzące tego

---

<sup>1188</sup> Zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 z późn. zm.), działalność kulturalna nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu odrębnych przepisów.

rodzaju działalność uznawane są za takie, które prowadzą działalność gospodarczą. W konsekwencji znajduje do nich zastosowanie art. 67b o.p., który stanowi, że organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą (tu nie ma wątpliwości, że w rozumieniu tej ustawy), może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowią m.in. pomoc publiczną. Wydaje się więc, że w tym zakresie miarodajne dla oceny, czy dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą są regulacje ordynacji podatkowej.

Zwrócić wreszcie należy uwagę na definicję beneficjenta pomocy oraz działalności gospodarczej z art. 2 pkt 16 i 17 uppp. Pod tym pierwszym pojęciem ustawa nakazuje rozumieć podmiot prowadzący działalność gospodarczą, w tym podmiot prowadzący działalność w zakresie rolnictwa lub rybołówstwa, bez względu na formę organizacyjno-prawną oraz sposób finansowania, który otrzymał pomoc publiczną. Działalnością gospodarczą jest z kolei działalność gospodarczą, do której mają zastosowanie reguły konkurencji określone w przepisach części trzeciej tytułu VI rozdziału 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Zauważyć przy tym należy, iż w prawie Unii Europejskiej nie funkcjonuje legalna definicja pojęcia „przedsiębiorca” czy też „działalność gospodarcza”.<sup>1190</sup> Pojęcie „przedsiębiorca” właściwe jest dla krajowego porządku prawnego, gdy tymczasem w prawie wspólnotowym, mówiąc o podmiocie praw i obowiązków używa się konsekwentnie terminu *enterprise* (przedsiębiorstwo) lub nawet przedsięwzięcie, co stanowi czysto ekonomiczne rozumienie tego pojęcia, tożsamy z polskim pojęciem „działalności gospodarczej”.<sup>1191</sup> Ponadto w prawie wspólnotowym przyjęto praktykę definiowania pojęcia „przedsiębiorstwo” *causa ad causam*, dla potrzeb konkretnych okoliczności faktycznych danego przypadku.<sup>1192</sup> Nie wdając się w tym miejscu w dłuższe rozważania dotyczące wskazanej problematyki<sup>1193</sup> stwierdzić należy, iż w rozumieniu prawa wspólnotowego, przedsiębiorcą będzie każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, bez względu na formę organizacyjno-prawną jej prowadzenia, sposób finansowania, wielkość, występowanie zarobkowego charakteru tej działalności. Przez przedsiębiorstwo (przedsiębiorczość) należy rozumieć samodzielne i rzeczywiste wykonywanie działalności

---

<sup>1189</sup> Art. 83a ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jednolity: Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 z późn. zm.) stanowi, że prowadzenie szkoły, placówki, zespołu szkół lub placówek oraz innej formy wychowania przedszkolnego, nie jest działalnością gospodarczą.

<sup>1190</sup> Zob. G. Materna, Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji, Warszawa 2009, s. 113 i nast.

<sup>1191</sup> Zob. P. Marquardt, Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców, Warszawa 2007, s. 144.

<sup>1192</sup> K. Strzyczkowski, Pojęcie przedsiębiorcy publicznego, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2002, nr 12.

<sup>1193</sup> Więcej na ten temat zob. L. Etel, Podatnik prowadzący działalność gospodarczą a pomoc publiczna, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2011, nr 1.



gospodarczej przy pomocy trwałego urządzenia w innym państwie członkowskim na czas nieoznaczony.<sup>1194</sup> Tak szerokie ujęcie pojęcia przedsiębiorcy pozwala stwierdzić, że będą nim objęte takie podmioty jak np. gmina, zakłady opieki zdrowotnej, spółdzielnie mieszkaniowe, instytucje kultury oraz rolnicy.

Poczynione rozważania prowadzą do wniosku, że w zakresie definiowania przedsiębiorcy oraz działalności gospodarczej mamy do czynienia z sytuacją, w której brakuje jednolitego znaczenia tych pojęć. W szczególności ustawy podatkowe stosowane w zakresie podatków i opłat samorządowych przewidują własne definicje, które stosowane są na potrzeby wyłącznie tych aktów. Z drugiej jednak strony w zakresie pomocy publicznej, do której z kolei nawiązują ustawy podatkowe, mamy inne, szersze pojęcie działalności gospodarczej i przedsiębiorcy. Ustawa o postępowaniach dotyczących pomocy publicznej nawiązuje w swej treści do prawa Unii Europejskiej, co pozwala stwierdzić, że to właśnie definicje ukształtowane w tym systemie prawnym powinny być stosowane. Na potrzeby oceny, czy mamy do czynienia z pomocą publiczną w rozumieniu art. 107 TFUE (art. 87 TWE) należy więc przyjąć, że adresatem wsparcia jest każdy podmiot, bez względu na jego formę organizacyjno-prawną, który oferuje towary lub usługi na rynku. Tezę tę potwierdza stanowisko wspólne Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Ministerstwa Finansów z dnia 19 listopada 2004 r. w sprawie stosowania przepisów o pomocy publicznej w zakresie podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego i leśnego w 2005 r.<sup>1195</sup>, zgodnie z którym „W odniesieniu do pojęcia przedsiębiorcy/przedsiębiorstwa w prawie wspólnotowym należy podkreślić, iż pojęcie to jest rozumiane bardzo szeroko i obejmuje swym zakresem wszystkie kategorie podmiotów zaangażowanych w działalność gospodarczą, niezależnie od formy prawnej tego podmiotu i źródeł jego finansowania. Co więcej, nie ma znaczenia fakt, iż są to podmioty nie nastawione na zysk (*non-profit organisation* – np. orzeczenie z dnia 21 września 1999 r. w sprawie Albany C-67/96). Należy podkreślić, iż przepisy prawa wspólnotowego znajdują zastosowanie także do podmiotów sektora publicznego prowadzących działalność gospodarczą. Po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, obowiązek stosowania przepisów w zakresie pomocy publicznej potencjalnie może dotyczyć wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, bez względu na to, czy przepisy obowiązujące w danym państwie członkowskim przyznają danemu podmiotowi status przedsiębiorcy”.

---

<sup>1194</sup> Orzeczenie z 25.07.1991 r. w sprawie C-213/89: Factortame, Zb. Orz. 1991, s. I-3905.

<sup>1195</sup> Dokument był umieszczony na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: <http://www.mf.gov.pl>

Powyższe prowadzi do sytuacji, w której regulacje związane z udzielaniem pomocy publicznej będą stosowane nawet do takich podmiotów, które w rozumieniu prawa krajowego, często na mocy wyraźnego przepisu prawa, nie prowadzą działalności gospodarczej. Jest to sytuacja niezrozumiała zarówno z punktu widzenia podmiotów stanowiących, jak i stosujących prawo. Może ona bowiem prowadzić do konieczności stosowania reguł związanych z udzielaniem pomocy publicznej np. podmiotowi prowadzącemu teatr, chociaż po pierwsze prowadząc działalność kulturalną nie jest on traktowany jako przedsiębiorca, po drugie jest budynek i grunt nie są opodatkowane podatkiem od nieruchomości wg stawek dla przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

#### **4.3.2. Publiczny charakter wsparcia**

Z pomocą publiczną możemy mieć do czynienia jedynie w przypadku, gdy jest ona udzielana przez państwo lub ze środków państwowych. Celem generalnego zakazu udzielania takiej pomocy jest bowiem ograniczenie interwencjonizmu państwowego pozostającego w dysharmonii, a nawet w opozycji do zasad wolnej konkurencji i wolnego handlu na wspólnym rynku.<sup>1196</sup> Nie wdają się w tym miejscu w szczegółowe rozważania związane z wzajemnymi relacjami w jakich pozostają oba powołane kryteria<sup>1197</sup>, wskazać należy, iż pojęcie „państwo” traktowane jest na gruncie prawa europejskiego bardzo szeroko, gdyż za pomoc udzieloną przez państwo uznaje się każdą pomoc, która pochodzi od organów administracyjnych, zarówno o charakterze centralnym, jak i regionalnym czy lokalnym. Nie występuje tutaj żadne rozróżnienie na władze państwowe i samorządowe, co uzasadnia twierdzenie, że za emanację państwa należy uznać również polskie gminy.<sup>1198</sup>

W literaturze przedmiotu, na gruncie orzecznictwa ETS, formułuje się test, który pozwala ustalić, czy dany środek spełnia kryterium pochodzenia od państwa lub ze środków publicznych, a który składa się z dwóch pytań o następującej treści:

- Czy zasoby, z których dany środek został sfinansowany, stanowią zasoby państwowe, przy czym pytaniem pomocniczym w tym zakresie jest to, czy państwo kontroluje dane zasoby bezpośrednio lub choćby pośrednio?

---

<sup>1196</sup> A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009, s. 77.

<sup>1197</sup> Zob. więcej na ten temat – P. Marquardt, *Pomoc publiczna ...*, op. cit., s. 43-44.

<sup>1198</sup> Tamże, s. 42.

- Jeżeli odpowiedź na pierwsze pytanie jest twierdząca, to drugie pytanie dotyczy tego, czy transfer zasobów można przypisać państwu?<sup>1199</sup>

Pozytywna odpowiedź na oba pytania oznacza, że badany środek objęty jest zakresem art. 107 ust. 1 TFUE, oczywiście o ile spełnione są pozostałe przesłanki z tego przepisu.

W kontekście powyższego stwierdzić należy, iż stosowane przez gminę preferencje podatkowe w postaci obniżonej stawki podatku, zwolnień podatkowych oraz ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, spełniają wskazane wyżej kryteria pozwalające uznać je za udzielane przez państwo. Tym samym w każdym przypadku stosowania tych środków spełniona jest druga z przesłanek, o których mowa w art. 107 ust. 1 TFUE.

#### **4.3.3. Korzyść ekonomiczna**

Istnienie korzyści dla odbiorcy lub odbiorców pomocy jest elementem definicji pojęcia pomocy publicznej. Jak wskazuje się przy tym w literaturze przedmiotu<sup>1200</sup>, można mówić o korzyści dla beneficjenta w ogóle lub o korzyści nieodpłatnej, co oznacza, że z udzieleniem pomocy nie łączy się żadne świadczenie wzajemne ze strony przedsiębiorcy. Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto szeroką definicję korzyści, co oznacza, że częściowa, a nawet całkowita odpłatność za uzyskaną korzyść nie pozbawia danego środka charakteru pomocowego. Za wystarczające dla uznania, że korzyść wystąpi można przy tym uznać taką sytuację, w której jest ona udzielana za niewspółmiernie niską zapłatę. W tej sytuacji pomoc udzielona będzie obejmowała całą korzyść, łącznie z tą jej częścią, za którą opłata została otrzymana.

Powyższe założenie ma istotne znaczenie w kontekście faktu, iż w przypadku preferencji podatkowych mamy do czynienia z pomocą nieodpłatną, ale i częściowo odpłatną. Ta druga sytuacja dotyczy ulg w spłacie zobowiązań podatkowych polegających na odroczeniu terminu płatności podatku lub zapłaty zaległości podatkowej oraz rozłożeniu na raty podatku lub zaległości. W związku z uzyskaniem tych preferencji beneficjent może być zobowiązany do uiszczenia na rzecz budżetu gminy opłaty prolongacyjnej. Świadczenie to stanowi częściową rekompensatę za to, że przez pewien czas gmina nie może dysponować określonymi kwotami wynikającymi z ciążącego na podatniku zobowiązania. W przypadku podatków i opłat, które stanowią dochód gminy opłata prolongacyjna ma charakter fakultatywny, a jej pobieranie uzależnione jest od podjęcia stosownej uchwały na podstawie

---

<sup>1199</sup> Zob. A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa ...*, op. cit., s. 102.

<sup>1200</sup> Tamże, s. 45.

art. 57 § 7 op. Wysokość opłaty prolongacyjnej nie może przekraczać 50% stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

Jeżeli przyjąć, że dany środek może zostać uznany za pomoc państwa jedynie w przypadku, gdy przynosi on dla podmiotu do którego został skierowany określone korzyści, to z pewnością nie stanowi pomocy zwrot niesłusznie pobranego podatku. Sytuacja taka nie występuje jednak w przypadku preferencji podatkowych takich jak ulgi, zwolnienia czy ulgi w spłacie podatku. Są to instrumenty stosowane w sposób jednostronny i autonomiczny przez państwo lub samorząd, które mają charakter pomocy w sensie negatywnym. Pod tym pojęciem należy rozumieć działania polegające na udzieleniu wsparcia nie wprost, lecz poprzez zmniejszenie ciężarów publicznoprawnych spoczywających na przedsiębiorcy.<sup>1201</sup>

Korzyść po stronie przedsiębiorcy występuje bez wątplenia wtedy, gdy przysporzenie ma charakter nieodpłatny. Zatem w przypadku ulg i zwolnień ustawowych oraz wynikających z uchwał rad gmin, a także umorzenia zaległości podatkowych analizowany warunek uznania wsparcia za pomoc publiczną z pewnością jest zrealizowany. Z inną sytuacją możemy mieć natomiast do czynienia w zakresie odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty. W pierwszym rzędzie należałoby przeprowadzić tzw. test prywatnego wierzyciela. Służy on ustaleniu czy państwo występujące w roli wierzyciela zachowuje się jak prywatna instytucja nastawiona na zysk. Należy więc ustalić, czy zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązania byłoby możliwe do zaakceptowania przez prywatnego wierzyciela, który kierowałby się wyłącznie względami komercyjnymi. Sprowadza się to w istocie do pytania, czy podmiot publiczny w danym przypadku, tak jak by to zrobił prywatny wierzyciel, podejmuje działania mające na celu odzyskanie należnych kwot wraz ze świadczeniami ubocznym, które zrekompensują mu stratę poniesioną w związku z opóźnieniem w spłacie należności? W przypadku odpowiedzi negatywnej, można stwierdzić wystąpienie pomocy publicznej. Z testem prywatnego inwestora wiąże się zjawisko optymalizacji ściągальności podatków. Organy podatkowe sprawdzają, czy konieczność rozłożenia na raty lub odroczenia ściągальności podatków jest skutkiem poważnych problemów przedsiębiorcy, czy też wyjątkową okolicznością, spowodowaną przez czynniki zewnętrzne. W drugim przypadku mamy do czynienia z optymalizacją, w pierwszym zaś z pomocą publiczną.<sup>1202</sup>

W praktyce udzielenie preferencji podatkowej w postaci odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty nie będzie się wiązało z uzyskaniem przez przedsiębiorcę korzyści w dwóch sytuacjach:

---

<sup>1201</sup> P. Marquardt, *Pomoc publiczna ...*, op. cit., s. 40.

<sup>1202</sup> Zob. wyjaśnienia UOKiK umieszczone na stronie: <http://www.uokik.gov.pl>

- gdy wartość udzielonej pomocy wyrażona w postaci ekwiwalentu dotacji brutto (EDB) stanowi liczbę ujemną, względnie zero;
- gdy udzielenie preferencji będzie stanowiło optymalizację ściągania należności.

W pierwszym ze wskazanych przypadków wyjść należy od tego, że udzieloną w formie rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności pomoc należy przeliczyć na ekwiwalent dotacji brutto wg zasad określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach.<sup>1203</sup> Ekwiwalent dotacji, to szacunkowa wartość pomocy, jaką w formie dotacji otrzymałby przedsiębiorca, który uzyskuje pomoc w innej formie niż dotacja. Celem obliczeń jest określenie rzeczywistej wartości pomocy publicznej udzielonej beneficjentowi. Wzór dla obliczenia EDB w przypadku rozłożenia na raty zawiera § 4 pkt 13, a w przypadku odroczenia terminu płatności § 4 pkt 15 wskazanego rozporządzenia.<sup>1204</sup> W obu wzorach stosuje się takie elementy kalkulacyjne jak: kwota odroczonego podatku lub raty, liczba dni na jakie odroczone zapłatę lub liczba dni do zapłaty danej raty, stopa referencyjna oraz stopa naliczania opłaty prolongacyjnej. Stopa referencyjna stosowana jest w przy obliczaniu EDB i ma z założenia odzwierciedlać rynkową stopę oprocentowania. Od dnia 1 lipca 2008 r. wysokość stopy bazowej podaje w Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich Komisja Europejska. Aby ustalić stopę referencyjną do stopy bazowej należy dodać tzw. marżę, której wysokość uzależniona jest od ratingu danego przedsiębiorstwa oraz od oferowanego poziomu zabezpieczeń.<sup>1205</sup> W standardowych przypadkach (standardowy rating i standardowe zabezpieczenie) do kwoty bazowej należy doliczyć marżę odpowiadającą 220 punktom bazowym.<sup>1206</sup> Jeżeli więc wysokość EDB z uwzględnieniem odpowiedniej stopy referencyjnej i opłaty prolongacyjnej wynosi zero lub jest ujemna, nie można mówić o uzyskaniu przez przedsiębiorcę korzyści, a zatem i pomocy publicznej.

W drugiej ze wskazanych sytuacji również nie dochodzi do udzielenia przedsiębiorcy korzyści, gdyż rozłożenie na raty lub odroczenie terminu płatności uznawane jest za optymalizację w ściąganiu należności, co ma miejsce w przypadku spełnienia następujących warunków:<sup>1207</sup>

<sup>1203</sup> Dz.U. Nr 194, poz. 1983 z późn. zm.

<sup>1204</sup> Szerzej kwestie te omawia R. Fudalewski, Przeliczenie pomocy publicznej udzielanej w formie odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty podatku, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 5.

<sup>1205</sup> Wysokość marży w punktach bazowych wskazano w zależności od ratingu i poziomu zabezpieczeń w Komunikacie Komisji w sprawie zmiany metody ustalania stóp referencyjnych i dyskontowych (Dz.Urz. UE C 14 z 19.01.2008 r.).

<sup>1206</sup> Tamże.

<sup>1207</sup> Zob. J. Burzyński, Pomoc publiczna dla przedsiębiorców. Zasady udzielania i dokumentacja (poradnik dla gmin), Gdańsk 2008, s. 194-195.

- wymagana jest pozytywna ocena beneficjenta, która wskazuje na jedynie przejściowy charakter problemów z terminową spłatą należności i daje ona podstawę do uznania, że będzie on w stanie w przyszłości uregulować ciężące na nim zobowiązania;
- wymagane jest zastosowanie opłaty prolongacyjnej, która jest swego rodzaju oprocentowaniem na poziomie zbliżonym do warunków rynkowych, a więc powinna odpowiadać średniomiesięcznej stopie WIBOR.

Reasumując tę część rozważań stwierdzić należy, iż korzyść po stronie przedsiębiorcy, której wystąpienie jest jednym z warunków uznania wparcia za pomoc publiczną, w przypadku preferencji podatkowych stosowanych przez gminy wystąpić może w przypadku zwolnień i ulg ustawowych oraz umorzenia zaległości podatkowej. W zakresie odroczenia terminu płatności oraz rozłożenia na raty, w przypadku realizowania na terenie gminy opłaty prolongacyjnej, z zasady przedsiębiorca nie będzie uzyskiwał korzyści, a zatem i pomocy publicznej.

#### **4.3.4. Selektowność pomocy**

Preferencje podatkowe udzielane przez gminy mogą stanowić pomoc publiczną, o ile uprzywilejowują określone przedsiębiorstwo lub przedsiębiorstwa albo produkcję określonych towarów, czyli mają selektywny charakter. Co więcej, selektowność może dotyczyć także gałęzi produkcji, usług, handlu, określonego sektora gospodarki czy regionu.

Waga analizowanego warunku polega na tym, że stanowi on w istocie punkt wyjścia do badania dalszych przesłanek, gdyż bez niego nie może być mowy o naruszeniu konkurencji ani zasad wymiany handlowej.<sup>1208</sup>

Z selektownością mamy więc do czynienia, jeżeli dany środek nie jest stosowany do wszystkich przedsiębiorców i ich określone grupy uprzywilejowuje. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że do oceny, czy w konkretnych warunkach dochodzi do uprzywilejowania może służyć tzw. test inwestora prywatnego, który polega na odniesieniu zachowania danego państwa członkowskiego do pewnego wzorca zachowań, którym jest zachowanie prywatnego inwestora w warunkach rynkowych i zbadanie na tej podstawie, czy działanie takie ma charakter uprzywilejowujący potencjalnego beneficjenta.<sup>1209</sup> Jeżeli potencjalny beneficjent otrzymałby od prywatnego inwestora świadczenie, jakiego zdecydowałoby się udzielić państwo, działanie takie może być uznane za uprzywilejowujące go w stosunku do pozostałych konkurentów. Uprzywilejowanie wyraża się w określonej korzyści, a zatem tekst

---

<sup>1208</sup> P. Marquardt, *Pomoc publiczna ...*, op. cit., s. 45.

<sup>1209</sup> Ibidem, s. 45-48.

prywatnego inwestora teoretycznie pozwala także stwierdzić istnienie tego elementu składowego pomocy publicznej. O czym już wspomniano we wcześniejszej części opracowania, w zakresie ulg i zwolnień podatkowych, do oceny, czy państwo występujące w roli wierzyciela zachowuje się jak prywatna instytucja nastawiona na zysk, służy będący pochodną testu prywatnego inwestora, tekst prywatnego wierzyciela.

Jeżeli środek pomocowy jest skierowany do wszystkich przedsiębiorców na rynku i wszystkich sektorów gospodarki, to w grę może wchodzić tzw. ogólny środek interwencji, który nie stanowi pomocy publicznej. Ogólne środki interwencji z natury nie zakłócają konkurencji, lecz mają systemowy, powszechny i ogólnospołeczny charakter. Są one więc przejawem pewnej polityki, w tym fiskalnej, prowadzonej przez państwo. W zakresie samorządu do ogólnych środków interwencji można zaliczyć obowiązujący na terenie danej gminy system podatków i opłat lokalnych, który kształtowany jest przez władzę lokalną. W granicach ustawowych rady gmin mogą kształtować wysokość podatków i opłat lokalnych, w tym przez określanie stawek tych świadczeń. Stawki te mogą być kształtowane na terenie danej gminy na poziomie niższym niż w gminach sąsiednich. Określenie stawki dla budynków, gruntów oraz budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na poziomie niższym niż w sąsiednich gminach, nie stanowi pomocy publicznej. Nie ma ono bowiem charakteru selektywnego, gdyż dotyczy wszystkich przedsiębiorców z terenu gminy. W podobny sposób należy traktować, np. wprowadzenie niższej stawki podatku od nieruchomości dla gruntów pod drogami oraz budowli dróg. Jeżeli z założenia takie rozwiązanie ma sprzyjać rozbudowie infrastruktury, to ma charakter systemowy, a nie selektywny. Każdy przedsiębiorca posiadający tego rodzaju przedmioty opodatkowania może korzystać z określonej w uchwale stawki, a jej stosowanie jest niezależne do działania organów podatkowych. Na ten ostatni element, brak dyskrecjonalnego władztwa organów administracji, wskazuje się jako istotny dla oceny, czy dany środek pomocy ma charakter selektywny czy też nie.<sup>1210</sup>

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że typowymi przykładami ogólnych środków interwencji są inwestycje w infrastrukturę służącą ogółowi przedsiębiorców, a zwłaszcza w taką infrastrukturę, której zapewnienie należy do zadań organów publicznych.<sup>1211</sup> W tym kontekście wyraźnie należy odróżnić finansowanie infrastruktury przeznaczonej dla konkretnego użytkownika od finansowania infrastruktury publicznej (ogólnej), która jest

---

<sup>1210</sup> L. Hancher, *The General Framework* (w:), L. Hancher, T. Ottervanger, P.J. Slot (red.), E.C. State Ads, London 1999, s. 54.

<sup>1211</sup> A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa ...*, op. cit., 163.

dostępna dla wszystkich potencjalnych użytkowników na równych i niedyskryminujących zasadach. Finansowanie to może mieć bezpośredni (przekazanie środków finansowych) lub pośredni charakter (zwolnienie z obowiązku poniesienia określonych kosztów, np. podatków). Zauważyć należy, że o ile publiczne finansowanie inwestycji może nie być pomocą, to takie przesłanki może spełniać późniejsze traktowanie w sposób preferencyjny przedsiębiorców korzystających z finansowanej infrastruktury. W decyzji Komisji Europejskiej wydanej w sprawie Daimler-Benz<sup>1212</sup> wskazano ponadto, że nie stanowi pomocy państwa zapewnienie infrastruktury, jeżeli przedsiębiorstwo bierze udział w pokryciu kosztów z tym związanych poprzez płatności podatków lokalnych.

Powyższe rozważania odnieść można np. do budowanej na terenie Polski w związku z EURO 2012 infrastruktury sportowej. W zasadzie nie budzi wątpliwości, iż finansowanie tych inwestycji, w tym stadionów, ze środków samorządu, nie stanowi pomocy publicznej, gdy spełnione będą następujące przesłanki:<sup>1213</sup>

- brak selektywnej korzyści dla jednego lub większej liczby przedsiębiorców lub produktów;
- w przypadku powierzenia zarządzania infrastrukturą podmiotowi prywatnemu, inwestycja musi być przedmiotem umowy o prowadzenie/zarządzanie, która gwarantuje, że infrastruktura będzie dostępna dla różnych użytkowników i różnych rodzajów działalności;
- finansowanie publiczne infrastruktury sportowej musi następować po przeprowadzeniu otwartej, przejrzystej, niedyskryminującej procedury, najlepiej w formie otwartego przetargu.

Od powyższego należy jednak odróżnić sytuacje, w których po wyborze operatora obiektu, który z zasady jest przedsiębiorcą, udziela mu się preferencji podatkowych w formie zwolnień od podatku lub obniżonej stawki podatku. Tego rodzaju preferencji nie mogą mieć wprawdzie charakteru podmiotowego, lecz w istocie ich adresatem są zawsze konkretne podmioty posiadające tytuł do władania nieruchomością. W związku z tym zwolnienie z podatku od nieruchomości np. budowli stanowiących infrastrukturę sportową, może stanowić pomoc publiczną, zwłaszcza wtedy, gdy określone w uchwale kryteria udzielenia zwolnienia skutkują tym, że korzysta z niego określony przedsiębiorca. Zjawisko takie można nazwać ukrytą selektywnością. Mamy z nim do czynienia wtedy, gdy dany instrument podatkowy ma pozornie wszelkie cechy ogólnego środka interwencji zastosowanego w celu realizacji polityki gospodarczej, ale w istocie prowadzi do uprzywilejowania określonego

---

<sup>1212</sup> Decyzja Komisji 92/465/EWG, Daimler-Benz, OJ L 263 z 9 września 1992 r., s. 15

<sup>1213</sup> Pismo Dyrekcji Generalnej ds. Konkurencji Komisji Europejskiej skierowane do Stałego Przedstawicielstwa Holandii, Bruksela D (2002). Główne tezy pisma zawarte zostały w pkt 14 i 15 decyzji Komisji z dnia 30 stycznia 2008 r. w sprawie dotyczącej „Inwestycji gminy Rotterdam w kompleks Ahoy” (pomoc państwa C4/2008, poprzednio N97/2007; Dz. Urz. UE C 68 z 13.2.2008 r.)



przedsiębiorstwa, grupy przedsiębiorstw lub gałęzi produkcji.<sup>1214</sup> Chodzi więc o takie sytuacje, w których konstrukcja preferencji oparta jest o pewne czynniki, które umożliwiają wskazanie określonych przedsiębiorstw, którym szczególnie sprzyjają. Zatem na pierwszy rzut oka obiektywne kryteria, w rzeczywistości mogą być spełnione jedynie przez wybrane, ściśle określone kategorie przedsiębiorców. Jako przykład takiej sytuacji można wskazać wprowadzanie przez rady gmin zwolnień, które z pozoru mają charakter generalny, ale zawarte w nich kryteria skutkują tym, że korzysta z nich jedynie określona grupa przedsiębiorców. Jeżeli więc np. zwolnienie będzie dotyczyło budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni użytkowej przekraczającej 1000 m<sup>2</sup>, ale tego rodzaju budynki będą miały tylko określone podmioty, to preferencja ta nie będzie miała w istocie charakteru ogólnego, lecz selektywny. Tezę tę potwierdza także stanowisko UOKiK dotyczące różnicowania stawek podatku od środków transportowych, w którym wskazuje się, że może mieć ono charakter systemowy, tj. stanowi integralny element lokalnego systemu opodatkowania, którego celem nie jest udzielanie pomocy konkretnym przedsiębiorcom, czy też wspieranie konkretnych rodzajów działalności gospodarczej.<sup>1215</sup> W związku z tym obniżanie stawek podatku w oparciu o określone kryteria, może, w zależności od okoliczności faktycznych, stanowić pomoc publiczną. Jak wskazuje UOKiK, przykładowo, jeżeli celem obniżenia stawek podatku od środków transportowych w stosunku do podmiotów posiadających katalizator spalin, instalację gazową czy stosowny certyfikat euro jest dbanie o środowisko naturalne, a nie wspieranie konkretnych przedsiębiorców, to mamy do czynienia z rozwiązaniem systemowym, które nie stanowi pomocy publicznej. Zastosowanie przepisów o pomocy publicznej należałoby jednak rozważyć w przypadku różnicowania stawek podatku od środków transportowych ze względu na rok produkcji pojazdu, czy liczbę miejsc do siedzenia. Takie działania mogą być bowiem ukierunkowane na wspieranie określonych przedsiębiorców (w szczególności w mniejszych gminach, gdy liczba podatników i zakres ich działalności są dokładnie znane organom podatkowym).

Pomoc o charakterze selektywnym z jednej strony uprzywilejowuje określonych przedsiębiorców, z drugiej prowadzi do dyskryminacji innych. Wystąpienie tego ostatniego elementu może więc dowodzić selektywnego charakteru pomocy, gdyż świadczy o istnieniu dwóch grup przedsiębiorców – uzyskujących korzyść i dyskryminowanych. To kryterium powinno być uwzględniane, moim zdaniem, dla dokonania oceny, czy mamy do czynienia z pomocą publiczną, przy czym analizować należy realne konsekwencje wprowadzanych

---

<sup>1214</sup> A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa ...*, op. cit., 186.

<sup>1215</sup> Wyjaśnienie dostępne na stronie internetowej UOKiK: <http://www.uokik.gov.pl>

rozwiązań, a nie ich literalne brzmienie. Chodzi o takie sytuacje, gdy regulacje prawne pozornie nie wprowadzają selektywnego uprzywilejowania określonych kategorii przedsiębiorców, ale ich obiektywny i praktyczny skutek do tego się sprowadza. Jako przykład takiej sytuacji wskazać można stosowaną w praktyce uchwałodawczej niektórych rad gmin technikę określania stawek podatku od nieruchomości polegającą na ustaleniu stawki podstawowej – niższej oraz jako wyjątku od zasady, stawki szczególnej – wyższej. Tego rodzaju zapis może przybierać postać określenia stawki podatku do nieruchomości:

„od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 17,00 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, z wyjątkiem budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży paliw, dla których stawka wynosi – 20,00 zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej”.

Jeżeli ocenić powyższy zapis pod kątem dwóch, podstawowych elementów definicji pomocy publicznej, tj. uzyskania korzyści oraz selektywności, to stwierdzić należy, iż nie powinno być wątpliwości co do następujących faktów:

- rada gminy w drodze uchwały dokonała zróżnicowania stawki, której adresatami są podmioty prowadzące działalność gospodarczą;
- wyróżniono stawkę wyższą oraz niższą, a zatem dla tej kategorii przedsiębiorców, którzy posiadają inne budynki niż związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży paliw, korzystanie z niższej stawki będzie ewidentną korzyścią;
- wprowadzenie dwóch, różnych stawek prowadzi do wyodrębnienia kategorii podmiotów uprzywilejowanych oraz dyskryminowanych, co potwierdza selektywność pomocy.

W związku z powyższym, w mojej ocenie, wskazany sposób różnicowania stawek podatkowych może prowadzić, w odniesieniu do podmiotów korzystających z niższej stawki, do udzielania im pomocy publicznej. Bez względu na zapis, konsekwencją wprowadzenia analizowanego rozwiązania, będzie uprzywilejowanie określonej kategorii przedsiębiorców i nie w tym zakresie znaczenia fakt, że nie została ona w sposób pozytywny zdefiniowana, lecz stało się to poprzez wyłączenie z niej przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży paliw.

#### **4.3.5. Zakłócenie konkurencji oraz wpływ na handel wewnątrzwspólnotowy**

Podstawowym kryterium, które powinno być analizowane w kontekście uznania danego wsparcia w postaci preferencji podatkowej za pomoc publiczną, jest negatywny wpływ tego środka na wspólny rynek. W tym aspekcie rozróżnić należy dwa podstawowe

kryteria oceny wskazane w art. 107 ust. 1 TFUE: zakłócenie lub zagrożenie zakłóceniem konkurencji oraz wpływ na wymianę handlową w wymiarze wewnątrzspółnotowym. Użycie w analizowanym przepisie terminu „oraz” oznacza, że warunki te muszą być spełnione kumulatywnie.

Jednym ze środków, które mogą skutkować zakłóceniem konkurencji na poziomie Wspólnoty są podatki. Pojęcie konkurencji można rozumieć jako swoistą rywalizację przedsiębiorców, która zmierza do osiągnięcia przez nich korzyści ekonomicznych poprzez wykorzystanie różnych instrumentów, co ma doprowadzić do wyeliminowania rywali i pozyskania klientów.<sup>1216</sup> Zakłócenie konkurencji oznacza zatem taką sytuację w której dochodzi do zmiany pozycji beneficjenta wśród konkurentów, który w następstwie uzyskania pomocy znajduje się w pozycji uprzywilejowanej.<sup>1217</sup> Jeżeli brać pod uwagę pomoc podatkową samorządu, to najczęściej zakłócenia konkurencji będą miały charakter zakłóceń rodzajowych i szczególnych.<sup>1218</sup> Te pierwsze dotyczą uprzywilejowania określonych sektorów gospodarki lub określonych regionów. W tym drugim przypadku chodzi o zakłócenia na poziomie poszczególnych przedsiębiorstw, poprzez przyznanie im szczególnych środków pomocy.

W zakresie wpływu na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi UE chodzi o wyznaczenie granicy pomiędzy pomocą, która leży w obszarze zainteresowania organów wspólnotowych oraz krajowych. Innymi słowy poza zakresem zainteresowania organów wspólnotowych leży pomoc krajowa, która nie wpływa na wymianę handlową w wymiarze wewnątrzspółnotowym. Słusznie zauważa się przy tym w literaturze przedmiotu, że ocena zaistnienia tej przesłanki nie może ograniczać się do pomiotów, których działalność wykracza poza granice państwa członkowskiego, a powinna być rozumiana szeroko.<sup>1219</sup> Oznacza to, że wpływ na wymianę handlową może mieć nie tylko wspieranie działalności polegającej na wymianie handlowej pomiędzy państwami członkowskimi, ale również wzmacnianie pozycji przedsiębiorcy prowadzącego działalność jedynie na rynku jednego z państw członkowskich. Rynek ten jest bowiem miejscem prowadzenia działalności przez przedsiębiorców wspólnotowych.

---

<sup>1216</sup> Zob. M. Szydło, Pojęcie pomocy państwa w prawie wspólnotowym, „Studia Europejskie” 2002, nr 4, s. 48-49.

<sup>1217</sup> Zob. orzeczenie ETS z 17 września 1980 r. w sprawie 730/79: Philip Morris Holland BV. v. Komisja, Zb. Orz. 1980, s. 2671.

<sup>1218</sup> W świetle podziału zakłóceń konkurencji, który przedstawili P.J.G. Kapteyn i P. VerLoren van Themaat wyróżnić można trzy grupy zakłóceń: globalne, rodzajowe i szczególne – zob. P.J.G. Kapteyn, P. VerLoren van Themaat, introduction to the Law of the European Communities, London-The Hague-Boston 1998, s. 803.

<sup>1219</sup> Zob. P. Marquardt, Pomoc publiczna ..., op. cit., s. 51-52.

Ponadto zauważyć należy, iż w prawie wspólnotowym wyróżniono taką kategorię środków pomocowych, których wielkość wskazuje na to, że nie są one w stanie wywrzeć niekorzystnego wpływu na konkurencję. Brak zakłóceń wynika z rozmiarów udzielanej pomocy. W roku 1992 r. po raz pierwszy w wytycznych Wspólnoty pojawiło się pojęcie pomocy *de minimis*, czyli tzw. pomocy bagatelnej. Zgodnie z obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. rozporządzeniem Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*<sup>1220</sup>, w świetle doświadczeń Komisji można uznać, że pomoc nieprzekraczająca pułapu 200 000 EUR w okresie trzech kolejnych lat nie wpływa na handel między państwami członkowskimi i/lub nie zakłóca bądź nie grozi zakłóceniem konkurencji. Dla podmiotów gospodarczych działających w sektorze transportu drogowego pułap ten wynosi 100 000 EUR. Z kolei w przypadku pomocy *de minimis* w sektorze rolnictwa, zgodnie z rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1535/2007 z dnia 20 grudnia 2007 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy *de minimis* w sektorze produkcji rolnej.<sup>1221</sup> Wielkość pomocy przyznanej beneficjentowi nie może w tym przypadku przekraczać 7.500 EUR w przypadku produkcji pierwotnej, a ponadto w skali kraju nie może przekroczyć określonej przez Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi, a podawanej raz na kwartał, skumulowanej kwoty pomocy *de minimis* w sektorze rolnictwa. Z kolei w zakresie pomocy w rybołówstwie, Komisja w rozporządzeniu nr 875/2007 z dnia 24 lipca 2007 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy w ramach zasady *de minimis* dla sektora rybołówstwa i zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 1860/2004<sup>1222</sup>, że pułap pomocy bagatelnej wynosić będzie 30.000 EUR, również z uwzględnieniem określonej, maksymalnej skumulowanej kwoty pomocy.

Pomoc *de minimis* ze względu na swą niewielką wysokość jest dozwolona, pod warunkiem, że udzielana jest na zasadach określonych w powołanych regulacja prawa wspólnotowego. Podstawowym, z punktu widzenia beneficjenta jak i organu udzielającego pomocy, walorem pomocy *de minimis* jest stosunkowo prosty tryb jej udzielania, który nie wymaga notyfikacji, co będzie jeszcze przedmiotem rozważań w dalszej części opracowania.

---

<sup>1220</sup> Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006 r.

<sup>1221</sup> Dz. Urz. UE L 337 z 21.12.2007 r.

<sup>1222</sup> Dz. Urz. UE L 193 z 25.07.2007 r.

#### 4.4. Regulacje prawne stanowiących podstawę udzielania pomocy publicznej przez gminy

Zwrócenie uwagi na podstawy prawne udzielania pomocy publicznej przez gminy ma zasadnicze znaczenie w kontekście oceny stopnia skomplikowania procedur, które muszą być podjęte, aby taka pomoc mogła być udzielona. Co za tym idzie można również ocenić zakres wiedzy, którą powinni posiadać pracownicy gminnych organów podatkowych, aby w sposób prawidłowy realizować obowiązki z takim działaniem związane.

Zasadnicze normy prawne regulujące problematykę pomocy publicznej znajdują się w aktach prawa wspólnotowego, z których kluczowe znaczenie miał Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (TWE) i jego, poddany wcześniej analizie przy zdefiniowaniu pojęcia pomocy publicznej, art. 87. Z dniem 1 grudnia 2009 r. wszedł w życie Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, sporządzony w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. zwany dalej „Traktatem z Lizbony”.

Obok prawa pierwotnego w zakresie pomocy publicznej kluczowe znaczenie mają także regulacje z zakresu prawa wtórnego, w tym zwłaszcza rozporządzenia Komisji WE, odnoszące się do poszczególnych rodzajów pomocy i regulujące zasady jej udzielania. W tym zakresie wskazać należy na:

- wytyczne Komisji (WE) z dnia 4 marca 2006 r. w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007 – 2013<sup>1223</sup>;
- rozporządzenie Komisji (WE) Nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 TWE<sup>1224</sup>;
- rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*<sup>1225</sup>;
- rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1535/2007 z dnia 20 grudnia 2007 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy *de minimis* w sektorze produkcji rolnej;
- rozporządzenie Komisji (WE) Nr 875/2007 z dnia 24 lipca 2007 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy w ramach zasady *de minimis* dla sektora rybołówstwa i zmieniające rozporządzenie (WE) Nr 1860/2004.

W prawie krajowym problematyka pomocy publicznej uregulowana jest w swej zasadniczej części w ustawie z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach

<sup>1223</sup> Dz. Urz. UE C 54 z 4.03.2006 r.

<sup>1224</sup> Dz. Urz. UE L 213 z 9.08.2008 r.

<sup>1225</sup> Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006 r.

dotyczących pomocy publicznej<sup>1226</sup>, która w była wielokrotnie nowelizowana. Zgodnie z art. 1 tego aktu określa on zasady postępowania w sprawach dotyczących pomocy państwa spełniającej przesłanki określone w art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, zwanej dalej "pomocą publiczną", w tym:

- 1) postępowanie w sprawie przygotowania do notyfikacji projektów programów pomocowych, projektów pomocy indywidualnej oraz projektów pomocy indywidualnej na restrukturyzację;
- 2) zasady współpracy Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz ministra właściwego do spraw rolnictwa z podmiotami opracowującymi programy pomocowe, podmiotami udzielającymi pomocy, podmiotami ubiegającymi się o pomoc oraz beneficjentami pomocy, w zakresie pomocy publicznej;
- 3) zasady reprezentowania Rzeczypospolitej Polskiej przed Trybunałem Sprawiedliwości i Sądem Pierwszej Instancji w sprawach z zakresu pomocy publicznej;
- 4) zasady i tryb zwrotu pomocy publicznej;
- 5) zasady monitorowania pomocy publicznej.

Zauważyć należy, iż w okresie objętym badaniami, a więc poczynając od 2008 r. przedmiotowa ustawa była zmieniana dwukrotnie. Pierwsze zmienione przepisy zaczęły obowiązywać od dnia 14 czerwca 2008 r.<sup>1227</sup>, a ich celem było dostosowanie ustawy do obowiązujących przepisów wspólnotowych, w szczególności dotyczących pomocy *de minimis* oraz pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie, jak również umożliwienie wdrożenia elektronicznego systemu monitorowania pomocy publicznej innej niż w rolnictwie i rybołówstwie tzw. aplikacji SHRIMP (System Harmonogramowania, Rejestracji i Monitorowania Pomocy Publicznej) oraz aplikacji służącej monitorowaniu pomocy udzielanej w rolnictwie i rybołówstwie. Z punktu widzenia stosowania tych przepisów przez gminne organy podatkowe zmiana dotyczyła przede wszystkim kwestii związanych z wystawianiem zaświadczeń o udzielonej pomocy *de minimis* i możliwości ich korygowania. W tym aspekcie o wiele większe znaczenie miała nowelizacja uppp, która weszła w życie z dniem 5 kwietnia 2010 r.<sup>1228</sup> Nowelizacja zobowiązała podmioty ubiegających się o pomoc *de minimis* do przedstawiania podmiotowi udzielającemu pomocy oświadczeń o charakterze negatywnym, tzn. wskazujących na nieotrzymanie pomocy w przypadku ubiegania się przez

<sup>1226</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm. – dalej zwana w skrócie uppp

<sup>1227</sup> Ustawa z dnia 25 kwietnia 2008 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 93, poz. 585).

<sup>1228</sup> Ustawa z dnia 8 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. Nr 18, poz. 99).

przedsiębiorcę o pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie oraz informacji niezbędnych do udzielenia pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie, dotyczących w szczególności wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz wielkości i przeznaczenia pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc. Kwestia ta będzie przedmiotem szerszych rozważań w części opracowania dotyczącej wpływu regulacji dotyczących pomocy publicznej na stosowanie prawa podatkowego przez gminne organy podatkowe.

Obok *uppp* w systemie prawa krajowego funkcjonuje szereg przepisów szczegółowych regulujących problematykę pomocy publicznej, przy czym jedynie niektóre z nich znajdują zastosowanie do pomocy udzielanej przez gminy w formie preferencji podatkowych. W tym zakresie kluczowe znaczenie ma rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej.<sup>1229</sup> Określa ono obszary kraju, na których jest dopuszczalne udzielanie pomocy regionalnej, maksymalne wielkości pomocy dla tych obszarów, a także rodzaje działalności gospodarczej, dla których udzielanie pomocy nie jest dozwolone.

Istotne znaczenie mają też przepisy dotyczące zasad obliczania wartości udzielanej pomocy, które zawiera rozporządzenie Rady ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach.<sup>1230</sup>

Na szczególną uwagę zasługują też te rozporządzenia, które znajdują zastosowanie do procedury ubiegania się o udzielenie pomocy publicznej, wydawania zaświadczeń o udzielonej pomocy, a także regulują obowiązki związane ze sprawozdawczością w zakresie udzielonej pomocy, w tym:

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie<sup>1231</sup>;
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis*<sup>1232</sup>;
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 czerwca 2010 r. w sprawie informacji składanych przez podmioty ubiegające się o pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie<sup>1233</sup>;

---

<sup>1229</sup> Dz.U. Nr 190, poz. 1402.

<sup>1230</sup> Dz.U. Nr 194, poz. 1983 z późn. zm.

<sup>1231</sup> Dz.U. Nr 53, poz. 312.

<sup>1232</sup> Dz.U. Nr 53, poz. 311.

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2009 r. w sprawie przekazywania sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej i informacji o nieudzieleniu takiej pomocy z wykorzystaniem aplikacji SHRIMP<sup>1234</sup>;
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie<sup>1235</sup>.

Dopełnieniem regulacji prawnych, które w sposób ogólny dotyczą problematyki pomocy publicznej są szczegółowe normy odnoszące się do pomocy udzielanej w formie preferencji podatkowych w aktach prawnych dotyczących tej gałęzi prawa. Z punktu widzenia jego stanowienia przez gminy kluczowe znaczenie mają zapisy w poszczególnych ustawach dotyczących podatków i opłat stanowiących ich dochody. W najszerszym zakresie kwestie te regulują art. 20b – 20d ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Generalnie wskazane regulacje stanowią potwierdzenie zasady, w myśl której w przypadku udzielania podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą preferencji podatkowych konieczne jest uwzględnianie regulacji dotyczących pomocy publicznej. Przedmiotowe preferencje mają postać niższych stawek podatkowych oraz zwolnień wprowadzanych w drodze uchwały rady gminy. Dotyczą więc dwóch kategorii uchwał podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości, od środków transportowych oraz opłat lokalnych (uzdrowskiej, miejscowej, targowej i od posiadania psów). W dalszej części uopl ogranicza udzielanie pomocy publicznej wyłączenie do pomocy *de minimis* w zakresie (art. 20c):

- określania stawek podatku od nieruchomości,
- określania stawek podatku od środków transportowych,
- określania stawek opłat lokalnych,
- wprowadzania zwolnień w drodze uchwały od opłat lokalnych.

W zakresie innych rodzajów pomocy publicznej niż pomoc *de minimis* art. 20d u.o.p.l dopuszcza możliwość wprowadzania przez rady gmin w drodze uchwały preferencji podatkowych, z zastrzeżeniem dwóch zasadniczych warunków. Po pierwsze odpowiednia uchwała może dotyczyć wyłącznie zwolnień w podatku od nieruchomości lub podatku od środków transportowych. Po drugie, uchwała taka powinna być zgodna z odpowiednim rozporządzeniem Rady Ministrów, która określa warunki udzielania zwolnień stanowiących pomoc publiczną zgodnie z warunkami dopuszczalności tej pomocy określonej w przepisach

---

<sup>1233</sup> Dz.U. Nr 121, poz. 810.

<sup>1234</sup> Dz.U. z 2010 r. Nr 6, poz. 32 z późn. zm.

<sup>1235</sup> Dz.U. Nr 53, poz. 354.



Unii Europejskiej lub podlegać procedurze notyfikacyjnej, chyba że dotyczy ona pomocy *de minimis* lub pomocy w ramach tzw. wyłączeń grupowych. W wykonaniu zawartego w art. 20d uopł upoważnienia Rada Ministrów wydała trzy rozporządzenia, z których ostatnie z dnia 5 sierpnia 2008 r.<sup>1236</sup> dotyczyło warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną. We wcześniejszym okresie rozporządzenie Rady Ministrów dotyczyło wyłącznie zwolnień od podatku do nieruchomości.<sup>1237</sup>

Reasumując stwierdzić należy, iż uopł w aktualnym brzmieniu ustanawia istotne ograniczenia w zakresie udzielania pomocy publicznej. Przede wszystkim w zakresie określania stawek podatków i opłat lokalnych nie przewiduje ona udzielania pomocy w innej formie niż pomoc *de minimis*. Natomiast w zakresie zwolnień podatkowych wskazany w art. 20d uopł mechanizm przewiduje trzy możliwe sposoby postępowania z uchwałą rady gminy<sup>1238</sup>:

- jak się wydaje najprostsz,e podejmowanie uchwał w zakresie zwolnień stanowiących pomoc *de minimis* lub pomoc udzielaną w ramach wyłączeń grupowych;
- stosunkowo prosty tryb podejmowania uchwał zgodnie z warunkami określonymi w rozporządzeniach Rady Ministrów;
- skomplikowaną procedurę notyfikacji do Komisji WE projektu uchwały przewidującego udzielenie pomocy publicznej.

Tak szerokiego jak w przypadku u.o.p.l. uregulowania kwestii udzielania pomocy publicznej nie przewidział ustawodawca w u.p.r. oraz u.p.l. W obu przypadkach ustawa wprost odnosi się jedynie do stosowania zwolnień z obu podatków dla przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego, wskazując, że stanowią one pomoc *de minimis*. Nie oznacza to jednak, że w pozostałym zakresie do preferencji podatkowych udzielanych w podatku rolnym i leśnym nie znajdują zastosowania regulacje dotyczące pomocy publicznej. Będą one bowiem stosowane bez względu na to, czy ustawa podatkowa wprost się do nich odwoła czy też nie. Trudno jest natomiast zrozumieć dlaczego w art. 20b u.o.p.l. wskazuje się, że w przypadku uchwał rad gmin przewidujących udzielanie pomocy publicznej powinno to mieć miejsce z uwzględnieniem przepisów o pomocy publicznej, a analogicznej zasady nie zapisano wprost w ustawie o podatku rolnym i leśnym?

---

<sup>1236</sup> Dz.U. Nr 146, poz. 927.

<sup>1237</sup> Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Dz.U. Nr 138, poz. 969).

<sup>1238</sup> Szerzej problem ten przedstawiono w części opracowania dotyczącej wpływu regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie lokalnego prawa podatkowego.

W zakresie stosowania prawa podatkowa przez gminne organy podatkowe zasadnicze znaczenie mają przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Stanowią one podstawę m.in. do stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych i zawierają szczegółowe regulacje związane z udzielaniem tych preferencji podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, w tym takich, które stanowią pomoc publiczną. Szczegółowe kwestie związane z tą problematyką będą przedmiotem rozważań w dalszej części opracowania, w tym miejscu należy natomiast wskazać, iż z art. 67b o.p. wynika, iż udzielenie ulgi w spłacie wskazanej kategorii podmiotów może:

- nie stanowić pomocy publicznej,
- stanowić pomoc *de minimis*,
- stanowić pomoc publiczną.

W zakresie ulg w spłacie stanowiących pomoc *de minimis* ordynacja podatkowa wskazuje na związanie organu podatkowego udzielającego pomocy bezpośrednio obowiązującymi aktami prawa wspólnotowego. Będą to więc rozporządzenia Komisji (WE) dotyczące pomocy *de minimis*, *de minimis* w sektorze produkcji rolnej oraz *de minimis* dla sektora rybołówstwa.

W przypadku innych rodzajów pomocy niż pomoc *de minimis*, art. 67b o.p. dopuszcza jej udzielenie wyłącznie na cele enumeratywnie wskazane w § 1 pkt 3 tego przepisu i to po spełnieniu szczegółowych warunków wynikających z przepisów wspólnotowych. Ponadto w przypadku niektórych rodzajów pomocy, w art. 67b § 5 i 6 o.p. upoważniono Radę Ministrów do określenia, w drodze rozporządzeń, szczegółowych warunków ich udzielania. Podkreślić przy tym należy, iż aktualnie § 5 art. 67b op jest podstawą do sprecyzowania zasad udzielania ulg w spłacie jedynie w przypadku, o którym mowa w art. 67b § 1 pkt 3 lit. h (na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw). Do dnia 9 listopada 2010 r.<sup>1239</sup> wskazany przepis był podstawą do wydania większej ilości rozporządzeń dotyczących określonych rodzajów pomocy, z których aktualnie obowiązują jeszcze:

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na zatrudnienie pracowników znajdujących się w szczególnie niekorzystnej sytuacji i na zatrudnienie pracowników niepełnosprawnych<sup>1240</sup>;

---

<sup>1239</sup> Art. 67b § 5 op znowelizowano z dniem 9 listopada 2010 r. ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. Nr 197, poz. 1306).

<sup>1240</sup> Dz.U. Nr 183, poz. 1426.

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na szkolenia<sup>1241</sup>;
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 marca 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw<sup>1242</sup>.

Wskazane rozporządzenia poprzedzały akty o identycznych tytułach z 2007 r. Ponadto, biorąc pod uwagę zasadniczy okres objęty badaniami realizowanymi w ramach projektu, wskazać należy na rozporządzenia, które obowiązywały w latach 2008-2010. Były to:

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną<sup>1243</sup> (uchylone z dniem 1 stycznia 2011 r.);
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 września 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na restrukturyzację<sup>1244</sup> (wygasło z dniem 9 października 2009 r.).

Art. 67b § 6 op jest z kolei podstawą do określenia przez Radę Ministrów w drodze rozporządzenia innych rodzajów przeznaczenia pomocy publicznej w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych niż określone w art. 67b § 1 pkt 3 lit. a-l. Z uprawnienia tego Rada Ministrów jednak nie korzystała.

## **4.5. Rodzaje pomocy publicznej udzielanej przez gminy w zakresie podatków i opłat stanowiących ich dochód**

### **4.5.1. Pomoc horyzontalna, regionalna i sektorowa**

Wśród rodzajów pomocy publicznej rozumianych jako struktura udzielanej pomocy, wyróżnić można pomoc regionalną, horyzontalną i sektorową.

Pomoc horyzontalna, zgodnie z obowiązującym do grudnia 2009 r. art. 87 TWE przeznaczona jest na ułatwianie rozwoju pewnych form działalności, jeżeli nie zmieniała warunków wymiany w zakresie naruszającym wspólny interes. Kierowana jest do wszystkich przedsiębiorców i ma na celu rozwiązywanie określonych problemów. Pomoc udzielana była i jest na: ratowanie i restrukturyzację zagrożonych przedsiębiorstw; badania, rozwój i

<sup>1241</sup> Dz.U. Nr 179, poz. 1388.

<sup>1242</sup> Dz.U. Nr 59, poz. 488.

<sup>1243</sup> Dz.U. Nr 116, poz. 734 z późn. zm.

<sup>1244</sup> Dz.U. Nr 179, poz. 1266 z późn. zm.

innowacje, rozwój małych i średnich przedsiębiorców, zatrudnienie, usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym, zapewnienie kapitału podwyższonego ryzyka, ochronę środowiska oraz szkolenia.

Z analizy obowiązujących w latach 2008-2009 programów pomocowych w formie uchwał rad gmin dotyczących zwolnień podatkowych (tabela 2) wynika, że ten rodzaj pomocy stosowany był stosunkowo rzadko. W skali kraju funkcjonowało jedynie 13 tego rodzaju programów pomocowych zgłoszonych Prezesowi UOKiK, z czego 8 dotyczyło pomocy na zatrudnienie, a 5 pomocy dla małych i średnich przedsiębiorców. Tak niewielkie zainteresowanie tym rodzajem pomocy wynikało zapewne z faktu, że podstawą podejmowania stosownych uchwał rad gmin były bezpośrednio stosowane przepisy wspólnotowe w postaci Rozporządzenia Komisji (WE) Nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 TWE. Skonstruowanie programu pomocowego w oparciu o ten akt było dość skomplikowane.

Pomoc regionalna generalnie ma na celu rozwój regionów o bardzo niskim poziomie życia lub takich, w których występuje istotne bezrobocie. Polega ona przede wszystkim na wspieraniu inwestycji i tworzeniu nowych miejsc pracy, wspieraniu nowo utworzonych małych przedsiębiorstw. Pomoc ta zmierza więc do pobudzania rozwoju określonych regionów. Nie jest więc ona uzależniona zasadniczo od celu na który miałyby być przeznaczona, lecz od prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności w danym regionie.

Podstawowe kwestie związane z przyznawaniem tego rodzaju pomocy zawierają Wytyczne Komisji Europejskiej z dnia 4 marca 2006 r. w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007-2013.<sup>1245</sup> Ponadto na podstawie upoważnienia z art. 10 uppp. Rada Ministrów w dniu 13 października 2006 r. wydała rozporządzenie w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej, w którym określiła obszary kraju, na których dopuszczalne jest udzielanie pomocy publicznej oraz maksymalne wielkości pomocy dla tych obszarów, przy uwzględnieniu w szczególności poziomu produktu krajowego brutto na jednego mieszkańca na danym obszarze, a także rodzajów działalności gospodarczej, dla których udzielanie pomocy nie jest dozwolone oraz rodzajów działalności gospodarczej, dla których maksymalne wielkości pomocy są inne niż maksymalne wielkości pomocy dla obszarów kraju, wraz ze wskazaniem tych wielkości, biorąc pod uwagę, że udzielenie pomocy

---

<sup>1245</sup> Dz.Urz. UE C 54 z 4.3.2006 r., s. 13.

regionalnej dla niektórych rodzajów działalności gospodarczej wpływa szczególnie negatywnie na warunki konkurencji na wspólnym rynku.

Pomoc regionalna w analizowanym okresie cieszyła się dość dużym zainteresowaniem gmin i stanowiła ok. 67% wszystkich obowiązujących w latach 2008-2009 samorządowych programów pomocowych podlegających zgłoszeniu do Prezesa UOKiK. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy upatrywać przede wszystkim w tym, że podstawą do podejmowania tych uchwał były kolejne rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną oraz z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną. Programy pomocowe podejmowane w oparciu o wskazane rozporządzenia nie wymagały ani opiniowania przez Prezesa UOKiK, ani notyfikacji do Komisji Europejskiej. Ponadto skonstruowanie samej uchwały było stosunkowo proste, gdyż warunki udzielania pomocy zawierało samo rozporządzenie, a uchwała w pierwszej kolejności do niego odsyłała. Tego rodzaju rozwiązanie polegające na udostępnieniu gminom swoistego wzoru programu pomocowego, należy uznać za działanie jak najbardziej celowe, o czym świadczy fakt, że stosunkowo wiele gmin z niego skorzystało.

Pomoc sektorowa udzielana jest wyłącznie przedsiębiorcom z konkretnego sektora gospodarczego (np. z sektora transportu), jak również w sektorach wrażliwych, czyli takich jak: przemysł węglowy, hutnictwo żelaza i stali, przemysł stoczniowy. W odniesieniu jednak do sektorów wrażliwych pomoc może mieć przeznaczenie regionalne bądź horyzontalne, chyba że jest przyznawana wyłącznie ze względu na przynależność do określonego sektora.<sup>1246</sup>

Szczególnym rodzajem sektorów gospodarki są również rolnictwo i rybołówstwo. Zasady udzielania pomocy publicznej w tych sektorach określono odrębnie w szeregu aktach prawa wspólnotowego oraz krajowego. Kluczowe znaczenia mają tu Wytyczne Wspólnoty w sprawie pomocy państwa w sektorze rolnym i leśnym na lata 2007-2013<sup>1247</sup> oraz Wytyczne dla celów analizy pomocy państwa dla rybołówstwa i akwakultury.<sup>1248</sup> Użytych w nich oraz w odpowiednich rozporządzeniach komisji pojęciom odpowiadają także zapisy ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, która w art. 2 pkt 10b i 10c definiuje rolnictwo jako działalność związaną z produkcją, przetwarzaniem i obrotem

---

<sup>1246</sup> Tak. P. Marquardt, *Pomoc publiczna ...*, op. cit., s. 133.

<sup>1247</sup> Dz.Urz. UE C 319 z 27.12.2006 r.

<sup>1248</sup> Dz.Urz. UE C 229 z 14.09.2004 r.

produktami rolnymi, o których mowa w przepisach Unii Europejskiej dotyczących pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z produkcją, przetwarzaniem i obrotem produktami rolnymi, a rybołówstwo jako działalność związaną z produkcją, przetwarzaniem i obrotem produktami rybołówstwa, o których mowa w przepisach prawa Unii Europejskiej dotyczących wspólnej organizacji rynków produktów rybołówstwa i akwakultury. Definicja używanego w prawie wspólnotowym pojęcia „rolnictwo” ma znaczenie o tyle, że jest ona na tyle szeroka, iż obejmuje swym zakresem szereg podmiotów, które w krajowym porządku prawnym nie są traktowane jako przedsiębiorcy. W szczególności podkreślić trzeba, że na gruncie art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej jej regulacji nie stosuje się m.in. do działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego. Zatem mamy do czynienia z sytuacją, w której ograniczeniami związanymi z udzielaniem pomocy publicznej objęci są rolnicy, którzy w rozumieniu polskich regulacji nie prowadzą działalności gospodarczej. Na potrzeby prawa pomocy publicznej, co już analizowano w części opracowania dotyczącej pojęcia przedsiębiorcy, taki status należy im nadać.

Wprawdzie pomoc publiczna w rolnictwie i rybołówstwie objęta jest szczegółową sprawozdawczością, jednak w trakcie prowadzonych badań nie udało się uzyskać od ministra właściwego do spraw rolnictwa szczegółowych informacji dotyczących stosowanych przez gminy preferencji podatkowych w tym zakresie.. Dostępne są jedynie dane ze składanych na podstawie art. 36 ust. 1 uppp przez ministra raportów rocznych o pomocy publicznej udzielonej w sektorze rolnictwa i rybołówstwa w Polsce w 2008<sup>1249</sup> i 2009 r.<sup>1250</sup>. Wynika z nich jedynie ogólna kwota roczna pomocy w postaci ulg inwestycyjnych i zwolnień od podatku rolnego. W roku 2008 wynosiła ona 5.247.416,29 zł, a w roku 2009 – 3.395.947 zł. Nie są to wartości znaczące, jeżeli zauważyć, że w tych samych raportach łączną kwotę zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących pomoc publiczną określono na kwotę 527.268.791,49 zł (w 2008 r.) oraz 596.107.070 zł (w 2009 r.).

#### **4.5.2. Pomoc notyfikowana i niepodlegająca notyfikacji**

Organem odpowiedzialnym za badanie systemu pomocy publicznej w państwach Unii europejskiej jest Komisja. W tym aspekcie Komisja może bezpośrednio weryfikować akty przewidujące udzielenie pomocy, które zostały jej notyfikowane przez państwo członkowskie

<sup>1249</sup> Druk nr 2704 dostępny na stronie Sejmu RP: <http://www.sejm.gov.pl>

<sup>1250</sup> Druk nr 3837 dostępny na stronie Sejmu RP: <http://www.sejm.gov.pl>

lub też takiej procedury nie stosować. Z tego punktu widzenia można mówić o pomocy podlegającej i niepodlegającej notyfikacji.

Komisja wypowiada się o przekazanych jej przez kraje członkowskie projektach udzielenia pomocy w ramach tzw. procedury notyfikacyjnej.<sup>1251</sup> Polega ona, zgodnie z art. 2 pkt 15 uppp na przekazaniu Komisji, zgodnie z art. 88 Traktatu WE, projektu programu pomocowego, projektu pomocy indywidualnej lub projektu pomocy indywidualnej na restrukturyzację, wraz z informacjami niezbędnymi dla oceny zgodności pomocy publicznej ze wspólnym rynkiem. Jest to skomplikowany tryb, który szczegółowo w krajowym porządku prawnym reguluje rozdział 2 uppp i w którym kluczową rolę odgrywa Rada Ministrów. To Rada Ministrów, zgodnie z art. 16 uppp, podejmuje uchwałę w sprawie dokonania notyfikacji po zapoznaniu się z opiniami dotyczącym projektu na podstawie którego przewiduje się udzielenia pomocy wydanymi przez Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa, gdy chodzi o pomoc w rolnictwie i rybołówstwie. Podmioty te dokonują notyfikacji za pośrednictwem Stałego Przedstawicielstwa Rzeczypospolitej Polskiej przy Unii Europejskiej w Brukseli (art. 20 uppp). Komisja Europejska podejmuje rozstrzygnięcia co do zgodności projektu udzielenia pomocy publicznej ze wspólnym rynkiem w formie decyzji. O podjętych decyzjach Prezes UOKiK lub minister właściwy do spraw rolnictwa niezwłocznie informuje właściwy podmiot, przekazując mu jednocześnie kopię decyzji (art. 22 uppp).

Stopień skomplikowania oraz czas oczekiwania na decyzję Komisji Europejskiej sprawia, iż tryb notyfikacyjny jest bardzo rzadko wykorzystywany przy tworzeniu gminnych programów pomocowych. Z danych dostępnych na stronie Prezesa UOKiK wynika, że w latach 2008-2009 nie notyfikowano żadnego tego rodzaju programu.

Procedura notyfikacyjna nie obejmuje tych rodzajów projektowanej pomocy, które objęte są szczegółowymi rozporządzeniami Komisji Europejskiej określającymi warunki, których spełnienie umożliwia uznanie ich za zgodne ze wspólnym rynkiem. Spełnienie tych warunków można uznać za zgodę Komisji na udzielenie pomocy. W tym zakresie wskazać trzeba na dwa rodzaje pomocy niepodlegającej notyfikacji: pomoc *de minimis* oraz pomoc w ramach wyłączeń grupowych. W odniesieniu do pomocy *de minimis* o dopuszczalności jej stosowania decyduje jej niewielki rozmiar limitowany w poszczególnych rozporządzeniach

---

<sup>1251</sup> W przyjętym przez Komisję Europejską dnia 29 kwietnia 2009 r. Kodeksie najlepszych praktyk dotyczących przebiegu postępowania w zakresie kontroli pomocy państwa (Dz.Urz. UE C 136 z 16.6.2006 r., s. 13) przewidziano nowy rodzaj procedury nazywany prenotyfikacją. Tryb ten nie jest obligatoryjny lecz jest zalecany, gdyż ułatwia i przyspiesza procedurę kontroli projektowanej pomocy. Jego istotą jest możliwość nieformalnego i poufnego przedyskutowania wszystkich aspektów projektowanej pomocy, co z kolei ma sprzyjać wyższej jakości notyfikacji. Postępowanie prenotyfikacyjne nie powinno trwać dłużej niż 2 miesiące i w razie powodzenia skutkuje wydaniem przez Komisję decyzji w ciągu 2 miesięcy od notyfikacji bez wszczynania formalnej procedury dochodzenia.

Komisji dotyczących sektora rolnictwa i rybołówstwa oraz pozostałych rodzajów działalności. Udzielanie tej pomocy jest, w sensie proceduralnym, bardzo uproszczone i w zasadzie sprowadza się do zweryfikowania, czy wnioskodawca nie znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej (co wyklucza stosowanie pomocy *de minimis*), obliczenia jej wysokości i zweryfikowania nieprzekroczenia limitu, a następnie wydania zaświadczenia o udzielonej pomocy. Jedynie w zakresie uchwał stanowiących podstawę do udzielania pomocy *de minimis*, konieczne jest ich zgłoszenie celem przedstawienia ewentualnych zastrzeżeń do Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa. Szczegóły w tym zakresie związane z pomocą udzielaną na etapie stanowienia i stosowania prawa podatkowego przez gminy będą przedmiotem rozważań w kolejnych częściach opracowania.

Z powyższych względów pomoc *de minimis* jest przez gminy stosowana najczęściej, co potwierdzają przeprowadzone badania ankietowe oraz informacje uzyskane od Prezesa UOKiK. Przypomnieć przy tym należy, iż w zakresie różnicowania stawek podatku od nieruchomości, od środków transportowych oraz opłat lokalnych jest to jedyny dopuszczalny rodzaj pomocy (art. 20c uopl). Z kolei w zakresie zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących pomoc publiczną, wg ankiet w ok. 83% przypadków była to pomoc *de minimis*. Jednak najlepiej skalę udzielania w Polsce przez gminy pomocy *de minimis* oddają dane przekazane przez Prezesa UOKiK. Zestawienia te dotyczą roku 2008 oraz 2009 z uwzględnieniem m.in. następujących informacji:

- nazwy podmiot udzielającego pomocy (wójta, burmistrza lub prezydenta miasta),
- podstawy prawnej udzielanej pomocy,
- wielkości beneficjenta;
- formy pomocy,
- przeznaczenia pomocy.

Uzyskanie szczegółowych danych związanych z udzielaną w analizowanym okresie pomocą *de minimis* było możliwe dzięki nałożonym na gminne organy podatkowe obowiązkom sprawozdawczym. Proste zestawienie przekazanych danych nie jest jednak możliwe przynajmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, jak wynika z uzyskanych informacji skala udzielanej w Polsce przez gminy pomocy *de minimis* jest olbrzymia, gdy chodzi przede wszystkim o liczbę wydawanych decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. W roku 2008 r. w skali kraju miało miejsce ok. 1800 przypadków udzielenia pomocy publicznej *de minimis* na podstawie uchwał dotyczących zwolnień z podatku od nieruchomości oraz ok. 1000 przypadków udzielenia tej pomocy w formie obniżonej



stawki.<sup>1252</sup> W zakresie wydawanych decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w roku 2008 odnotowano ok. 7.000 przypadków udzielenia pomocy *de minimis*. Dominowało zdecydowanie umorzenie zaległości podatkowych, a w dalszej kolejności, już w zbliżonych proporcjach, rozłożenie na raty i odroczenie terminu płatności. W roku 2009 wartości te wynosiły odpowiednio ponad 1900 przypadków udzielenia pomocy na podstawie uchwał w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości i ponad 1900 przypadków obniżenia stawki. W odniesieniu do decyzji w sprawie ulg w spłacie stanowiących pomoc *de minimis* było ich w roku 2009 ponad 10.000. Co do struktury wydawanych decyzji, to była ona podobna jak w roku 2008, z wyraźną dominacją decyzji o umorzeniu przez rozłożeniem na raty i odroczeniem terminu płatności. Pomijając ten aspekt, w roku 2009 widoczna była więc tendencja rosnąca we wszystkich wskazanych obszarach, w szczególności w zakresie uchwał dotyczących obniżania stawek podatkowych.

Na uwagę zasługują również dane dotyczące beneficjentów pomocy. W tym zakresie podzielono ich, zgodnie z zasadami obowiązującymi przy sprawozdawczości, na cztery kategorie: mikroprzedsiębiorców, małe przedsiębiorstwa, średnie przedsiębiorstwa oraz pozostałych. W zakresie zwolnień podatkowych w roku 2008 dominowali beneficjenci stanowiący kolejno średnie i małe przedsiębiorstwa. W roku 2009 proporcja ta zmieniła się na korzyść przedsiębiorców małych oraz mikroprzedsiębiorców. Jeżeli chodzi natomiast o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, to tak w roku 2008 jak i 2009 wśród beneficjentów dominowali mikroprzedsiębiorcy i mali przedsiębiorcy.

Po drugie, przypadków udzielenia pomocy nie można oczywiście utożsamiać z wydaniem decyzji lub podjęciem uchwały, gdyż jeden akt mógł być podstawą udzielenia pomocy kilka razy w danym okresie. Dotyczy to w szczególności osób fizycznych korzystających ze zwolnień z podatku od nieruchomości na podstawie stosownej uchwały rady gminy. Jak wynika z wyjaśnień Prezesa UOKiK, w tym przypadku za dzień udzielenia pomocy należy uznać dzień, w którym upływa termin płatności kolejnej raty podatku, tzn. 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada. Oznacza to, iż informacja o udzieleniu takiej pomocy powinna się znaleźć w każdym sprawozdaniu kwartalnym z odpowiednią datą (i analogicznie w sprawozdaniu rocznym).<sup>1253</sup> W przypadku pomocy udzielanej na podstawie decyzji sprawa jest prostsza, gdyż dniem udzielania pomocy jest, zgodnie z art. 2 pkt 11 uppp,

---

<sup>1252</sup> Dane te są przybliżone, gdyż w ok. 100 przypadkach jako podstawę udzielenia pomocy wskazano jedynie art. 7 uopl, co nie pozwala na udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy chodzi o uchwałę w sprawie zwolnienia podjętą na podstawie art. 7 ust. 3 uopl, czy też powszechnie występujące przypadki udzielania pomocy publicznej dla zakładów pracy chronionej na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 4 uopl.

<sup>1253</sup> Wyjaśnienie opublikowane na stronie UOKiK: <http://www.uokik.gov.pl>

dzień, w którym podmiot ubiegający się o pomoc publiczną nabył prawo do jej otrzymania, a więc dzień doręczenia decyzji.<sup>1254</sup>

Generalnie w świetle przeprowadzonych badań nie może budzić wątpliwości, że pomoc *de minimis* jest najczęściej stosowanym rodzajem pomocy publicznej w praktyce gminnych organów podatkowych, czego przyczyną jest przede wszystkim stosunkowo prosty tryb udzielania tego rodzaju pomocy, a także to, że jej uzyskanie nie wymaga wnoszenia wkładu własnego i wskazania przeznaczenia pomocy przez beneficjenta.

Uproszczona procedura udzielania pomocy, wyłączająca notyfikację, dotyczy także niektórych rodzajów pomocy horyzontalnej. Wyłączenie z procedury notyfikacyjnej znajduje oparcie w Rozporządzeniu Komisji (WE) Nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 TWE. Dotyczy ono wsparcia stanowiącego:

- pomoc regionalną;
- pomoc inwestycyjną i na zatrudnienie dla MŚP;
- pomoc na zakładanie przedsiębiorstw przez kobiety;
- pomoc na ochronę środowiska;
- pomoc na usługi doradcze dla MŚP i udział MŚP w targach;
- pomoc w formie kapitału podwyższonego ryzyka;
- pomoc na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną;
- pomoc szkoleniową;
- pomoc dla pracowników znajdujących się w szczególnie niekorzystnej sytuacji lub niepełnosprawnych.

Zgodnie z art. 7 uppp projekty pomocy udzielanej w ramach wyłączeń grupowych nie podlegają obowiązkowi notyfikacji. Wyjątkiem jest sytuacja, w której o jej dokonanie wystąpi podmiot opracowujący program pomocowy lub podmiot udzielający pomocy. Projekt pomocy w formie programu pomocowego lub pomocy indywidualnej, o ile wystąpiono o jego notyfikację, podlega jednak zaopiniowaniu przez Prezesa UOKiK w trybie art. 12 uppp.

Uproszczony tryb postępowania z programami pomocowymi dotyczącymi pomocy udzielanej w ramach wyłączeń grupowych był przyczyną tego, że w latach 2008-2009 w skali kraju w kilkunastu przypadkach udzielano tego rodzaju pomocy (zob. tabela 2).

---

<sup>1254</sup> Należy przyjąć, iż dniem udzielenia pomocy będzie dzień doręczenia (ogłoszenia) beneficjentowi decyzji administracyjnej, gdyż jest to moment wprowadzenia jej do obrotu prawnego – zob. Zob. S. Szuster, *Komentarz do ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*, LEX/el. 2005.

#### 4.5.3. Pomoc indywidualna i udzielana na podstawie programów pomocowych

Biorąc pod uwagę podstawę udzielania pomocy można wyróżnić sytuacje, w których ma ona charakter automatyczny – jest stosowana po spełnieniu określonych warunków przewidzianych w akcie normatywnym i to bez konieczności wydawania w tym zakresie indywidualnego rozstrzygnięcia lub jest przyznawana w drodze indywidualnej decyzji. W tym pierwszym przypadku, zgodnie z art. 2 pkt 7 uppp, warunki udzielania pomocy reguluje z zasady program pomocowy, przez który należy rozumieć akt normatywny spełniający przesłanki, o których mowa w art. 1 lit. d) rozporządzenia Rady (WE) Nr 659/1999 z dnia 22 czerwca 1999 r. ustanawiającym szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE.<sup>1255</sup> Będzie to więc każde działanie, na podstawie którego, bez dalszego wprowadzania w życie wymaganych środków, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w ustawie w sposób ogólny i abstrakcyjny oraz każde działanie, na podstawie którego pomoc, która nie jest związana z konkretnym projektem, może zostać przyznana jednemu lub kilku przedsiębiorstwom na czas nieokreślony i/lub w nieokreślonej kwocie. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że przesłanki z art. 1d powołanego rozporządzenia mają stanowić podstawę udzielania przedsiębiorcom (zdefiniowanym w sposób generalny i abstrakcyjny) pomocy indywidualnej bez konieczności podejmowania dodatkowych działań (środków) nakierowanych na weryfikację dopuszczalności jej udzielenia.<sup>1256</sup> Do aktów normatywnych, które stanowić mogą programy pomocowe w powołanym rozumieniu należy zaliczyć ustawy, rozporządzenia oraz akty prawa miejscowego, w tym uchwały podejmowane przez rady gmin. Zgodnie z art. 8 uppp, w przypadku programu pomocowego, w którym akt prawa miejscowego przewiduje udzielanie pomocy publicznej zgodnie z warunkami udzielania pomocy określonymi w rozporządzeniach wydanych na podstawie ustaw zawierających upoważnienie do wydania aktów prawa miejscowego, notyfikacji podlegają wyłącznie projekty tych rozporządzeń. Jednak organ jednostki samorządu terytorialnego przesyła do Prezesa Urzędu taki akt prawa miejscowego, w terminie 30 dni od dnia jego wejścia w życie. Ten tryb stosowany był i jest m.in. w zakresie pomocy inwestycyjnej w postaci zwolnień z podatku od nieruchomości oraz od środków transportowych, która jest udzielana w oparciu o uchwały rady gmin podejmowane zgodnie ze stosownymi, uprzednio notyfikowanymi, rozporządzeniami Rady Ministrów.

---

<sup>1255</sup> Dz. UE L 83 z 27.03.1999 r.

<sup>1256</sup> Zob. S. Szuster, *Komentarz do ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*, LEX/el. 2005.

Udzielanie przez rady gmin pomocy na podstawie uchwał podatkowych, nie jest powszechne, o czym świadczy fakt, że w badaniach ankietowych dotyczących uchwał w zakresie stawek podatku od nieruchomości wskazano, iż jedynie w 36% przypadków różnicowano w nich stawki. Wśród tych uchwał jedynie 20% przewidywało różnicowanie stanowiące pomoc *de minimis*. Z kolei w zakresie uchwał dotyczących zwolnienia z podatku od nieruchomości podejmowanych na podstawie art. 7 ust. 3 uopl, 58% respondentów wskazało na podejmowanie takich uchwał, z czego ok. 62% przewidywało udzielenie pomocy. Znakomita większość tych uchwał (68%) przewidywała udzielenie pomocy *de minimis*, w dalszej kolejności były pomoc regionalna (ok. 30%) i pomoc horyzontalna (1 przypadek).

Na tle zgromadzonych danych wyprowadzić można wnioski, iż programy pomocowe to raczej domena dużych gmin miejskich, co wiązać należy ze stopniem skomplikowania tych aktów, a co za tym idzie koniecznością posiadania wykwalifikowanej w tym zakresie kadry pracowniczej. Ponadto samo podjęcie uchwały nie oznacza, że znajdą się beneficjenci korzystający z przewidzianej w niej pomocy. Istnieją sytuacje, co obrazuje poniższe zestawienie, w których z uchwał nie korzysta żaden podatnik. Można w tym miejscu postawić pytanie o zasadność podejmowania uchwał, z których nikt nie korzysta. Tego rodzaju sytuacji można tłumaczyć na dwa sposoby. W części przypadków uchwały przewidują pomoc regionalną na nowe inwestycje i tworzenie nowych miejsc pracy, które mają zachęcić do inwestowania na terenie gminy. Uchwały takie są więc elementem polityki podatkowej gminy, a ich zastosowanie ostatecznie zależne jest w dużej mierze od zakresu preferencji, które mają skłonić do inwestowania. W niektórych jednak przypadkach wydaje się, że uchwały zawierające preferencje stanowiące pomoc publiczną podejmowane są zbyt pochopnie, niejako na fali działalności uchwałodawczej dużych miast wojewódzkich. W konsekwencji mamy do czynienia z „martwym prawem”, a więc uchwałami, które obowiązują, ale z których nikt nie korzysta.

**Tabela 1.** Programy pomocowe dotyczące zwolnień z podatku od nieruchomości w wybranych miastach wojewódzkich w latach 2008-2009.

Miasto	Ilość beneficjentów wszystkich uchwał		Ilość uchwał, z których korzystali podatnicy		Ilość uchwał, z których nie skorzystał żaden podatnik	
	2008	2009	2008	2009	2008	2009
Warszawa	-	-	-	bd	1	1
Katowice	8	11	4	4	2	1

<b>Lublin</b>	42	38	4	4	2	2
<b>Szczecin</b>	19	11	4	3	bd	bd
<b>Rzeszów</b>	-	-	-	-	1	1
<b>Łódź</b>	6	6	4	4	-	-
<b>Wrocław</b>	bd	bd	1	1	4	5
<b>Poznań</b>	bd	bd	3	3	1	1
<b>Białystok</b>	bd	bd	1	1	1	1

**Źródło:** M. Łyczek, *Doświadczenia największych polskich miast w zakresie pomocy publicznej*, „Prawo Pomocy Publicznej” 2010, nr 5.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż w okresie objętym badaniami w poszczególnych gminach obowiązywały programy pomocowe, które zaczęły obowiązywać we wcześniejszym okresie. Zestawienie zgłoszonych Prezesowi UOKiK obowiązujących w latach 2008-2009 programów pomocowych w formie uchwał rad gmin zawierających preferencje podatkowe zawiera tabela 2.

Podkreślenia wymaga fakt, iż wykazane w zestawieniu programy pomocowe nie dotyczą najbardziej popularnej w gminach pomocy *de minimis*, gdyż tych nie przesyła się do Prezesa UOKiK.

**Tabela 2.** Pomoc publiczna w formie zwolnień podatkowych udzielana przez gminy w ramach programów pomocowych (uchwał) zgłoszonych Prezesowi UOKiK w latach 2008-2009.<sup>1257</sup>

Rok	Podstawa prawna	przeznaczenie pomocy	liczba programów
2008	art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - zwolnienia z podatku od nieruchomości	regionalna (nowe inwestycje, tworzenie miejsc pracy)	21
		zatrudnienie	8
		na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw	8
		wyłączenia regionalne	13
2009	art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - zwolnienia z podatku od nieruchomości	regionalna (nowe inwestycje, tworzenie miejsc pracy)	20
		zatrudnienie	4
		dla małych i średnich przedsiębiorstw	4

<sup>1257</sup> W przypadku, gdy pomoc została udzielona na kilka lat, zwłaszcza w formie zwolnień podatkowych, dane o niej mogą być przekazywane przez podmioty udzielające pomocy również po upływie okresu obowiązywania programu. Beneficjent nabył bowiem prawo do pomocy jeszcze w trakcie jego obowiązywania, a zachował do niego prawo po zakończeniu okresu jego obowiązywania.



**Źródło:** opracowanie własne na podstawie raportów Prezesa UOKiK o pomocy publicznej udzielonej przedsiębiorcom w Polsce w 2008 i 2009 r.

Pomocą indywidualną, w świetle art. 2 pkt 5 uppp, jest pomoc, o której mowa w art. 1 lit. e) rozporządzenia Rady nr 659/1999. Pod tym pojęciem należy rozumieć każdą pomoc, która nie jest przyznawana na podstawie programu pomocowego, oraz wszelką pomoc podlegającą obowiązkowi zgłoszenia, przyznawaną na podstawie programu pomocowego. Definicja ta opiera się więc przede wszystkim na zasadzie przeciwstawienia pomocy indywidualnej pomocy udzielanej na podstawie programu pomocowego. W tym ostatnim przypadku akt normatywny stanowi materialnoprawną podstawę udzielenia pomocy. W przypadku pomocy indywidualnej podstawą taką będzie z zasady końcowe rozstrzygnięcie organu udzielającego pomocy ujęte w formalnym akcie (podstawa formalnoprawna), przybierające najczęściej formę indywidualnego aktu administracyjnego o charakterze władczym – decyzji.<sup>1258</sup> W akcie tym należy w sposób precyzyjny określić przedsiębiorcę/ów, do których adresowane jest wsparcie. W zakresie podatków i opłat lokalnych ta forma udzielania pomocy publicznej właściwa będzie przede wszystkim dla stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie regulacji rozdziału 7a o.p., ale również zwolnienia i ulgi podatkowe przyznawane na podstawie uchwał podatkowych nie stanowiących programów pomocowych.

W pojęciu pomocy indywidualnej mieści się też wsparcie udzielane na podstawie programu pomocowego, o ile na podstawie szczególnych regulacji podlega ono obowiązkowi zgłoszenia do Komisji Europejskiej. Będą to więc sytuacje, w których pomimo uprzedniego zaakceptowania programu pomocowego przez Komisję, konieczne będzie zgłaszanie poszczególnych przypadków pomocy indywidualnej udzielanej na podstawie takiego programu.

#### **4.6. Pomoc publiczna o charakterze podatkowym**

W literaturze przedmiotu wyróżnia się działania państwa stanowiące pomoc publiczną w sensie pozytywnym i negatywnym. Do tej pierwszej grupy zalicza się wszelkie korzyści przyznawane beneficjentom bezpośrednio o charakterze pieniężnym bądź też rzeczowym np. w formie subwencji, dopłat do odsetek, gwarancji.<sup>1259</sup> Pomocą w sensie negatywnym jest takie działanie, które polega na wsparciu nie wprost, lecz poprzez zmniejszanie ciężarów

---

<sup>1258</sup> Ibidem.

<sup>1259</sup> Zob. P. Marquardt, Pomoc publiczna ..., op. cit., s 39.

publicznoprawnych. W tej grupie mieszczą się środki interwencji państwa o charakterze podatkowym. Można je przyporządkować do kilku grup:

- redukujących ogólny ciężar podatku,
- przenoszących ciężar podatkowy z jednej grupy podatników na inną,
- modyfikujących system podatkowy w takim kierunku, aby wpłynąć na przepływ towarów i usług w ramach wspólnego rynku,
- motywujących lub demotyujących pewne grupy przedsiębiorców lub nawet konkretne przedsiębiorstwa do podejmowania określonych działań.<sup>1260</sup>

W zakresie regulacji stanowiących podstawę do udzielania pomocy publicznej w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych realizowanych przez gminy, dominują zwolnienia podatkowe oraz ulgi o różnym charakterze. Mogą mieć one przy tym charakter indywidualny (np. ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stosowane w oparciu o regulacje ordynacji podatkowej) lub generalny (stosowane bez konieczności wydawania decyzji przez organ przyznający pomoc, jedynie po spełnieniu ustawowych kryteriów).

W przypadku klasycznych ulg uznaniowych uregulowanych w ordynacji podatkowej (art. 67a i nast.) gminny organ podatkowy, o ile wnioski złoży przedsiębiorca, winien przede wszystkim zweryfikować czy w ogóle wystąpi pomoc publiczna, a jeżeli tak, to jaki ma charakter. Przesłanki, które uzasadniają uznanie, że wsparcie stanowi pomoc publiczną były już przedmiotem rozważań we wcześniejszej części opracowania. Z kolei szczegóły związane z postępowaniem w sprawie udzielania pomocy w tej formie zostaną przedstawione w części dotyczącej wpływu regulacji dotyczących pomocy publicznej na stosowanie prawa podatkowego w gminach.

Na gruncie obowiązujących ustaw regulujących podatki i opłaty lokalne wskazać należy, iż pomoc publiczna może być przez gminy udzielana (przez co rozumieć należy wydanie decyzji lub aktu normatywnego) na gruncie konkretnych świadczeń w następującej formie:

1) w podatku od nieruchomości, w formie:

- różnicowania stawek podatku od nieruchomości na podstawie art. 5 ust. 2-4 uopl;
- wprowadzania zwolnień w drodze uchwały rady gminy na podstawie art. 7 ust. 3 uopl;

2) w podatku od środków transportowych poprzez:

- różnicowanie stawek podatku od środków transportowych na podstawie art. 10 ust. 2 uopl;
- wprowadzanie zwolnień w drodze uchwały rady gminy na podstawie art. 12 ust. 4 uopl;

---

<sup>1260</sup> A. Nykiel-Mateo, Pomoc państwa ..., op. cit., s. 169.



3) w podatku rolnym, poprzez<sup>1261</sup>:

- zwolnienie gruntów przeznaczonych na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha (art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r.);
- zwolnienie gruntów gospodarstw rolnych powstałych z zagospodarowania nieużytków (art. 12 ust. 1 pkt 5 u.p.r.);
- ulgę inwestycyjną z tytułu wydatków poniesionych na budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska, a także na zakup i zainstalowanie: deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (art. 13 u.p.r.).

Wskazane preferencje w podatku rolnym stosowane są na podstawie decyzji wydanej na wniosek podatnika (art. 13d ust. 1 u.p.r.), stanowiąc pomoc publiczną na realizację inwestycji w gospodarstwach rolnych i powinny być realizowane na zasadach określonych w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1857/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z wytwarzaniem produktów rolnych oraz zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 70/2001<sup>1262</sup>;

- zwolnienie dla członków rodzin osób odbywających zasadniczą służbę wojskową lub długotrwałe przeszkolenie wojskowe albo zastępczy obowiązek służby wojskowej w formie skoszarowanej, które bezpośrednio przed powołaniem do służby pracowały w gospodarstwach tych członków rodzin, zamieszkiwały i nie osiągały przychodów z innych źródeł (art. 13a u.p.r.);
- zaniechanie ustalenia lub poboru podatku w razie wystąpienia klęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody w budynkach, ziemiopłodach, inwentarzu żywym lub martwym albo drzewostanie, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym (art. 13c u.p.r.).

Powołane preferencje stanowią pomoc publiczną i mogą być udzielane w ramach pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie na warunkach określonych w rozporządzeniu Komisji (WE) Nr 1535/2007 z dnia 20 grudnia 2007.

---

<sup>1261</sup> M.in. na podstawie informacji pt. Pomoc publiczna w rolnictwie w formie zwolnień i ulg w podatku rolnym, od nieruchomości oraz leśnym, <http://www.minrol.gov.pl>

<sup>1262</sup> Dz.Urz. UE L 358 z 16.12.2006 r., s. 3.

4) w podatku leśnym, w formie wprowadzania zwolnień w drodze uchwały rady gminy na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.l..

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż stanowi pomoc publiczną stosowaną bez konieczności wydawania decyzji przez gminny organ podatkowy, zwolnienie z podatku od nieruchomości dla prowadzących zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej w zakresie wskazanym w ustawie (art. 7 ust. 2 pkt 4 u.o.p.l., art. 12 ust. 2 pkt 4 u.p.r., art. 7 ust. 2 pkt 4 u.p.l.) oraz zwolnienie dla przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego (art. 7 ust. 2 pkt 5a u.o.p.l., art. 12 ust. 2 pkt 5a u.p.r., art. 7 ust. 2 pkt 6 u.p.r.) Wskazane zwolnienia stanowią pomoc *de minimis*, udzielaną zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie regulacjami.

Końcowo zwrócić też należy uwagę na fakt, iż preferencje kierowane do przedsiębiorców mogą występować również w zakresie opłat uregulowanych w uopl: targowej, miejscowej, uzdrowskiej i od posiadania psów. Na gruncie tych świadczeń rada gminy jest uprawniona do:

- określania wysokości ich stawek (art. 19 pkt 1 u.o.p.l.);
- wprowadzania innych niż ustawowe zwolnień przedmiotowych (art. 19 pkt 3 u.o.p.l.).

Zgodnie z art. 20c u.p.o.l. jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielenie pomocy publicznej we wskazanym zakresie, pomoc ta jest udzielana jako pomoc *de minimis*. Udzielanie pomocy w zakresie opłat lokalnych należy jednak uznać za rzecz wyjątkową, zwłaszcza w zakresie opłaty miejscowej, uzdrowskiej oraz od posiadania psów. Wynika to przede wszystkim z przedmiotu tych opłat i zasadniczo braku ich powiązania z działalnością gospodarczą. Wyjątkowo w zakresie opłaty targowej, przy zastosowaniu określonych kryteriów o charakterze selektywnym, może dojść do uprzywilejowania określonych przedsiębiorców lub towarów, a co za tym idzie do udzielenia pomocy publicznej.

Skalę udzielonej przez gminy w analizowanym okresie pomocy publicznej trudno dokładnie ocenić m.in. dlatego, że brak jest szczegółowych danych dotyczących pomocy udzielanej w rolnictwie i rybołówstwie. Z raportów rocznych dotyczących udzielonej pomocy publicznej przekazywanych Radzie Ministrów przez Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi wynika jedynie, iż w roku 2008 pomoc w postaci ulg inwestycyjnych i zwolnień od podatku rolnego wynosiła 5.247.416,29 zł, a w roku 2009 – 3.395.947 zł.

Podobnie nie do końca wymierne są dane przedstawiane przez Prezesa UOKiK, prezentowane są w corocznych raportach sporządzanych na podstawie art. 36 ust. 1 uppp i

przedstawianych Radzie Ministrów.<sup>1263</sup> Nie obejmują one pomocy w rolnictwie i rybołówstwie oraz najpopularniejszej pomocy *de minimis*. Z kolei z udostępnionych przez UOKiK informacji wynika przede wszystkim dość powszechny charakter stosowania przez gminy tej pomocy w różnych formach (przede wszystkim zwolnienia i obniżanie stawek). W roku 2008 1368 spośród 2478 gmin udzielało takiej pomocy, a w roku 2009 było to 1476 gmin.

W raportach podano dane liczbowe dotyczące wysokości udzielanych w skali roku przez gminy form pomocy w postaci subsydiów podatkowych. Do grupy tej zalicza się m.in.:

- zwolnienia podatkowe,
- odliczenia od podatku,
- obniżki lub zmniejszenia, powodujące obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku,
- umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami oraz samych odsetek.

Ponadto odrębną grupę stanowią odroczenia i rozłożenie na raty płatności m.in. podatku, zaległości podatkowej oraz odsetek.

W obu wskazanych grupach w latach 2008-2009 wysokość udzielanej przez gminy pomocy w pomocy ogółem była istotna, co obrazuje poniższe zestawienie.

**Tabela 3.** Pomoc publiczna udzielana przez gminy w latach 2008-2009 (z wyłączeniem pomocy *de minimis*, pomocy w rolnictwie i rybołówstwie oraz pomocy w sektorze transportu).

Lp.	Forma pomocy	2008	2009
1.	subsydia podatkowe	98,0	95,4
2.	odroczenie i rozłożenie na raty płatności	0,1	0,01
3.	dotacje	91,2	18,0
4.	poręczenia i gwarancje kredytowe	-	0,1
	inne	0,1	-
<b>Pomoc publiczna ogółem (w mln PLN)</b>		189,4	113,5

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie raportów Prezesa UOKiK o pomocy publicznej udzielonej przedsiębiorcom w Polsce w 2008 i 2009 r.

Subsydia podatkowe stanowiły w przypadku gmin w 2008 r. ok. 50% ogólnej wartości udzielonej pomocy, gdy w skali kraju było to 17,7%. W roku 2009 proporcja ta uległa w

<sup>1263</sup> Raporty te są dostępne na stronie internetowej Prezesa UOKiK, <http://www.uokik.gov.pl>

gminach zasadniczej zmianie, gdyż subsydia podatkowe obejmowały już 84% ogólnej wartości udzielonej pomocy. W skali kraju wskaźnik ten spadł natomiast do 15%.<sup>1264</sup>

Interesujące są także dane dotyczące przeznaczenia udzielanej przez gminy pomocy (tabela poniżej), gdy zauważyć, że znaczna część tej pomocy udzielana była w formie subwencji podatkowych.

**Tabela 4.** Przeznaczenie pomocy udzielanej przez gminy w latach 2008-2009.

Lp.	Przeznaczenie pomocy	2008	2009
1.	rozwój małych i średnich przedsiębiorstw	4,8	3,1
2.	zatrudnienie	98,0	22,9
3.	szkolenia	0,01	0,1
4.	pomoc regionalna – nowe inwestycje	55,3	48,4
5.	pomoc regionalna – nowe miejsca pracy	16,6	27,7
6.	pomoc regionalna – duże projekty inwestycyjne	7,1	8,5
7.	pomoc regionalna – pomoc operacyjna	0,2	-
8.	pomoc regionalna – dla nowo powstałych przedsiębiorców	-	0,1
9.	rekompensata za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym	7,4	0,8
10.	restrukturyzacja	-	2,1
<b>Łącznie (w mln PLN)</b>		<b>189,4</b>	<b>113,51</b>

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie raportów Prezesa UOKiK o pomocy publicznej udzielonej przedsiębiorcom w Polsce w 2008 i 2009 r.

Fakt, iż powyższe dane wskazują na to, że dominującym rodzajem pomocy publicznej podlegającej zgłoszeniu do Prezesa UOKiK była pomoc regionalna, można powiązać z funkcjonowaniem w analizowanym okresie rozporządzeń Rady Ministrów umożliwiających dość proste podejmowanie przez rady gmin uchwał w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących pomoc na nowe inwestycje oraz tworzenie nowych miejsc pracy. O dominującym charakterze pomocy w formie zwolnień podatkowych w pomocy regionalnej ogółem świadczą dane z tabel nr 5 i 6. W przypadku pomocy regionalnej udzielanej przez gminy w 2008 r. z łącznej kwoty pomocy w wysokości 84,7 mln PLN tylko 0,1 mln przypada na pomoc inną niż w formie subwencji podatkowych. W roku 2009 proporcje te są podobne (z 79,3 mln PLN aż 75,9 mln przypadało na subsydia podatkowe).

<sup>1264</sup> Zob. Raport Prezesa UOKiK o pomocy publicznej w Polsce udzielonej przedsiębiorcom w 2008 r., s. 26 oraz Raport za rok 2009, s. 26.

Warto też zauważyć, iż przy niektórych kategoriach pomocy horyzontalnej, jest ona udzielana przez gminy prawie wyłącznie w formie subwencji podatkowych. Sytuacja taka dotyczyła w latach 2008 i 2009 pomocy dla małych i średnich przedsiębiorstw.

Generalnie na tle analizowanych danych postawić należy tezę wedle której preferencje podatkowe stanowią istotą, a w niektórych przypadkach jedyną formę udzielania przez gminy pomocy publicznej innej niż *de minimis*.

**Tabela 5.** Udział subsydiów podatkowych w poszczególnych kategoriach przeznaczenia pomocy udzielanej przez gminy w 2008 r.

Lp.	Rodzaj pomocy	Przeznaczenie pomocy	Forma pomocy	Wartość pomocy (mln PLN)	Wartość pomocy ogółem (mln PLN)
1.	pomoc horyzontalna	rozwój małych i średnich przedsiębiorstw	zwolnienie od podatku	3,1	3,1
		zatrudnienie	refundacje	10,9	
			dotacje	7,1	22,9
			zwolnienie z podatku	4,9	
ratowanie i restrukturyzacja	umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami	2,4	2,4		
2.	pomoc regionalna	-----	zwolnienie z podatku	78,1	84,7
			umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami	5,0	
			obniżka lub zmniejszenie, powodujące obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku	1,2	
			umorzenie odsetek od zaległości podatkowej	0,2	
			poręczenie	0,1	
3.	inne	rekompensata z tytułu realizacji zadań publicznych	zwolnienie z podatku	0,5	0,8
			umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami	0,3	

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie raportów Prezesa UOKiK o pomocy publicznej udzielonej przedsiębiorcom w Polsce w 2008 r.

**Tabela 6.** Udział subsydiów podatkowych w poszczególnych kategoriach przeznaczenia pomocy udzielanej przez gminy w 2009 r.

Lp.	Rodzaj pomocy	Przeznaczenie pomocy	Forma pomocy	Wartość pomocy (mln PLN)	Wartość pomocy ogółem (mln PLN)
1.	pomoc horyzontalna	rozwój małych i średnich przedsiębiorstw	zwolnienie od podatku	4,4	4,8
			umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami	0,3	
			rozłożenie na raty płatności zaległości podatkowej lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami	0,1	
		zatrudnienie	refundacje	79,9	98,0
			dotacje	9,6	
			zwolnienie z podatku	6,8	
			umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami	1,7	
2.	pomoc regionalna	-----	zwolnienie z podatku	70,6	79,3
			umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami	5,2	
			obniżka lub zmniejszenie, powodujące obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku	0,1	
			refundacje	1,7	
			umorzenie kar	1,6	
			inne	0,1	
3.	inne	rekompensata z tytułu realizacji zadań publicznych	zwolnienie z podatku	7,1	7,4
			umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami	0,1	
			inne	0,1	

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie raportów Prezesa UOKiK o pomocy publicznej udzielonej przedsiębiorcom w Polsce w 2009 r.

## **4.7. Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w świetle regulacji o pomocy**

### **4.7.1. Uwagi ogólne**

Pomoc publiczna o charakterze podatkowym funkcjonuje w gminach w dwóch zasadniczych wymiarach: stanowienia i stosowania prawa. W tym pierwszym zakresie chodzi o wszelką działalność uchwałodawczą rad gmin, której efektem są uchwały podatkowe dotyczące preferencji podatkowych. Będą to więc przede wszystkim regulacje dotyczące różnicowania stawek podatkowych oraz wprowadzania zwolnień od podatku. W zakresie stosowania prawa podatkowego w grę wchodzi rozstrzygnięcia o charakterze indywidualnym mające formę decyzji. Taki tryb udzielania pomocy przewiduje przede wszystkim ordynacja podatkowa oraz w zakresie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz ustawa o podatku rolnym w zakresie zwolnień i ulg podatkowych.

Zasadnicze znaczenie z punktu widzenia gmin mają, gdy brać pod uwagę ich wymiar finansowy, preferencje w podatku od nieruchomości. Z kolei biorąc pod uwagę powszechność występowania, uwagę należy zwrócić na podatek rolny. W wymiarze fiskalnym skala ich stosowania nie jest tak duża jak w przypadku podatku od nieruchomości, ale w praktyce ze względu na powszechny charakter np. zwolnienia z tytułu nabycia gruntów czy ulgi inwestycyjnej, ich znaczenia nie sposób nie docenić. Z tego jednak względu, że w większości do stosowania preferencji w podatku rolnym konieczne jest wydanie stosownej decyzji przez organ podatkowy, kwestie te nie mieszczą się w zakresie przedmiotowym tej części opracowania i zostaną przedstawione wraz z innymi zagadnieniami związanymi z wpływem regulacji o pomocy publicznej na stosowanie prawa podatkowego w gminach.

Zauważyć też należy, iż w zakresie preferencji podatkowych polegających na różnicowaniu stawek podatku oraz wprowadzaniu zwolnień w drodze uchwały rady gminy, widoczna jest tożsamość regulacji na gruncie podatku od nieruchomości, od środków transportowych, rolnego i leśnego. W związku z tym, z pewnymi odrębnościami, które zostaną zasygnalizowane, zbliżona jest też procedura podejmowania uchwał podatkowych na podstawie których udzielana jest pomoc publiczna.

### **4.7.2. Różnicowanie stawek podatków i opłat lokalnych stanowiące pomoc publiczną**

Ustawy regulujące konstrukcję podatków lokalnych przewidują uprawnienia rad gmin do kształtowania wysokości tych świadczeń m.in. poprzez określanie ich stawek. Ma ono obligatoryjny charakter i odróżnić je należy od prawa do różnicowania wysokości stawek. W tym drugim przypadku mamy do czynienia z uprawnieniem o charakterze fakultatywnym, z którego rada gminy wcale nie musi korzystać. W związku z tym podkreślić należy, iż samo

wykonanie ustawowego obowiązku określenia obowiązującej na terenie danej gminy stawki podatku, w ramach ustawowo określonych kategorii przedmiotów opodatkowania, nie wiąże się z żadnymi obostrzeniami związanymi z udzielaniem pomocy publicznej. Pomoc publiczna może natomiast wystąpić w przypadku różnicowania stawek, przez które rozumieć należy określenie więcej niż jednej stawki w ramach ustawowo wskazanej kategorii, gdzie co oczywiste wystąpi stawka niższa oraz wyższa. Nie stanowi więc różnicowania stawki określenie jej w różnej wysokości dla różnych kategorii ustawowych (np. innej stawki dla budynków mieszkalnych i innej dla związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej). Z założenia różnicowanie prowadzi do tego, że obowiązuje dla danej ustawowej kategorii więcej niż jedna stawka podatkowa.

Podkreślić też należy, iż analizując podstawowe z kryteriów przesadzających o udzieleniu pomocy – jej selektywność, nie ma znaczenia, czy konstrukcja uchwały przewiduje zróżnicowanie stawki w ten sposób, iż wskazuje stawkę podstawową (wyższą) oraz obniżoną, czy też odwrotnie – dla określonych kategorii przedmiotów opodatkowania przewiduje stawki wyższe. Odsyłając do wywodów umieszczonych w części opracowania dotyczącej selektywności pomocy, powtórzyć należy, iż bez względu na zapis, konsekwencją wprowadzenia analizowanego rozwiązania będzie uprzywilejowanie określonej kategorii przedsiębiorców.

W dalszej kolejności należy zauważyć, iż z pomocą publiczną mamy do czynienia wyłącznie w przypadkach, gdy wsparcie udzielane jest podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą. Istnieją przy tym kategorie stawek podatkowych przypisanych dla przedmiotów opodatkowania, które do takiej działalności nie są wykorzystywane (np. budynki mieszkalne, budynki pozostałe). Z założenia więc skoro adresatem wskazanych stawek nie są podmioty działające jako przedsiębiorcy, ich różnicowanie nie będzie prowadziło do udzielenia pomocy publicznej.

Podkreślić jednak należy, iż problem analizy, czy zróżnicowanie stawek będzie stanowiło pomoc publiczną czy też nie, będzie o wiele bardziej złożony, gdy potencjalnie każda stawka podatkowa adresowana jest do przedsiębiorcy. W zakresie podatku od środków transportowych czy też opłat lokalnych trudno jest wskazać kategorie przedmiotów opodatkowania, które z góry można by wyłączyć spod regulacji dotyczących pomocy publicznej. W związku z tym konieczna będzie szczegółowa analiza tak kryteriów, których użyto przy różnicowaniu stawki, jak i podmiotów, które z niej będą korzystały. Ostatecznie oczywiście problem można rozwiązać w ten sposób, że wprowadzi się zapis wedle którego stawek niższych nie stosuje się do przedmiotów opodatkowania będących w posiadaniu



przedsiębiorców, co docelowo ma uniemożliwić tej kategorii podmiotów korzystanie z preferencji, a co za tym idzie wyeliminować problem udzielania pomocy publicznej.

W przypadku podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych w ustawie wskazano przykładowe kryteria, która mogą być użyte przy ich różnicowaniu. Chociaż wskazany katalog ma otwarty charakter, to jednak podkreślić należy, iż wszystkie mieszczące się w nim kryteria mają charakter przedmiotowy, co uzasadnia twierdzenie, że stawki nie mogą być różnicowane ze względu na podmiot.

W odniesieniu do stawek podatku od nieruchomości ich różnicowanie, zgodnie z art. 5 ust. 2-4 uopl, może mieć miejsce w oparciu o lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystania, stan techniczny, wiek budynku. Z kolei w zakresie podatku od środków transportowych (art. 10 ust. 2 uopl), różnicowanie może odbywać się w oparciu o takie kryteria jak: wpływ na środowisko naturalne, rok produkcji albo liczba miejsc do siedzenia.

Nie każdy przypadek różnicowania stawek z użyciem ustawowo wskazanych lub innych kryteriów, będzie stanowił pomoc publiczną. Mając na uwadze art. 107 ust. 1 TFUE różnicowanie może stanowić pomoc, o ile jest udzielane konkretnym przedsiębiorcom lub też prowadzi do wspierania konkretnych rodzajów działalności. Wykluczając możliwość zapisania niższej stawki w ten sposób, iż adresowana jest ona bezpośrednio do konkretnego podmiotu, zauważyć należy, iż ten sam skutek można osiągnąć stosując kryteria przedmiotowe, w szczególności rodzaj prowadzonej działalności. Ponadto w niewielkich gminach może dojść do sytuacji, gdy stosowanie kryteriów czysto przedmiotowych również prowadzi do uprzywilejowania konkretnych przedsiębiorców lub rodzajów działalności. Dla przykładu zróżnicowanie stawek podatku od środków transportowych ze względu na posiadany certyfikat euro lub instalację gazową, z zasady nie będzie stanowiło pomocy publicznej, gdyż jego celem będzie dbanie o środowisko, a nie wspieranie konkretnych przedsiębiorców.<sup>1265</sup> Nie można jednak wykluczyć, że intencją podmiotu przygotowującego projekt uchwały było takie określenie parametrów wg których różnicowane są stawki, aby z niższego opodatkowania mógł korzystać wyłącznie określony podmiot. Jest to możliwe, gdy podmiot ten posiada wiedzę np. co do tego, iż wyłącznie jeden przedsiębiorca z terenu gminy dysponuje środkami transportowymi posiadający określony rodzaj certyfikatu euro. W takim przypadku zróżnicowanie stawek w oparciu o to kryterium może prowadzić do udzielenia danemu przedsiębiorcy pomocy, gdyż świadomie uzyskał on określone wsparcie. W

---

<sup>1265</sup> Zob. wyjaśnienie pt. Różnicowanie stawek podatku od nieruchomości i od środków transportowych a pomoc *de minimis* umieszczone na stronie internetowej UOKiK: <http://www.uokik.gov.pl>

orzecznictwie sądów Unii Europejskiej podkreśla się bowiem, że w zakresie kwalifikowania danego działania jako pomocy publicznej istotnie nie są przyczyny lub cele jego wprowadzenie, ale skutki, jaki dany środek wywołuje.<sup>1266</sup> Różnicowanie stawek podatkowych może prowadzić do uprzywilejowania określonych przedsiębiorców lub określonych towarów.

W tym miejscu pojawia się istotny problem, co do oceny stosowanych przesłanek różnicowania stawek i ewentualnego ich wpływu na wspieranie konkretnych przedsiębiorców lub rodzajów działalności gospodarczej. Kto mianowicie ma dokonywać tej oceny i na jakim etapie? Wydaje się, że obowiązek ten ciąży na radzie gminy, która jest podmiotem odpowiedzialnym za podjęcie uchwały, a analiza powinna być przeprowadzona już na etapie procedury stanowienia prawa, a nie dopiero jego stosowania. Oznacza to, że organ uchwałodawczy powinien już na etapie projektu uchwały ocenić, czy może dojść do udzielania przedsiębiorcy wsparcia stanowiącego pomoc publiczną. Ocena taka jest konieczna, gdyż wiąże się z odpowiednim trybem procedowania nad projektem, a w dalszej kolejności konsekwencjami stosowania preferencyjnych stawek bez uznania tego faktu za udzielenie pomocy publicznej. W szczególności podkreślić trzeba, że zgodnie z art. 20c u.o.p.l., gdy akt prawa miejscowego przewiduje udzielanie pomocy publicznej w przypadku różnicowania stawek podatku od nieruchomości, od środków transportowych oraz opłat lokalnych, pomoc ta może być udzielona wyłącznie jako pomoc *de minimis*. Na etapie stanowienia wiąże się to więc z obowiązkiem zgłoszenia projektu do Prezesa UOKiK (kwestie te będą przedmiotem szerszych rozważań w części dotyczącej formalnych wymogów związanych z podejmowaniem uchwał przewidujących udzielenie pomocy publicznej).

#### **4.7.3. Uchwały przewidującej udzielenie pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku**

Wprowadzanie zwolnień w zakresie wszystkich podatków i opłat lokalnych oparte jest na tych samych podstawowych zasadach. Są one punktem wyjścia do rozważań dotyczących wpływu regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie prawa podatkowego w gminach. Z art. 7 ust. 3, art. 12 ust. 4 i art. 19 pkt 3 u.o.p.l. oraz art. 13e u.p.r. i art. 7 ust. 3 u.p.l. wynikają wspólne dla wszystkich kategorii uchwał dotyczących zwolnień wymogi:

- wyłączna kompetencja rady gminy do podjęcia uchwały;

---

<sup>1266</sup> Zob. np. wyrok z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-56/93 Belgia przeciwko Komisji oraz wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-241/94 Francja przeciwko Komisji.

- zdefiniowanie przedmiotu uchwały jako wprowadzenie zwolnienia podatkowego<sup>1267</sup>;
- przedmiotowy charakter zwolnienia, co oznacza, że jest to wyłączenie z zakresu opodatkowania określonej kategorii przedmiotów;
- zwolnienie stanowi tzw. pomoc automatyczną, której zastosowanie uzależnione jest od spełnienia wskazanych w uchwale warunków bez możliwości rozstrzygnięcia w tej kwestii w drodze indywidualnej decyzji.

W nawiązaniu do ostatniej ze wskazanych zasad w tym miejscu podnieść można wątpliwości związane ze stosowaniem zwolnień wynikających z uchwał podjętych na podstawie art. 13e u.p.r. Przepis ten stanowi, że rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzać inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ustawie. Ustawa w art. 12 ust. 1 przewiduje szereg zwolnień, które stosowane są na podstawie wydanej decyzji, a zatem nie jest to pomoc automatyczna. Znacząca jest przy tym treść art. 13d ust. 1 u.p.r, zgodnie z którym „Zwolnienia i ulgi podatkowe określone w art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz pkt 8-12, a także w art. 13b stosuje się z urzędu, a pozostałe zwolnienia i ulgi podatkowe na podstawie decyzji wydanej na wniosek podatnika”. Literalna treść tego przepisu sugeruje, że wszystkie inne niż w nim wskazane zwolnienia i ulgi stosowane są na podstawie decyzji. W zestawieniu z art. 13e u.p.r prowadziłoby to do wniosku, że sama uchwała rady gminy przewidująca udzielenie zwolnienia lub ulgi nie jest wystarczająca do jej stosowania. Wszelkie bowiem inne niż wymienione w art. 13d ust. 1 ulgi i zwolnienia, zgodnie z tą regulacją, wymagają do ich stosowania wydania decyzji. Co więcej, zwolnienia te stosuje się dopiero od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono wniosek. Oznaczałoby to, że sama uchwała rady gminy nie może być podstawą do stosowania preferencji.

Powyższa wykładnia budzi jednak wątpliwości przede wszystkim gdy zważyć, że powszechną praktyką jest stosowanie zwolnień z uchwał rad gmin bez wydawania żadnych decyzji przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast). Zatem przy założeniu, że do zwolnień przewidzianych w uchwałach podejmowanych na podstawie art. 13e u.p.r należałoby stosować art. 13d tej ustawy, w zasadzie nikt z podatników nie miałby prawa do zwolnienia, gdyż może być ono stosowane dopiero od miesiąca następnego po złożeniu wniosku. W związku z tym, w mojej ocenie, art. 13e u.p.r. należy interpretować w ten sposób, iż jest on podstawą do wprowadzenia zwolnienia automatycznego, na podstawie uchwały rady gminy, bez konieczności wydawania w tym zakresie stosownej decyzji. Z kolei użyty w art. 13e u.p.r. zwrot „inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie”, oznacza,

---

<sup>1267</sup> W tym zakresie wyjątkiem potwierdzającym regułę jest dopuszczalność wprowadzenia w drodze uchwały przez radę gminy również innych niż ustawowe ulg w podatku rolnym (art. 13e upr).

że uchwała nie może powielać preferencji ustawowych. Z faktu, iż ustawa przewiduje również zwolnienia i ulgi stosowane z wniosku nie należy wywodzić, że rada gminy ma uprawnienie do wprowadzenia tego trybu stosowania preferencji w uchwale. Zwolnienia wynikające z uchwał podejmowanych na podstawie art. 13e u.p.r. powinny być w związku z tym stosowane jako pomoc automatyczna, na identycznych zasadach jak w podatku od nieruchomości, od środków transportowych czy podatku leśnym.

Zwolnienia wprowadzane uchwałami rad gmin muszą mieć charakter przedmiotowy. Będzie to więc wyłączenie z zakresu przedmiotowego danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych.<sup>1268</sup> Konstrukcja zwolnienia musi się przy tym opierać o przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, czyli: grunty, budynki i ich części oraz budowle i ich części, ze wskazaniem cech je identyfikujących, np. związane z określonym rodzajem działalności gospodarczej.

Nie stanowi zwolnienia, lecz ulgę podatkową, do wprowadzenia której rada gminy ma uprawnienia wyłączenie w zakresie podatku rolnego, zmniejszenie podstawy opodatkowania czy kwoty podatku. W związku z tym nie jest możliwe np. kwotowe uzależnienie wysokości zwolnienia od ilości zatrudnionych osób. Tego rodzaju wadliwe zapisy, spotykane w uchwałach, mogą mieć następujące brzmienie: „Zwolnienie stanowi iloczyn kwoty 600 zł i liczby nowozatrudnionych osób”.<sup>1269</sup> Nie jest to zwolnienie, tylko ulga podatkowa. Dopuszczalne jest natomiast takie formułowanie zwolnienia, w którym uzależnia się jego długość od takich kryteriów jak wysokość poniesionych wydatków czy liczba nowozatrudnionych osób (np. okres zwolnienia wynosi 1 rok - przy utworzeniu 1-5 nowych miejsc pracy, 2 lata – przy utworzeniu powyżej 5 nowych miejsc pracy).

Istotny problemem przy konstruowaniu brzmienia zwolnienia może być także zakaz wprowadzania zwolnień innych niż przedmiotowe. Chociaż w literaturze przedmiotu wskazuje się na dopuszczalność zwolnień mieszanych (przedmiotowo-podmiotowych)<sup>1270</sup>, to jednak dość wyraźnie widać ukształtowaną linię orzeczniczą sądów administracyjnych, które wskazują na uprawnienie rady gminy do wprowadzania zwolnień o charakterze wyłącznie przedmiotowym.<sup>1271</sup> Z tego punktu widzenia podkreślić należy, iż w przypadku wprowadzania zwolnień stanowiących pomoc publiczną, a więc skierowanych do podmiotów

<sup>1268</sup> Zob. L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, Prawo podatkowe, Warszawa 2005, s. 35.

<sup>1269</sup> Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12.12. 2008 r. (sygn. akt I SA/Po 965/08), Dz.Urz.Wielk., 2009/49/716.

<sup>1270</sup> Zob. L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 155-158 oraz R. Dowgier, M. Popławski, Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach, Warszawa 2009, s. 28.

<sup>1271</sup> Zob. np. wyroki WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26.01.2010 r. (sygn. akt I SA/Go 599/09), LEX nr 554018 oraz WSA w Bydgoszczy z dnia 01.10.2009 r. (sygn. akt I SA/Bd 592/09), LEX nr 576404.

prowadzących działalność gospodarczą, skonstruowanie ich w ten sposób, iż w żadnym elemencie nie będą nawiązywały do pomiotu, będzie w wielu przypadkach trudne. Dla przykładu można podać pomoc udzielaną na określone cele w ramach tzw. wyłączeń grupowych.<sup>1272</sup> Jeżeli zauważyć, że pomoc taka może być udzielona np. na inwestycje i zatrudnienie dla małych i średnich przedsiębiorców, na zakładanie przedsiębiorstw przez kobiety czy też dla pracowników znajdujących się w szczególnie niekorzystnej sytuacji lub niepełnosprawnych, to trudno będzie w sposób czysto przedmiotowy skonstruować w uchwale zwolnienie. W związku z tym przy przygotowaniu projektu uchwały we wskazanych wyżej przypadkach jedynym rozwiązaniem wydaje się określenie przedmiotu zwolnienia poprzez odesłanie do aktów regulujących zasady przyznawania wskazanych rodzajów pomocy (np. pomoc inwestycyjna i na zatrudnienie dla małych i średnich przedsiębiorstw może być zastosowana poprzez zapis: „zwalnia się z podatku od nieruchomości grunty, budynki i ich części oraz budowle i ich części, do których zastosowanie znajduje art. 15 rozporządzenia Komisji (WE) Nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu”<sup>1273</sup>). Tego rodzaju odesłanie jest możliwe zważywszy na art. 20b uopl. Stanowi on, że m.in. w przypadku zwolnień z podatku od nieruchomości, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.<sup>1274</sup> Uwzględnienie tych przepisów, to co do zasady, odesłanie do odpowiednich regulacji z zakresu pomocy publicznej. Nie ma natomiast podstaw do tego, aby w uchwale rady gminy powielać zapisy z innych aktów prawnych. Wniosek taki należy wyprowadzić z § 137 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”<sup>1275</sup>, gdzie stwierdza się, że w aktach prawa miejscowego (uchwałach) nie powtarza się przepisów ustaw, ratyfikowanych umów i rozporządzeń. W tym kontekście trudno się zgodzić np. z powielaniem w uchwale zapisów art. 37 ust. 1 i 2 uppp, w zakresie w jakim nakładają one na podmiot ubiegający się o udzielenie pomocy *de minimis* obowiązek przedstawienia zaświadczeń o pomocy *de minimis* albo oświadczenia o wielkości otrzymanej pomocy *de minimis*, albo oświadczenia o nieotrzymaniu pomocy oraz innych informacji, o których mowa w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez

---

<sup>1272</sup> Jest to pomoc o konkretnym przeznaczeniu wyłączona na mocy rozporządzeń Rady (WE) z obowiązku notyfikacji, o którym mowa w art. 108 ust. 3 TFUE.

<sup>1273</sup> Dz.Urz. UE L 214 z 09.08.2008, s. 3-47.

<sup>1274</sup> Analogiczny zapis znajduje się w art. 13e upr oraz art. 7 ust. 3 upl.

<sup>1275</sup> Dz.U. Nr 100, poz. 908.

podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis*. Nie ma natomiast żadnych przeszkód, aby w uchwale w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących pomoc *de minimis* zapisane zostało ogólne odesłanie do art. 37 ust. 1 i 2 uppp.

Podobne uwagi należy odnieść do uchwał rad gmin dotyczących zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących pomoc regionalną, w ramach Ogólnopolskiego programu pomocy regionalnej dla gmin (XR 119/2008) - rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycją.<sup>1276</sup> Rozporządzenie to zawiera ramowe warunki stosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach pomocy regionalnej, których nie należy w uchwale powielać. Można je natomiast modyfikować (obostrzać) i uzupełniać (np. poprzez wprowadzenie terminu zakończenia nowej inwestycji) i w tym zakresie odpowiednie regulacje powinny znaleźć się w uchwale rady gminy.<sup>1277</sup>

W przypadku wskazanego rozporządzenie zauważyć jednak trzeba, że zawiera ono przepisy upoważniające radę gminy do określenia w drodze uchwały trybu i formy zgłoszenia rozpoczęcia realizacji inwestycji (§ 10 ust. 1 pkt 1) i z tego względu powinny być powołane w podstawie prawnej uchwały. Zgodnie bowiem z § 134 „Zasad techniki prawodawczej”, podstawą prawną uchwały są m.in. przepisy upoważniające dany organ do uregulowania określonego zakresu spraw. Takiego charakteru nie mają natomiast inne przepisy dotyczące pomocy publicznej, które zawierają jedynie szczegółowe warunki udzielania pomocy, a więc nie powinny być wskazywane w podstawie prawnej lecz odesłanie do nich powinno znaleźć się w treści uchwały.<sup>1278</sup>

#### **4.8. Procedura podejmowania uchwał stanowiących podstawę udzielania pomocy publicznej.**

##### **4.8.1. Uwagi ogólne**

Procedura podejmowania uchwał podatkowych przez rady gmin w swej istocie nie różni się w zasadzie od tej, jaka jest właściwa dla tworzenia innych kategorii uchwał. Pewną specyfikę można natomiast wskazać w tych przypadkach, w których uchwały przewidują

<sup>1276</sup> Dz.U. Nr 146, poz. 927.

<sup>1277</sup> Zob. szerzej rozważania dotyczące poprzedniego programu pomocowego – rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23.07.2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości stanowiących pomoc inwestycyjną (Dz.U. Nr 138, poz. 969) zaprezentowane w: R. Dowgier, M. Popławski, Uchwała w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, Nr 11.

<sup>1278</sup> Zob. szerzej R. Dowgier, Konstruowanie programów pomocowych w formie uchwał rad gmin w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 5.

udzielenie pomocy publicznej. W tych sytuacjach, przede wszystkim na podmioty odpowiedzialne za przebieg procesu legislacyjnego, nałożono w przepisach dotyczących pomocy publicznej obowiązki związane z szeroko pojętym konsultowaniem projektu z Prezesem UOKiK lub ministrem właściwym do spraw rolnictwa w zakresie pomocy publicznej w rolnictwie i rybołówstwie, albo nawet uzyskaniem akceptacji Komisji Europejskiej. Roli przede wszystkim pierwszego z tych podmiotów w procesie stanowienia miejscowego prawa podatkowego nie sposób przecenić. W szczególności oprócz formalnie uregulowanych procedur współuczestniczenia w procesie uchwałodawczym, Prezes UOKiK i pracownicy jego urzędu są podstawowym źródłem informacji dotyczących pomocy publicznej dla gmin. Przekazywane są one albo telefonicznie, albo za pośrednictwem strony internetowej, zawierającej wyjaśnienia dotyczące najczęściej powtarzających się pytań związanych z pomocą publiczną. Pomoc ze strony Prezesa UOKiK w podejmowaniu uchwał podatkowych przez gminy, co wynika z badań ankietowych, jest w gminach doceniana. Spośród tych respondentów, którzy wypowiedzieli się w tej kwestii 40% oceniło działania Prezesa UOKiK dobrze, a 37% dostatecznie. Oceny jednoznacznie negatywne (źle i bardzo źle) odnotowano jedynie w 18% przypadków.

Zakres obowiązków, który ciąży na podmiocie odpowiedzialnym za przygotowanie projektu uchwały przewidującej udzielenie pomocy publicznej uzależniony jest od rodzaju tej pomocy. Jak już wskazano, przede wszystkim zwrócić należy uwagę na podział programów pomocowych na te, które podlegają i niepodlegają notyfikacji. Biorąc jednak pod uwagę praktykę stanowienia miejscowego prawa podatkowego w gminach, pomoc notyfikowana występuje niezmiernie rzadko, zapewne z uwagi na przewlekłość tej procedury. Najczęściej stosuje się pomoc *de minimis* oraz pomoc regionalną.<sup>1279</sup> Zastrzec przy tym trzeba, że w przypadku niektórych rodzajów preferencji podatkowych ich udzielanie możliwe jest wyłącznie jako pomocy *de minimis*. Uwaga ta dotyczy przede wszystkim różnicowania stawek podatku od nieruchomości, od środków transportowych oraz opłat lokalnych, co wynika wprost z art. 20c uopl.

Szczegółowe zasady związane z przygotowaniem uchwał dotyczących poszczególnych kategorii pomocy publicznej zawiera ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. W tym zakresie wyróżnić można uchwały:

- a) przewidujące pomoc *de minimis*,

---

<sup>1279</sup> Z przeprowadzonych na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku w ramach grantu badawczego Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego (Nr N N110 183637) pt. Reforma lokalnego prawa podatkowego w Polsce badań wynika, że w przypadku wprowadzania zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących pomoc publiczną przeważa pomoc *de minimis* (43%) oraz pomoc regionalna (18%).

- b) przewidujące pomoc w ramach wyłączeń grupowych,
- c) podejmowane na podstawie programów pomocowych mających formę rozporządzeń Rady Ministrów (pomoc regionalna).

#### **4.8.2. Procedura podejmowania uchwał przewidujących udzielenie pomocy *de minimis***

Uchwały stanowiące podstawę udzielenia pomocy *de minimis* mogą zawierać zwolnienia od podatku lub przewidywać różnicowanie stawek podatkowych. W tym ostatnim przypadku w zakresie podatku od nieruchomości, od środków transportowych oraz opłat lokalnych, jest to jedyny dopuszczalny rodzaj pomocy.

Zgodnie z art. 7 ust. 3 uppp, projekt uchwały przewidującej udzielenie pomocy *de minimis* podlega wyłącznie zgłoszeniu Prezesowi Urzędu, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy. W przypadku stwierdzenia, iż projekt uchwały zawiera przepisy przejrzyste i zgodne z zasadami udzielania pomocy *de minimis*, zastrzeżenia nie są w ogóle zgłaszane.<sup>1280</sup>

Ciekawe stanowisko w zakresie obowiązku zgłaszania projektów uchwał przewidujących udzielanie pomocy *de minimis* prezentuje UOKiK.<sup>1281</sup> Dotyczy ono tych przypadków, gdy uchwała była uprzednio zgłaszana, a następnie jest ona zmieniana, lecz w zakresie, który nie wpływa na ocenę zgodności danego środka pomocowego z regułami wspólnego rynku. Można to zobrazować w ten sposób, że rada gminy podejmuje nową uchwałę w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości, do której przepisuje bez zmian zwolnienie stanowiące pomoc *de minimis* poprzednio zgłaszane do Prezesa UOKiK, a dodatkowo wprowadza inne zwolnienie, które nie stanowi pomocy publicznej. Taki projekt uchwały, w świetle powyższego stanowiska, nie podlega już zgłoszeniu. Argumentem za takim działaniem jest przyjęcie założenia, że uzasadnieniem zgłoszenia uchwały będącej programem pomocowym *de minimis* Prezesowi UOKiK jest przede wszystkim zapewnienie przejrzystości i zgodności zawartych w niej przepisów z zasadami udzielania pomocy *de minimis*. Nie chodzi tu natomiast, jak wskazuje UOKiK, o każdorazowe zgłaszanie takiej uchwały z samej racji, iż stanowi ona „projekt”, o którym mowa w art. 7 ust. 3 uppp.

Bez wątpienia stanowisko UOKiK jest racjonalne, jednak można mieć wątpliwości co do jego zgodności z literalnym brzmieniem art. 7 ust. 3 uppp. Przepis ten nakłada bowiem na radę gminy obowiązek zgłoszenia każdego projektu przewidującego udzielenie pomoc *de*

<sup>1280</sup> Zob. wyjaśnienie pt. „Obowiązek zgłoszenia projektu uchwały Prezesowi UOKiK w trybie art. 7 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej”, umieszczone na stronie internetowej UOKiK: <http://www.uokik.gov.pl/wyjasnienia2.php#faq764>

<sup>1281</sup> Ibidem.



*minimis*. Ten formalny obowiązek weryfikowany jest przez organ nadzoru (regionalną izbę obrachunkową) poprzez wezwanie do przedstawienia dowodu potwierdzającego zgłoszenie projektu uchwały do Prezesa UOKiK. Jeżeli takiego zgłoszenia nie dokonano, to tryb podjęcia uchwały należy uznać za wadliwy, co uzasadnia stwierdzenie nieważności uchwały.

Zgodzić się natomiast wypada z UOKiK w zakresie w jakim wskazuje on, że nie ma obowiązku ponownego zgłaszania projektu uchwały przewidującej udzielenie pomocy *de minimis*, w przypadku, gdy Prezes UOKiK zgłosił do niego zastrzeżenia i zostały one uwzględnione.

Obowiązek zgłoszenia projektu Prezesowi UOKiK jest w zasadzie jedynym szczególnym warunkiem, który należy zachować przy podejmowaniu uchwał stanowiących podstawę do udzielania pomocy *de minimis*. Inne dodatkowe obowiązki związane są już z etapem stosowania uchwały, o czym w dalszej części opracowania.

#### **4.8.3. Przygotowanie projektu uchwały przewidującej udzielenie pomocy w ramach wyłączeń grupowych**

Zgodnie z art. 7 ust. 2 uppp projekt pomocy udzielanej w ramach wyłączeń grupowych podlega notyfikacji wyłącznie wtedy, gdy o jej dokonanie wystąpi podmiot opracowujący program pomocowy. Projekt taki wymaga jednak zaopiniowania przez Prezesa UOKiK (art. 12 uppp). Zaopiniowanie polega na wyrażeniu przez podmiot opiniujący poglądu w kwestii zasadności i prawidłowości przewidzianego w projekcie rozstrzygnięcia. Opinia jest wydawana w sprawach leżących w zakresie działania podmiotu opiniującego, a więc w sprawach, w których dysponuje on odpowiednią wiedzą i doświadczeniem.<sup>1282</sup> Stosowane przy opiniowaniu kryteria mogą mieć dwojaki charakter: formalnoprawny lub merytoryczny. Wprowadzenie obowiązku opiniowania projektów aktów zawierających normy prawa podatkowego ma służyć głębszej analizie danego projektu, lepszemu jego przygotowaniu, jak również ma zapewnić szersze zapoznanie się z przewidzianymi w projekcie rozwiązaniami.

Z wnioskiem o wydanie opinii dotyczącej projektu uchwały występuje rada gminy, dołączając do niego projekt programu oraz informacje niezbędne do wydania opinii, dotyczące w szczególności adresatów zamierzonej pomocy, jej przeznaczenia, formy, wielkości i czasu trwania (art. 13 uppp). Podkreślić jednak należy, iż w przypadku programów pomocowych w formie uchwał rad gmin, wskazane informacje najczęściej będą

---

<sup>1282</sup> Zob. D. Dąbek, Prawo miejscowe samorządu terytorialnego, Bydgoszcz-Kraków 2003, s. 281.

wynikały wprost z projektu uchwały. Nie wyklucza to jednak sytuacji, w której Prezes UOKiK w oparciu o art. 15 uppp, może zażądać od rady gminy dodatkowych wyjaśnień i informacji.

Wniosek o wydanie opinii przekazuje się w formie papierowej i elektronicznej. Prezes UOKiK wydaje w przypadku projektu programu pomocowego opinię w terminie 21 dni od dnia otrzymania wniosku. W sytuacji, gdy Prezes UOKiK wyda decyzję o niezgodności ze wspólnym rynkiem programu pomocowego przewidującego udzielenie pomocy w ramach wyłączeń grupowych, przekazuje ją do wiadomości Radzie Ministrów (art. 17 uppp).

Jeżeli wnioskodawca wystąpił o notyfikację projektu programu pomocowego, to wydanie opinii przez Prezesa UOKiK jest elementem poprzedzającym notyfikację projektu Komisji Europejskiej.

Podkreślić należy, iż wydanie opinii jest obligatoryjne, co oznacza, że rada gminy nie może podjąć uchwały bez uzyskania tej opinii. Jest to zasadnicza różnica pomiędzy procedurą podejmowania uchwały przewidującej pomoc w ramach wyłączeń grupowych a pomocą *de minimis*. W tym drugim przypadku obowiązkiem rady gminy jest zgłoszenie projektu, ale zastrzeżenia wydawane są jedynie wtedy, gdy projekt budzi wątpliwości Prezesa UOKiK, co do jego zgodności z przepisami dotyczącymi pomocy publicznej. Opinia wydawana jest natomiast w każdym przypadku.

#### **4.8.4. Procedura uchwalenia uchwały przewidującej udzielenie pomocy regionalnej**

Z art. 20d ust. 1 u.o.p.l. wynika, że Rada Ministrów upoważniona jest do określenia w drodze rozporządzenia, warunków udzielania pomocy m.in. w formie zwolnień z podatku od nieruchomości wprowadzanych w drodze uchwały rady gminy. Aktualnie upoważnienie to zrealizowano w rozporządzeniu z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną. Zgodnie z art. 8 ust. 1 uppp w przypadku programu pomocowego, w którym akt prawa miejscowego przewiduje udzielanie pomocy publicznej zgodnie z warunkami udzielania pomocy określonymi w rozporządzeniach wydanych na podstawie ustaw zawierających upoważnienie do wydania aktów prawa miejscowego, notyfikacji podlegają wyłącznie projekty tych rozporządzeń. Obowiązku takiego nie ma więc w odniesieniu do podjętej w oparciu o wskazane rozporządzenie uchwały rady gminy. Projekt takiej uchwały nie podlega również zgłoszeniu ani opiniowaniu przez Prezesa UOKiK. Jedynym obowiązkiem gminy wynikającym z art. 8 ust. 2 uppp jest

przesłanie już podjętej i opublikowanej w dzienniku urzędowym województwa uchwały do Prezesa UOKiK, w terminie 30 dni od dnia jej wejścia w życie.

Podkreślić należy dość prosty sposób konstruowania uchwał w oparciu o uprzednio notyfikowane rozporządzenie Rady Ministrów. W takiej sytuacji rozporządzenie w dużej mierze określa wszystkie elementy niezbędne do udzielenia pomocy, co znacznie ogranicza zakres uchwały. Ułatwienie to sprawia, że uchwały w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących pomoc regionalną na nowe inwestycje są po uchwałach dotyczących pomocy *de minimis*, najczęściej stosowaną w gminach formą pomocy.

#### **4.9. Wpływ regulacji prawnych z zakresu pomocy publicznej na stosowanie prawa podatkowego w gminach**

##### **4.9.1. Uwagi ogólne**

Rzeczą zasadniczą dla dalszych rozważań jest w pierwszej kolejności zdefiniowanie pojęcia „stosowanie” prawa. Pod tym pojęciem należy rozumieć złożony proces obejmujący:

- a) ustalenie konkretnego stanu faktycznego,
- b) ustalenie konkretnego stanu prawnego (ustalenie treści norm prawnych, które mają być zastosowane w danym stanie faktycznym),
- c) subsumpcję, czyli porównanie stanu prawnego i stanu faktycznego oraz przyporządkowanie ustalonym elementom stanu faktycznego odpowiadających im norm prawnych,
- d) podjęcie stosownego rozstrzygnięcia.<sup>1283</sup>

W związku z powyższym jako kluczowe w procesie stosowania prawa należy przyjąć wydanie rozstrzygnięcia o charakterze indywidualnym. W takim ujęciu, które zostanie przyjęte na potrzeby niniejszego opracowania, stosowanie prawa oznacza proces kończący się władczym rozstrzygnięciem o prawach i obowiązkach podatkowych w indywidualnych sprawach niezależnie od formy prawnej i charakteru takiego rozstrzygnięcia.

Stosowania prawa podatkowego w aspekcie regulacji dotyczących pomocy publicznej, nie należy utożsamiać z każdym przypadkiem przyznania takiej pomocy w formie preferencji podatkowej. W szczególności w zakresie pomocy udzielanej przez gminy zauważyć należy, iż może mieć ona charakter automatyczny, a zatem być udzielana po

---

<sup>1283</sup> U. Kalina-Prasznic (red.), Mała encyklopedia prawa, Warszawa 2005, s. 577.

spełnieniu warunków określonych w akcie normatywnym, bez konieczności wydawania w tym zakresie jakiegokolwiek rozstrzygnięcia.

Mając na uwadze wskazane kryteria, ze stosowaniem prawa podatkowego w gminach w kontekście regulacji dotyczących pomocy publicznej mamy do czynienia w dwóch zasadniczych przypadkach: udzielania ulg i zwolnień w podatku rolnym na podstawie stosownych decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta) oraz udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przez wskazane podmioty na podstawie regulacji ordynacji podatkowej. Podział ten został przyjęty dla celów prowadzenia dalszych rozważań.

#### **4.9.2. Udzielanie ulg i zwolnień w podatku rolnym, które stanowią pomoc publiczną**

W przypadku niektórych kategorii ulg i zwolnień w podatku rolnym mamy do czynienia z sytuacją, w której po pierwsze mogą stanowić one pomoc publiczną, po drugie przyznawane są one w drodze indywidualnej decyzji przez organ podatkowy, chociaż przesłanki materialnoprawne ich stosowania określa ustawa. Można je podzielić na dwie kategorie:

- a) stanowiące pomoc publiczną na realizację inwestycji w gospodarstwach rolnych, do której to grupy zalicza się:
  - zwolnienie z podatku rolnego z tytułu nabycia gruntów na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha (art. 12 ust. 1 pkt 4 upr),
  - zwolnienie gruntów gospodarstw rolnych powstałych z zagospodarowania nieużytków (art. 12 ust. 1 pkt 5 upr);
  - ulgę inwestycyjną (art. 13 upr.);
- b) stanowiące pomoc *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie:
  - zwolnienie dla członków rodzin osób odbywających zasadniczą służbę wojskową lub długotrwałe przeszkolenie wojskowe albo zastępczy obowiązek służby wojskowej w formie skoszarowanej, które bezpośrednio przez powołaniem do służby pracowały w gospodarstwach tych członków rodzin, zamieszkiwały i nie osiągały przychodów z innych źródeł (art. 13a upr);
  - zaniechanie ustalenia lub poboru podatku w razie wystąpienia klęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody w budynkach, ziemiopłodach, inwentarzu żywym lub martwym albo drzewostanie, w wysokości zależnej od rozmiarów strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym (art. 13c upr).

Wszystkie ze wskazanych preferencji, zgodnie z art. 13d upr udzielane są na podstawie decyzji wydanej na wniosek podatnika. Nie jest jednak prawdziwe twierdzenie, że każdy przypadek udzielania wsparcia w ww. formie będzie stanowił pomoc publiczną. W pierwszej kolejności organ podatkowy powinien bowiem zweryfikować warunki określone w art. 107 ust. 1 TFUE, gdyż jedynie wsparcie spełniające te warunki stanowi pomoc publiczną. Szczegółowe kwestie związane z analizą kryteriów wskazanych w powołanym przepisie przedstawiono we wcześniejszej części opracowania. W tym miejscu wskazać natomiast należy, że w praktyce organ podatkowy powinien ustalić takie elementy jak np.:

- rodzaj prowadzonego gospodarstwa (np. czy jest to działalność hodowlana?);
- wielkość gospodarstwa rolnego (np. czy jego powierzchnia umożliwia prowadzenie produkcji na sprzedaż?);
- rodzaj produkcji rolnej (np. czy produkty rolne mogą znajdować odbiorców zagranicznych?);
- wielkość produkcji rolnej (np. czy gospodarstwo produkuje w ilościach uzasadniających zbywanie płodów, czy też na własne potrzeby?);
- lokalizacja (np. bliskość granicy Unii Europejskiej);
- kategorie osób nabywających produkty rolne (np. czy są to obywatele Unii Europejskiej?).<sup>1284</sup>

Kluczowe dla ustalenia, czy udzielenie pomocy może grozić zakłóceniem lub zakłóca konkurencję lub wymianę handlową w wymiarze wewnątrzspółnotowym, jest przede wszystkim odniesienie się do zakresu, rozmiarów i miejsca prowadzenia działalności przez wnioskodawcę. Powinno to się odbywać w ramach prowadzonego postępowania podatkowego, które zainicjował wniosek podatnika. Jeżeli z uzyskanych informacji organ podatkowy wywiedzie, że zakres prowadzonej działalności rolniczej ogranicza się wyłącznie do produkcji na własne potrzeby (brak sprzedaży), albo nawet taka sprzedaż ma miejsce, ale ma wyłącznie lokalny charakter, to można uznać, iż przyznanie ulgi lub zwolnienia w ogóle nie stanowi pomocy publicznej. Całe postępowanie zakończy się więc po prostu wydaniem rozstrzygnięcia w sprawie, bez żadnych dodatkowych obowiązków i ograniczeń wynikających z przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Podkreślić należy, iż w praktycznym wymiarze najlepszą z punktu widzenia organu podatkowego sytuacją byłoby jasne określenie we wniosku o udzielenie ulgi lub zwolnienia, czy wnioskodawca ubiega się o udzielenie pomocy publicznej. Ma to znaczenie o tyle, że

---

<sup>1284</sup> Zob. J. Burzyński, *Ulgi i zwolnienia ustawowe ...*, op. cit., 53-54.

podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie był w okresie objętym badaniami zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o jej udzielenie, informacji o otrzymanej pomocy publicznej, zawierających w szczególności wskazanie dnia i podstawy prawnej jej udzielenia, formy i przeznaczenia, albo informacji o nieotrzymaniu pomocy. Wzór takiej informacji zawierały kolejne rozporządzenia Rady Ministrów.<sup>1285</sup> Brak złożenia takiego formularza wraz z wnioskiem obligował organ podatkowy do wezwania wnioskodawcy w trybie art. 169 § 1 op do usunięcia w terminie 7 dni braków formalnych podania, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje jego pozostawienie bez rozpatrzenia.<sup>1286</sup> Zgodnie bowiem z art. 168 § 2 o.p. podatnik powinien czynić zadość innym niż wskazanym w tej regulacji wymogom ustalonym w przepisach szczególnych. Takie przewidywał art. 37 uppp.<sup>1287</sup>

O ile w zakresie wskazanych rodzajów pomocy złożenie formularza na urzędowym wzorze było i jest obecnie warunkiem formalnym udzielania pomocy publicznej, o tyle materialnoprawne warunki udzielenia zwolnienia oprócz ustawy o podatku rolnym określają również przepisy szczególne dotyczące udzielania tego rodzaju pomocy. W tym zakresie obowiązuje rozporządzenie Komisji (WE) nr 1857/2006 r. z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z wytwarzaniem produktów rolnych oraz zmieniające rozporządzenie (WE) nr 70/2001. Nie wdając się w tym miejscu w szczegóły, wskazać należy, iż zgodnie z art. 4 powołanego aktu, pomoc na inwestycje w gospodarstwach rolnych w ramach Wspólnoty w zakresie produkcji pierwotnej produktów rolnych jest zgodna ze wspólnym rynkiem w rozumieniu art. 87 ust. 3 lit. c) Traktatu i nie podlega obowiązkowi zgłoszenia przewidzianemu w art. 88 ust. 3 Traktatu, jeśli spełnia

---

<sup>1285</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie informacji o otrzymanej pomocy publicznej oraz informacji o nieotrzymaniu pomocy (Dz.U. Nr 61, poz. 413) oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 53, poz. 312).

<sup>1286</sup> Zob. L. Eteł, Pomoc publiczna w ordynacji podatkowej, *Finanse Komunalne* 2008, nr 11.

<sup>1287</sup> Odmienny pogląd w tej kwestii zaprezentował NSA w wyroku z dnia 26 października 2006 r. (sygn. akt I FSK 118/06), LEX nr 293227, w którym uznał, że „Niepodanie przez podatnika ubiegającego się o umorzenie zaległości podatkowych, że nie korzystał dotychczas z pomocy publicznej, nie może być uznane za brak podania, podlegający usunięciu w trybie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że w sytuacji, gdy podatnik na wezwanie organu podatkowego nie przedstawił zaświadczeń lub informacji, o których mowa w art. 37 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, a organ podatkowy nie dysponuje danymi, że podatnik ten jest beneficjentem pomocy publicznej, nie może pozostawić bez rozpatrzenia podania tego podatnika o umorzenie zaległości podatkowych na podstawie art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej.”

szereg warunków przewidzianych w ust. 2-10 tego artykułu. W szczególności związane są one z dopuszczalnym poziomem intensywności pomocy, celem inwestycji, rodzajami wydatków kwalifikowanych, wyłączeniem prawa do pomocy dla gospodarstw rolnych, które są przedsiębiorcami znajdującymi się w trudnej sytuacji ekonomicznej, maksymalną kwotą pomocy.

Dodatkowo podkreślić należy, iż od początku 2009 r. obowiązuje nowe brzmienie art. 13 u.p.r. regulującego ulgę inwestycyjną, w świetle którego wyłącza możliwość skorzystania z tej preferencji sfinansowanie poniesionych wydatków z udziałem środków publicznych.<sup>1288</sup> Również ta kwestia powinna być przedmiotem weryfikacji w ramach prowadzonego postępowania podatkowego.

W przypadku wydania pozytywnej dla wnioskodawcy decyzji, powinna ona zawierać uzasadnienie faktyczne oraz prawne nawiązujące do ww. regulacji dotyczących pomocy publicznej.

Podobny do wskazanego tryb procedowania będzie związany ze złożonymi przez podatników wnioskami dotyczącymi zwolnień stanowiących pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (art. 13a i art. 13c u.p.r.). W pierwszej kolejności należy więc zweryfikować, czy w ogóle wystąpi pomoc publiczna (analiza przesłanek z art. 107 ust. 1 TFUE) i dopiero w przypadku stwierdzenia istnienia wskazanych w Traktacie kryteriów, należy podejmować kroki niezbędne do udzielenia pomocy. W szczególności, aby tak się stało, zgodnie z art. 37 ust. 2 uppp w brzmieniu obowiązującym w analizowanym okresie, wnioskodawca zobowiązany był do przedstawienia organowi podatkowemu zaświadczeń o otrzymanej pomocy *de minimis* oraz oświadczenia o wielkości i przeznaczeniu pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie. Dopiero z początkiem kwietnia 2010 r. wskazane informacje niezbędne do udzielenia pomocy *de minimis* składane są na urzędowym formularzu stanowiącym załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 czerwca 2010 r. w sprawie informacji składanych przez podmioty ubiegające się o pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie.

O ile pomoc zostanie udzielona na organie podatkowym ciąży także obowiązek wydania zaświadczenia o udzielonej pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie.

---

<sup>1288</sup> Szerzej zmianę tę omawiają np. L. Etel, Zmiana warunków udzielania ulgi inwestycyjnej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 3 oraz K. Gawrońska, Ulga inwestycyjna w podatku rolnym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 3.

Zaświadczenie sporządza się zgodnie z wzorem określonym w załączniku nr 2 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie. W zaświadczeniu przede wszystkim wskazuje się wartość pomocy, w tym w przeliczeniu na Euro.<sup>1289</sup> Szczegółowe zasady z tym związane określa rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach.<sup>1290</sup> Wydanie zaświadczenia nie będzie więc rzeczą prostą, jeżeli zauważyć, że do wyliczenia wartości pomocy należy ustalić, m.in. stopę referencyjną, a aby to zrobić, do stopy bazowej należy dodać tzw. marżę, której wysokość uzależniona jest od ratingu danego przedsiębiorstwa oraz od oferowanego poziomu zabezpieczeń.<sup>1291</sup>

Dodatkowo podkreślić trzeba, że z każdym przypadkiem udzielenia pomocy publicznej wiążą się określone obowiązki sprawozdawcze, które nie są elementem procedury stosowania prawa podatkowego, lecz są jej bezpośrednim następstwem.

### **4.9.3. Przyznawanie przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w świetle przepisów o pomocy publicznej**

#### **4.9.3.1. Uwagi ogólne**

Jak wynika z uzyskanych od Prezesa UOKiK danych oraz przeprowadzonych w gminach badań ankietowych, zasadniczą część pomocy udzielanej w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowi pomoc *de minimis*.

Kluczowe znaczenie z punktu widzenia udzielania tego rodzaju ulg ma art. 67a, który zawiera ogólną konstrukcję ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz art. 67b op, który stanowi podstawę do udzielania tych ulg podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą. Z tego względu w pierwszej kolejności organ podatkowy powinien zidentyfikować wnioskodawcę – jeżeli jest to podmiot prowadzący działalność gospodarczą, należy stosować regulacje art. 67b op. W tym kontekście pojawia się, omówiony już wcześniej problem, definiowania na potrzeby udzielania pomocy publicznej działalności gospodarczej i przedsiębiorcy. Można w tym miejscu powtórzyć, że przedsiębiorcą będzie każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą, bez względu na formę organizacyjno-prawną jej

---

<sup>1289</sup> Równowartość pomocy w euro ustala się według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w dniu udzielenia pomocy (art. 11 ust. 3 uppp).

<sup>1290</sup> Dz.U. Nr 194, poz. 1983 z późn. zm.

<sup>1291</sup> Kwestie te omówiono w części dotyczącej korzyści ekonomicznej jako warunku uznania wsparcia za pomoc publiczną.



prowadzenia, sposób finansowania, wielkość, występowanie zarobkowego charakteru tej działalności.

Po zweryfikowaniu przez organ podatkowy, iż wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą powinien on ocenić, czy istnieją ustawowe przesłanki udzielenia ulgi z art. 67a op, o czym niżej, oraz czy udzielone wsparcie w ogóle będzie stanowiło pomoc publiczną. Zasadność weryfikowania przesłanek udzielenia pomocy dopiero po ustaleniu, czy wnioskodawca jest przedsiębiorcą wiąże się z art. 37 uppp, który zobowiązuje takiego podmioty ubiegające się o pomoc publiczną do przedstawienia wraz z wnioskiem określonych dokumentów. Zatem brak tych dokumentów zwolni organ podatkowy z obowiązku prowadzenia postępowania w sprawie, a zatem uczyni też bezzasadnym badanie przesłanek udzielenia ulgi, o których mowa w art. 67a op.

Zauważyć też jednak należy, iż zgodnie z art. 67b § 1 pkt 1 ulga udzielona przedsiębiorcy w ogóle może nie stanowić pomocy publicznej, co można ustalić dopiero w toku prowadzonego już postępowania. Ocena zaistnienia takiej sytuacji będzie się sprowadzała do analizy kryteriów określonych w art. 107 ust. 1 TFUE. W istocie ustalenia organu podatkowego powinny sprowadzać się do oceny przesłanki naruszenia konkurencji w wymiarze wewnątrzspółnotowym. Aby tę okoliczność zweryfikować konieczne będzie uzyskanie informacji przede wszystkim dotyczących rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej, terytorialnego zasięgu jej prowadzenia i kategorii odbiorców produkowanych towarów lub świadczonych usług. Z punktu widzenia gminnych organów podatkowych, jeżeli przyjąć, że z udzielaniem pomocy publicznej wiąże się określone dodatkowe obowiązki, a zatem wiąże się to ze swoistą uciążliwością i niepewnością w zakresie wydania rozstrzygnięcia, najprostsze jest przyjęcie jednego z dwóch rozwiązań.

Pierwsze z nich wiąże się z uznaniowym charakterem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Zgodnie z art. 67a i art. 67b op. organ podatkowy, w przypadku zaistnienia ustawowych przesłanek zastosowania ulgi (ważny interes podatnika lub interes publiczny), może, ale wcale nie musi ulgi udzielić. Uznanie jest więc przysługującą władzy administracyjnej prawną możliwością decydowania wg swojej woli o tym, czy ma ona w pewnym kierunku działać lub nie.<sup>1292</sup> Organ podatkowy nie jest zobowiązany do udzielenia ulgi, co w niektórych przypadkach prowadzi do tego, że nie udziela jej nie dlatego, że nie powinna być ona przyznana (przesłanki ustawowe jej udzielenia są spełnione), ale obawiając się naruszenia przepisów związanych z udzielaniem pomocy publicznej. Obawa ta paraliżuje

---

<sup>1292</sup> T. Hilarowicz, Najwyższy Trybunał Administracyjny i jego kompetencje, Warszawa 1925, s. 206-209.

organ, który woli odmówić udzielenia ulgi niż przyznać ją w oparciu o przepisy, których nie rozumie lub nawet nie zna. Tego rodzaju zachowanie widoczne było w praktyce gminnych organów podatkowych szczególnie w początkowym okresie obowiązywania regulacji dotyczących pomocy publicznej. Jak wskazują zebrane w trakcie badań dane, w kolejnych latach rosła liczba przypadków udzielania pomocy publicznej *de minimis* w formie ulg w spłacie, co można tłumaczyć w ten sposób, iż gminne organy podatkowe na tyle dobrze poznały regulacje z zakresu pomocy publicznej, że nie obawiały się ich stosować.

Innym widocznym w praktyce gminnych organów podatkowych rozwiązaniem jest, o ile to możliwe, uznawanie, że udzielenie ulgi nie stanowi pomocy. Działanie takie jest możliwe w świetle art. 67b § 1 pkt 1 op, ale wymaga szczegółowej analizy kryteriów określonych w art. 107 ust. 1 TFUE. Z badań ankietowych wynika, że w stosunkowo dużej liczbie przypadków ulgi udzielane przedsiębiorcom nie były przez organy podatkowe klasyfikowane jako pomoc publiczna (ok. 36%). Pamiętać jednak należy, iż pochopne lub nawet bezpodstawne uznawanie, że udzielona ulga nie stanowi pomocy publicznej oczywiście ułatwia procedurę jej udzielenia, ale wiąże się z istotnym ryzykiem związanym z koniecznością zwrotu przez beneficjenta przyznanej pomocy na zasadach określonych w rozdziale 4 uppp. W związku z tym działanie takie należy ocenić jednoznacznie negatywnie.

#### **4.9.3.2. Przesłanki udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w kontekście dopuszczalności udzielania pomocy publicznej**

W przypadku, gdy organ podatkowy uzna, iż zachodzą przesłanki zastosowania ulgi (ważny interes podatnika lub interes publiczny) oraz ewentualna pomoc spełnia kryteria z art. 107 ust. 1 TFUE, powinien rozważyć jakiego rodzaju pomocy będzie dotyczyła decyzja. Jest to istotne zważywszy na różne wymogi formalne i materialne związane z wydaniem takiej decyzji, wynikające z regulacji dotyczących pomocy publicznej. W tym miejscu należy jednak podkreślić, że skoro udzielenie pomocy publicznej ma zasadniczo oznaczać działanie zmierzające do uprzywilejowania określonego podmiotu, to z oczywistych względów nie stanowi podstawy udzielenia pomocy publicznej decyzja odmawiająca przyznania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Z tego względu w przypadku, gdy organ podatkowy odmawia udzielenia pomocy publicznej w ramach przyznanej mu uznaniowości lub w przypadku, gdy nie stwierdzi istnienia przesłanek udzielenia pomocy, nie musi analizować regulacji dotyczących dopuszczalności tej pomocy.<sup>1293</sup> Oznacza to, że w pierwszym rzędzie

---

<sup>1293</sup> Zob. L. Etel (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 4, Warszawa 2011, s. 417.

przedmiotem oceny organu podatkowego powinna być dopuszczalność zastosowania ulgi na gruncie regulacji ordynacji podatkowej, a dopiero w dalszej kolejności w oparciu o regulacje dotyczące pomocy publicznej. Analiza tych ostatnich jest przedwczesna i niepotrzebna, gdy brakuje woli organu podatkowego do przyznania ulgi lub też nie zachodzą przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego.<sup>1294</sup> Bezzasadnie przedłuża to procedurę i termin załatwienia sprawy.

Zwrócić ponadto należy uwagę na pewien paradoks występujący na styku przesłanek udzielania ulg przewidzianych w przepisach ordynacji podatkowej oraz kryteriów udzielania pomocy *de minimis*. Zgodnie bowiem z rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu WE do pomocy *de minimis*, nie jest możliwe udzielenie tego rodzaju pomocy podmiotom w trudnej sytuacji ekonomicznej. Przesłanki uzasadniające uznanie, że mamy do czynienia z taką sytuacją zostały z kolei określone w Wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji.<sup>1295</sup> Jak wskazuje się w powołanych wytycznych, nie istnieje definicja wspólnotowa „przedsiębiorstwa zagrożonego”, ale Komisja uznała, że chodzi o takie przedsiębiorstwo, które przy pomocy środków własnych, ani środków, które mogłoby uzyskać od właścicieli/akcjonariuszy lub wierzycieli, nie jest w stanie powstrzymać strat, które bez zewnętrznej interwencji władz publicznych prawie na pewno doprowadzą to przedsiębiorstwo do zniknięcia z rynku w perspektywie krótko lub średnioterminowej. Tak określona trudna sytuacja ekonomiczna podatnika może więc mieścić się w pojęciu „ważnego interesu podatnika”, który uzasadnia udzielenie ulgi w spłacie. Co więcej, może także spełniać kryterium „interesu publicznego”, jeżeli np. trudna sytuacja ekonomiczna może pociągać za sobą likwidację przedsiębiorcy, a co za tym idzie miejsc pracy. Organ podatkowy udzielający ulgi musi więc rozważyć, czy sytuacja ekonomiczna przedsiębiorcy, która uzasadnia przyznanie ulgi na gruncie przesłanek z art. 67a oraz 67b o.p. nie jest jednocześnie trudną sytuacją ekonomiczną w rozumieniu Wytycznych wspólnotowych, co uniemożliwia udzielenie pomocy *de minimis*.

Istnienie negatywnej przesłanki udzielenia pomocy musi w toku prowadzonego w sprawie ulgi postępowania weryfikować organ podatkowy. Jest to działalnie bardzo trudne,

---

<sup>1294</sup> Odmienne poglądy w tym zakresie zaprezentował WSA w Krakowie w wyroku z dnia 26 listopada 2008 r. (sygn. akt I SA/Kr 1130/08), który uznał, że wydając decyzję odmawiającą przyznania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w formie pomocy *de minimis*, organ podatkowy ma obowiązek nie tylko wykazać nieistnienie „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”, ale także wykazać odpowiednie regulacje prawne z zakresu pomocy *de minimis*, które powinny być przez organ przeanalizowane. Podobne stanowisko prezentował też NSA w wyrokach z dnia 7 lipca 2009 r. (sygn. akt I FSK 518/08) oraz z dnia 4 marca 2010 r. (sygn. akt FSK 1690/08).

<sup>1295</sup> Dz.Urz. UE C 244 z 1.10.2004, s. 2.

gdyż z zasady wymaga ono posiadania szczegółowych danych dotyczących kondycji finansowej przedsiębiorstwa. Jedyną, jak się wydaje, prostą do zweryfikowania okolicznością jest objęcie przedsiębiorcy procedurą upadłości.

W kontekście powyższego podkreślić należy, iż w praktyce w zasadzie nie prowadzono wnikliwego postępowania zmierzającego do ustalenia, czy wnioskodawca nie jest w trudnej sytuacji ekonomicznej w rozumieniu Wytycznych. Po prostu pracownicy gminnych organów podatkowych nie dysponowali wiedzą, która umożliwiałaby im taką analizę. Z drugiej strony nierealne było zlecenie wyspecjalizowanym podmiotom zewnętrznym dokonywania tego rodzaju analiz. W konsekwencji przyjmowane było dość praktyczne rozwiązanie problemu polegające na składaniu przez wnioskodawcę na podstawie art. 180 § 2 o.p. oświadczenia o tym, że nie pozostaje w trudnej sytuacji ekonomicznej, którego poprawności w zasadzie organ podatkowy nie weryfikował.

Tę istniejącą fikcję polegającą na przyjmowaniu, w miejsce badania, oświadczeń o niepozostawaniu przedsiębiorcy w trudnej sytuacji ekonomicznej zlikwidowała w dużej części dopiero nowelizacja ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, która weszła z początkiem kwietnia 2010 r. Wydane w oparciu o art. 37 ust. 6 tej ustawy rozporządzenia zawierają wzór formularza, który składają podmioty ubiegające się o udzielenie pomocy *de minimis* innej niż pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie. W części B. „Informacje dotyczące sytuacji ekonomicznej wnioskodawcy” urzędowego formularza wnioskodawca wskazuje informacje, które, w porównaniu do obowiązującego do momentu wejścia w życie rozporządzenia stanu prawnego, ułatwiają organowi podatkowemu ocenę wystąpienia trudnej sytuacji ekonomicznej przedsiębiorcy.

Wprowadzenie ww. urzędowego formularza przyczyni się także częściowo do rozwiązania problemu z koniecznością weryfikowania dopuszczalności udzielenia pomocy publicznej nawet w przypadku braku przesłanek wskazanych w art. 67a o.p. W większości przypadków kwestie związane z art. 67b o.p. będą rozpatrywane na wstępie, jako okoliczność, która warunkuje formalne wszczęcie postępowania.<sup>1296</sup>

#### **4.9.3.3. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiące pomoc *de minimis***

Jak wynika z przeprowadzonych badań najczęstszym rodzajem udzielanej pomocy jest pomoc *de minimis*. Uwaga ta dotyczy również pomocy w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Ulga w takiej sytuacji może być przyznana w zakresie i na zasadach

---

<sup>1296</sup> Zob. P. Łaszewski, Kolejność postępowania przy udzielaniu ulg podatkowych – art. 67a czy art. 67b ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 6.

określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis* (art. 67b § 1 pkt 2 o.p.). Zasadniczą zaletą udzielania tego rodzaju pomocy jest odformalizowany tryb, w którym ma to miejsce. W przypadku tego rodzaju pomocy nie ma obowiązku zgłaszania ani opiniowania projektu decyzji przez Prezesa UOKiK lub ministra właściwego do spraw rolnictwa w przypadku pomoc *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie, a nie też konieczności jego notyfikacji do Komisji Europejskiej. Procedura udzielania tego rodzaju pomocy sprowadza się więc aktualnie ze strony wnioskodawcy będącego przedsiębiorcą do przedstawienia wymaganych art. 37 ust. 1 lub uppp dokumentów:

- zaświadczeń o otrzymanej pomocy *de minimis* za okres roku, w którym ubiega się o pomoc, oraz w ciągu 2 poprzedzających go lat albo oświadczenia o wielkości pomocy *de minimis* otrzymanej w tym okresie, albo oświadczenia o nieotrzymaniu takiej pomocy w tym okresie;
- informacji niezbędnych do udzielenia pomocy *de minimis*, dotyczących w szczególności wnioskodawcy i prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz wielkości i przeznaczenia pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc *de minimis*.

Tak w przypadku pomocy *de minimis* jak i *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie od kwietnia 2010 r. obowiązują urzędowe wzory formularzy, na których przekazuje się ww. informacje. Formularz ułatwia też organowi podatkowemu zweryfikowanie, czy przedsiębiorca nie znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej, co wyklucza udzielenie pomocy *de minimis*.

Braki w zakresie ww. dokumentów uniemożliwiają organowi podatkowemu zajmowanie się wnioskiem i uzasadniają wezwanie do usunięcia jego wad formalnych na podstawie art. 169 § 1 o.p., z pouczeniem, że niewypełnienie tego obowiązku spowoduje pozostawienia podania bez rozpatrzenia.

W ramach wszczętego postępowania organ podatkowy weryfikuje przede wszystkim istnienie przesłanek udzielania ulgi z art. 67a o.p. (ważny interes podatnika lub interes publiczny). W przypadku ich występowania powinien rozważyć dopuszczalność udzielenia pomocy biorąc pod uwagę jej limit (na podstawie zaświadczeń) i sytuację ekonomiczną przedsiębiorcy (w oparciu o złożone oświadczenie). Podstawą udzielania pomocy jest wydana decyzja, a dniem udzielenia pomocy jest dzień jej doręczenia. Dodatkowym obowiązkiem organu udzielającego pomocy jest także wydanie zaświadczenia o pomocy *de minimis* wg wzoru stanowiącego załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w

sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie. Jeżeli jednak w treści decyzji zostaną zawarte wszystkie elementy zaświadczenia, nie ma obowiązku jego ponownego wystawiania.

#### **4.9.3.4. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiące pomoc inną niż pomoc *de minimis* i pomoc *de minimis* w rolnictwie i rybołówstwie**

Trzecią sytuacją, którą przewiduje art. 67b o.p. w przypadku udzielania podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, jest wsparcie stanowiące pomocą publiczną na cele określone w pkt. 3 tego przepisu. Organ podatkowy może udzielić pomocy publicznej:

- w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia,
- w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym,
- w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim,
- w celu promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty,
- będącą rekompensatą za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów,
- na szkolenia,
- na zatrudnienie,
- na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw,
- na restrukturyzację,
- na ochronę środowiska,
- na prace badawczo-rozwojowe,
- regionalną,
- na inne przeznaczenia określone na podstawie § 6 przez Radę Ministrów.

Generalnie ulgi w spłacie stanowiące pomoc publiczną można podzielić na trzy grupy. Pierwsza obejmuje pomoc udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia (art. 67b § 2). Druga to wszystkie pozostałe przeznaczenia pomocy z wyjątkiem określonych w art. 67b § 4, gdzie jest mowa o małych i

średnich przedsiębiorcach, a trzecia grupa to pomoc wynikająca z odpowiednich rozporządzeń Rady Ministrów (art. 67b § 6).<sup>1297</sup>

Na wstępie należy zauważyć, że w kontekście gminnych organów podatkowych wskazane kategorie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną mają niewielkie znaczenia, co wiąże się po części ze skomplikowaną procedurą ich udzielania, a po części ze szczegółowymi warunkami, które muszą być spełnione przez beneficjenta pomocy. W przypadku pierwszej ze wskazanych kategorii pomocy może być ona udzielana, co do zasady, po uzyskaniu pozytywnej opinii Komisji Europejskiej.<sup>1298</sup> Projekty decyzji podlegają więc procedurze notyfikacji, co znacznie przedłuża termin wydania rozstrzygnięcia.

Z kolei, jeżeli chodzi o pomoc udzielaną na inne niż wskazany cel, z wyłączeniem określonych w stosownych rozporządzeniach Rady Ministrów, to nie ma ona jednolitego charakteru. W tym zakresie wyróżnić można w pierwszej kolejności pomoc udzielaną w ramach wyłączeń grupowych. Zasadniczą zaletą z punktu widzenia stosowania tego rodzaju pomocy jest to, że nie wymaga ona notyfikacji, ale niski stopień zainteresowania tą pomocą wynika z faktu, iż z zasady organy podatkowe udzielając pomocy muszą analizować szczegółowe warunki określone w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. w sprawie wyłączeń blokowych. Konieczne jest więc bezpośrednio stosowanie prawa wspólnotowego.

Podobnie, z wyłączeniem pomocy na tzw. duże projekty inwestycyjne, nie wymaga notyfikacji pomoc, w ramach której szczegółowe zasady udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych określono w stosownych rozporządzeniach Rady Ministrów, z których ostatnio obowiązujące to:

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na szkolenia;<sup>1299</sup>
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 marca 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na rozwój małych i średnich przedsiębiorstwa;<sup>1300</sup>

---

<sup>1297</sup> L. Etel (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. ..., op. cit., s. 426-427.

<sup>1298</sup> Jako wyjątek od obowiązku notyfikacji wskazać można pomoc udzielaną na podstawie ustawy z dnia 24 czerwca 2010 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi z maja i czerwca 2010 r. (Dz.U. Nr 123, poz. 835). Rozporządzenie to stanowi program pomocowy, a zatem wydawane w oparciu o nie projekty decyzji nie wymagają opiniowania i notyfikacji.

<sup>1299</sup> Dz.U. Nr 179, poz. 1388.

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na zatrudnienie pracowników znajdujących się w szczególnie niekorzystnej sytuacji i na zatrudnienie pracowników niepełnosprawnych;<sup>1301</sup>
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną;<sup>1302</sup>
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 września 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na restrukturyzację.<sup>1303</sup>

Pomimo uproszczonego, nie wymagającego z zasady notyfikacji, trybu udzielania pomocy na podstawie ww. rozporządzeń, nie cieszyła się ona zainteresowaniem podatników. W związku z tym ustawodawca znowelizował art. 67b § 4 op. i wykreślił z niego wskazane rodzaje pomocy. Uznano bowiem, że ze względu na niewielkie zainteresowanie ze strony samych podatników, jak i nieznaczne kwoty udzielonej w oparciu o ustawę pomocy na szkolenia, zatrudnienie, restrukturyzację i regionalnej, na ma uzasadnienia potrzeba wydawania aktów wykonawczych w ww. obszarach.<sup>1304</sup>

Inne rodzaje pomocy wskazanej w art. 67b § 3 o.p. mogą być udzielane jako pomoc indywidualna zgodnie z programami rządowymi lub samorządowymi, ale w praktyce ich znaczenie zapewne będzie niewielkie. Wynika to po pierwsze z tego, że nie bardzo wiadomo o jakie programy chodzi – zatem słusznie postuluje się w literaturze przedmiotu konieczność sprecyzowania w ustawie tego pojęcia<sup>1305</sup>, po drugie z obowiązku notyfikacji tego rodzaju pomocy.

#### **4.9.3.5. Stosowanie przez gminne organy podatkowe ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – uwagi na tle kontroli NIK**

W okresie od 2 kwietnia do 14 sierpnia 2009 r. Delegatura NIK w Poznaniu przeprowadziła kontrolę planową w zakresie stosowania przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie. W kontroli, którą koordynowała wskazana delegatura brały udział również delegatury NIK w: Bydgoszczy, Gdańsku,

---

<sup>1300</sup> Dz.U. Nr 59, poz. 488.

<sup>1301</sup> Dz.U. Nr 183, poz. 1426.

<sup>1302</sup> Dz.U. Nr 116, poz. 734.

<sup>1303</sup> Dz.U. Nr 179, poz. 1266.

<sup>1304</sup> M. Łyczek, Pomoc w formie ulg podatkowych, „Prawo Pomocy Publicznej” 2011, nr 2.

<sup>1305</sup> L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. ..., op. cit., s. 432.



Katowicach, Krakowie, Lublinie, Łodzi, Olsztynie i Warszawie. Badanie objęło okres od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2008 r., a w przypadku archiwizacji przez jednostkę dokumentacji dotyczącej kontrolowanego zakresu, lata 2004-2008 przy uwzględnieniu decyzji w sprawie ulg wydanych przed dniem 1 stycznia 2004 r., które realizowane były również po tym dniu.

Kontrolą objęto 18 jednostek, przy czym zgodnie z założeniami określonymi w programie kontroli doboru jednostek dokonano spośród jednostek miejskich i miejsko-wiejskich, w wyłączeniu miast na prawie powiatu i jednostek kontrolowanych wcześniej przez NIK, w zbliżonych tematycznie badaniach.

Wyniki podjętych przez NIK działań przedstawiono w Informacji o wynikach kontroli stosowania przez gminy ulg w spłacie zobowiązań podmiotów działających na ich terenie. Zawarte w niej wnioski odnoszą się w szczególności do ulg udzielanych przedsiębiorcom stanowiących pomoc *de minimis*.

W pierwszej kolejności podkreślić należy, iż w świetle przedstawionych informacji udział kwotowy zastosowanych wobec przedsiębiorców ulg w ogólnej kwocie ulg wynosił w badanych jednostkach od 71% do 93%. Potwierdza to wagę analizowanego problemu, gdyż przedsiębiorcy są zdecydowanie największą, gdy brać pod uwagę kwotę stosownych ulg, grupą podmiotów uzyskujących ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych.

W raporcie NIK jednoznacznie negatywnie z punktu widzenia legalności i rzetelności ocenił prowadzenie przez prezydentów i burmistrzów miast postępowań w sprawie udzielania ulg oraz pomocy *de minimis*. Zasadniczo zastrzeżenia dotyczyły następujących obszarów:

- a) nieprawidłowości w zakresie formy przebiegu i dokumentowania postępowań oraz terminowości i poprawności wydawanych decyzji;
- b) braku jednolitości (a wręcz dowolności) w podejściu organów gmin do oceny kryteriów uprawniających do uzyskania ulg, polegającym na ocenie tego samego materiału dowodowego raz negatywnie, a następnym razem pozytywnie;
- c) nieprzestrzeganiu obowiązku podawania do publicznej wiadomości wykazów podmiotów, którym w zakresie podatków udzielono ulg, oraz którym udzielono pomocy publicznej;
- d) w zakresie pomocy *de minimis* nie egzekwowano obowiązku składania zaświadczeń o wysokości uzyskanej dotychczas pomoc *de minimis*, udzielano pomocy ponad przewidziany przepisami prawa limit, a także udzielano jej wbrew przepisom – podmiotom w likwidacji, a więc w trudnej sytuacji ekonomicznej.

Wskazane wyżej nieprawidłowości, w ocenie NIK, świadczą o nierzetelnym wykonywaniu obowiązków przez pracowników urzędów prowadzących sprawy, przy jednoczesnym tolerowaniu takiego stanu rzeczy przez osoby zobowiązane do nadzoru nad realizacją ich obowiązków, a także o niskim poziomie znajomości przepisów prawa. Zwrócono jednak też uwagę na problem zastosowania w art. 67a o.p. pojęć nieostrych „interes publiczny” lub „ważny interes podatnika”. Zdaniem NIK, z czym należy się zgodzić, te pojęcia mogą być nadużywane w celu dowolnego, a nie uznaniowego stosowania ulg.

Ponadto w zakresie ulg w spłacie stanowiących pomoc *de minimis* podkreślić należy, iż w połowie badanych jednostek nie realizowano obowiązku uzyskania od wnioskodawcy przed udzieleniem pomocy zaświadczeń o uzyskanej pomocy *de minimis*. Nieprawidłowo realizowano także obowiązek wydawania zaświadczeń – nie wydawano ich wcale, wydawano z opóźnieniem lub z błędami. W 28% ogółu kontrolowanych jednostek stwierdzono także nierzetelny lub niezgodny z obowiązującymi przepisami sposób realizacji obowiązków w zakresie sprawozdawczości.

Jako przyczynę wskazanych wyżej nieprawidłowości w zakresie udzielania pomocy *de minimis* NIK wskazał niski poziom znajomości przepisów dotyczących zasad udzielania pomocy publicznej w urzędach gmin oraz problemy pracowników urzędów gmin z zakwalifikowaniem udzielonej pomocy do kategorii pomocy *de minimis*.

Generalnie więc na tle wyników kontroli NIK podkreślić należy istotną rolę, jaką w praktyce gminnych organów podatkowych odgrywają ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielane przedsiębiorcom. W tym kontekście szczególnie niepokojące są zasadnicze ułomności związane z systemem udzielania tych ulg, które swój początek mają już w samej konstrukcji art. 67a o.p. Zasadnie bowiem zwrócono uwagę na wynikającą z uznaniowego charakteru tych ulg możliwość ich nadużywania poprzez dowolność w ocenie zaistnienia ustawowych przesłanek ich stosowania. Na kwestię tę zwrócono także uwagę w przeprowadzonych w gminach ankietach, w których jako podstawowy problem związany z udzielaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wskazano niedookreślony charakter pojęć użytych w art. 67a o.p. Ponad 53% respondentów uznało ustalanie przesłanek udzielania ulg w spłacie za skomplikowane, a 25% za bardzo skomplikowane. Ponadto należy zwrócić uwagę na to, że z ankiety przeprowadzonej wśród 19 samorządowych kolegów odwoławczych wynika, że zasadnicza część podejmowanych na skutek złożonych odwołań rozstrzygnięć dotyczy ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Jednoznaczne wyeliminowanie tego problemu wymagałoby jednak zasadniczej zmiany zasad udzielania ulg

w spłacie, jak się wydaje, poprzez wskazanie kryteriów, które miałyby bardziej dookreślony charakter, co w praktyce wydaje się być nie do zrealizowania.

W dalszej kolejności podkreślić należy, iż w największym wymiarze wadliwa jest procedura udzielania ulg stanowiących pomoc publiczną. Wynika to z powszechności tego rodzaju preferencji. Uchybienia pojawiają się w tym zakresie począwszy od momentu złożenia wniosku, poprzez prowadzone postępowanie, a na wydawaniu zaświadczeń, podawaniu do publicznej wiadomości informacji o ulgach i sprawozdawczości skończywszy. Same gminy w badaniach ankietowych wskazywały, że obok niedookreślonego charakteru pojęć z art. 67a op, podstawowym problemem związanym z udzielaniem ulg jest konieczność analizy przepisów dotyczących pomocy publicznej. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy upatrywać przede wszystkim w dużym stopniu skomplikowania regulacji prawnych dotyczących pomocy publicznej, a co za tym idzie nieznaną przez pracowników urzędów gmin. Potwierdza to wynikająca z analizy NIK konieczność kształcenia pracowników urzędów gmin w tym aspekcie. Wydaje się jednak, biorąc pod uwagę dość długi okres objęty kontrolą NIK, że wraz z upływem czasu świadomość obowiązków związanych z udzielaniem pomocy publicznej przez gminy będzie rosła. Z czasem, co potwierdziły badania rośnie liczba przypadków udzielania pomocy publicznej, co świadczy o tym, że organy podatkowe mają coraz mniejsze obawy przed stosowaniem ulg w tym zakresie. Zatem przypadki rażącego naruszania regulacji prawnych związanych z udzielaniem pomocy publicznej, które miały miejsce zaraz po akcesji Polski do Unii Europejskiej, wydaje się, że z biegiem czasu będą zanikały.

#### **4.10. Wnioski**

Poczynione rozważania, oparte na uzyskanych w ramach prowadzonych badań danych oraz ich analizie, w pierwszej kolejności potwierdzają istotną rolę, jaką odgrywają regulacje dotyczące pomocy publicznej w kontekście stanowienia i stosowania prawa podatkowego w gminach. Oddziaływania pomiędzy tymi grupami regulacji są wieloaspektowe, chociaż ich wspólnym mianownikiem są preferencje podatkowe, albowiem taką właśnie formę przyjmuje w dużej części udzielana pomoc.

Z pomocą publiczną gminne organy podatkowe mają do czynienia na etapie podejmowania uchwał w sprawie zwolnień i ulg podatkowych, a także stawek podatków i opłat lokalnych. Po drugie występuje ona przy wydawaniu decyzji podatkowych w indywidualnych sprawach w zakresie ulg i zwolnień w podatku rolnym oraz ulg w spłacie zobowiązań podatkowych regulowanych ordynacją podatkową. Na przestrzeni lat rośnie

wartość udzielanej przez gminy w formie preferencji podatkowych pomocy publicznej, przy czym co do zasady jest to pomoc *de minimis*. Przyczyn takiego stanu rzeczy należy poszukiwać przede wszystkim w prostych procedurach udzielania pomocy w tej formie oraz z łatwością uzyskiwania tego rodzaju pomocy przez przedsiębiorców (brak wkładu własnego oraz obowiązku wskazania celu pomocy).

Na tle powyższego pojawia się jednak pytanie o to, czy prostota stosowania powinna być zasadniczym kryterium udzielania preferencji podatkowych, gdy przyjąć, że są one narzędziem prowadzenia przez gminy polityki podatkowej? Jakie korzyści ma gmina z umorzenia przedsiębiorcy 500 czy nawet 2000 zł zaległości podatkowej? Preferencje udzielane w niewielkiej wysokości i nie mające celowego charakteru nie mogą być skutecznym narzędziem prowadzenia polityki podatkowej. Duża swoboda w udzielaniu tego rodzaju wsparcia jest wręcz zachętą do jego nadużywania, czemu sprzyjają m.in. obowiązujące zasady udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oparte na uznaniowości oraz nieostrych przesłankach ich stosowania. Zatem w zakresie pomocy *de minimis* raczej trudno jest mówić o stymulacyjnej funkcji tych preferencji. Lepiej tę funkcję wypełnia wsparcie, które ma charakter celowy, a więc takie, które wiąże się z koniecznością poniesienia przez beneficjenta wydatków o określonym przeznaczeniu. W tym przypadku po pierwsze nie obowiązują stosunkowo niskie w kontekście inwestycji limity pomocy *de minimis*. Po drugie udzielając pomocy gmina ma gwarancję prawidłowego jej wykorzystania, gdyż uchybienia w tym zakresie związane są z koniecznością jej zwrotu.

Powyższe prowadzi do wniosku, że w Polsce gminy udzielają pomocy publicznej w takiej, a nie innej formie w dużej mierze nie dlatego, że leży to w ich interesie, lecz przede wszystkim z uwzględnieniem kryterium prostoty procedur z tym związanych. Gdyby pomoc inwestycyjna, na szkolenia czy na zatrudnienie była udzielana na tak prostych zasadach jak pomoc *de minimis*, zapewne byłyby one równie jak ona popularne. Dowodem takiego stanu rzeczy niech będzie przykład kolejnych programów pomocowych w formie rozporządzeń Rady Ministrów dotyczących zwolnień z podatku od nieruchomości stanowiących pomoc regionalną na nowe inwestycje oraz tworzenie nowych miejsc pracy. Dopiero po pojawieniu się tych programów, które upraszczały procedurę udzielania pomocy oraz wskazywały szczegółowe warunki jej stosowania, pojawiły się w kraju stosunkowo liczne uchwały rad gmin przewidujące tę preferencję. Trudno zakładać, że przed wejściem w życie tych rozporządzeń gminy nie miały potrzeb związanych z zachęcaniem do inwestowania na swoim terenie. Takowe były, lecz nie istniały dostatecznie proste instrumenty, które mogłyby je realizować. W konsekwencji na myśl o trudnościach związanych z prawidłowym

skonstruowaniem uchwały oraz przewlekłości procedur związanych z uzyskaniem akceptacji udzielenia pomocy przez Komisję Europejską, takich uchwał, często nawet wbrew potrzebom gmin, nie podejmowano.

Z punktu widzenia gmin regulacje dotyczące pomocy publicznej postrzegane są jako realna bariera we wspieraniu przedsiębiorców. Wynika to z kilku okoliczności.

Po pierwsze podkreślić należy wielość regulacji prawnych związanych z udzielaniem pomocy publicznej w gąszczu których gminy po prostu się gubią. Nawet ustalenie ram prawnych koniecznych do udzielenia wsparcia nie rozwiązuje problemu, gdyż są one na tyle skomplikowane, że wymagają od pracowników urzędów obsługujących gminy specjalistycznej wiedzy, której najczęściej nie posiadają. Obrazu sytuacji dopełnia fakt, że w zakresie pomocy publicznej stosowane są w sposób bezpośredni przepisy prawa wspólnotowego. Aktualnie nie jest problemem fakt, że regulacje te pierwotnie tworzone były w językach obcych, gdyż powszechnie dostępne są ich urzędowe tłumaczenia. Jednak język tych przepisów odbiega zasadniczo od bardzo precyzyjnego języka polskich aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego, co jest źródłem zasadniczych problemów podmiotów je stosujących.

Po drugie regulacje z zakresu prawa podatkowego nie do końca są kompatybilne z przepisami dotyczącymi pomocy publicznej. Przykładów takiej sytuacji można wskazać kilka, poczynając od różnego pojmowania działalności gospodarczej, a na zakazie wprowadzania zwolnień podmiotowych, gdy przewiduje się pomoc publiczną właśnie o takim charakterze, skończywszy. Na etapie stanowienia i stosowania prawa podatkowego w gminach pojawia się więc konieczność analizowania dwóch różnych porządków prawnych i eliminowania wzajemnych sprzeczności najczęściej w drodze wykładni. Działania te obciążają często do tego nieprzygotowanych pracowników urzędów gmin.

Po trzecie konieczność uwzględniania regulacji dotyczących pomocy publicznej najczęściej przedłuża i komplikuje procedurę stanowienia oraz stosowania prawa podatkowego. Zgłaszanie, uzyskiwanie opinii Prezesa UOKiK czy Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi, a w końcu notyfikowanie projektów udzielenia pomocy skutecznie do tego zniechęcają.

Po czwarte obowiązki związane z udzieleniem pomocy publicznej dla gminnych organów podatkowych nie kończą się w momencie udzielenia pomocy. Z raz udzieloną pomocą wiąże się wydawanie zaświadczeń, podawanie do publicznej wiadomości informacji o tym fakcie i wreszcie sprawozdawczość. Jeżeli uwzględnić, że pomoc ma najczęściej charakter *de minimis*, a zatem z założenia niewielki, powstaje pytanie o proporcjonalność

wykonywanej w gminach pracy z wartością udzielonej preferencji. Mówiąc obrazowo nakład pracy i jej koszt np. w przypadku umorzenia w ramach pomocy *de minimis* w rolnictwie 200 zł zaległości w podatku rolnym, jest nieproporcjonalna.

Po piąte wreszcie należy zwrócić uwagę na istotny czynnik psychologiczny. Skoro jak wyżej wskazano i co znajduje potwierdzenie w przeprowadzonych badaniach, powszechnie w gminach istnieje obawa przed udzielaniem pomocy publicznej, to z przyczyn naturalnych dąży się do tego aby jej nie stosować. Pracownik urzędu gminy odpowiedzialny za przygotowanie projektu uchwały czy decyzji w sprawie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, który samodzielnie ma ocenić istnienie kryteriów z art. 107 ust. 1 TFUE, zweryfikować czy pomoc nie przekracza limitu, wydać zaświadczenie obliczając ekwiwalent dotacji brutto, a potem jeszcze dopełnić obowiązków sprawozdawczych, po prostu stara się takich działań uniknąć. I pół biedy, gdy mu się to udaje. Można z dużą dozą prawdopodobieństwa wskazać, że w wielu przypadkach na pracownikach, czy to przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), czy to przez radnych wywierany jest nacisk na to, aby niezależnie od okoliczności preferencji udzielić. Tezę tę potwierdzają badania ankietowe, w których wskazano, iż największym problemem przy tworzeniu uchwał podatkowych nie jest wcale niska jakość regulacji prawnych, ale naciski zewnętrzne. W konsekwencji nie mogą budzić zdziwienia sytuacje, w których NIK stwierdza udzielanie pomocy z naruszeniem przepisów prawa. Nie można tego rzucić wyłącznie na braki w merytorycznym przygotowaniu pracowników urzędów gmin.

Przedstawione wyżej aspekty związane z udzielaniem pomocy publicznej w gminach legły u podstaw wykształcenia się w nich specyficznych mechanizmów obronnych, które można zrozumieć, lecz nie należy ich akceptować. W pierwszej kolejności sprowadzają się one do bierności w zakresie udzielania pomocy publicznej. Nie wprowadza się więc uchwał w sprawie zwolnień ani też obniżania stawek podatkowych oraz nie stosuje się ulg w spłacie dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. W tym ostatnim przypadku zaniechaniu udzielania ulg sprzyja ich konstrukcja oparta na uznaniowości oraz pojęciach nieostrych, która może być skutecznie wykorzystywana do tego, aby odmówić udzielenia preferencji i tym samym nie mieć problemów z pomocą publiczną.

Jeżeli jednak nie ma możliwości zupełnego odstąpienia od udzielania pomocy przedsiębiorcom, to próbuje się klasyfikować ją jako pomoc nie spełniającą kryteriów z art. 107 ust. 1 TFUE. Udziela się więc ulg i zwolnień przedsiębiorcom uznając, że nie stanowią one pomocy publicznej. Tyle tylko, że często działania takie nie znajdują oparcia w stanie faktycznym, który jest jedynie pobieżnie lub w ogóle nie jest weryfikowany.

Na tle powyższego, w tym miejscu należy postawić pytanie o sposoby rozwiązania zasygnalizowanych problemów, przy założeniu, że najprostszy z nich – odstąpienie od udzielania pomocy publicznej – jest w praktyce niemożliwy do zrealizowania. W mojej ocenie wyjść należy od zasadniczego pytania, po co gmina stosuje preferencje podatkowe? Jeżeli, zwłaszcza w zakresie uchwał podatkowych, mają to być rozwiązania o charakterze systemowym, nastawione na wywieranie określonych skutków (wspieranie inwestycji, wspieranie określonych rodzajów działalności gospodarczej, zmniejszenie w razie takiej potrzeby obciążeń dla określonych kategorii podmiotów lub rodzajów działalności), to muszą być one przemyślane. Dlatego przed podjęciem uchwały w sprawie zwolnień podatkowych, czy też obniżonych stawek należy ustalić, jaki będzie zakres oddziaływania tych regulacji. Prawa nie tworzy się bowiem dla samego tworzenia, a w praktyce nie jest rzeczą rzadką wprowadzanie przez rady gmin rozwiązań, które w ogóle nie są stosowane. W tym przypadku mamy do czynienia z tzw. martwym prawem. Dlatego wprowadzanie preferencji podatkowych, zwłaszcza stanowiących pomoc publiczną, powinno być szczególne przemyślane.

Jeżeli zachodzi potrzeba udzielenia pomocy, to w gminie musi znaleźć się osoba, która będzie w stanie przygotować projekt odpowiedniej uchwały lub decyzji. Wydaje się, że brak takich osób jest na dzień dzisiejszy zasadniczym problemem. Z zasady jedynie w dużych gminach miejskich znaleźć można osoby, które posiadają wystarczające merytoryczne przygotowanie w zakresie regulacji prawnych dotyczących pomocy publicznej. W większości gmin takich osób nie ma, co jest zasadniczą przyczyną nieprawidłowości związanych z udzielaniem pomocy publicznej. Rozwiązaniem tego problemu byłaby szeroka akcja edukacyjna, co powinno być priorytetem szczególnie Prezesa UOKiK. Pewnym rozwiązaniem byłoby też z pewnością większe wykorzystywanie dobrodziejstw płynących z obowiązywania notyfikowanych Komisji Europejskiej programów pomocowych w formie rozporządzeń. Ich funkcjonowanie znacznie ułatwiłoby przygotowanie aktów normatywnych oraz wydawanie decyzji, na podstawie których udzielana jest pomoc. W konsekwencji zdejmowałoby z pracowników urzędów gmin przynajmniej część odpowiedzialności związanej z prawidłowym przygotowaniem projektu aktu, na podstawie którego udziela się pomocy. Najlepszym przykładem na poprawność tej tezy, jest wzrost liczby uchwał w sprawie pomocy regionalnej na nowe inwestycje po wydaniu przez Radę Ministrów stosownego rozporządzenia w tej sprawie.

Ocena praktyki stosowania w gminach przepisów dotyczących pomocy publicznej pozwala stwierdzić, że jest to jeszcze zagadnienie stosunkowo nowe i z tego powodu stanowi

źródło problemów. Dużą zaletą tych przepisów, w porównaniu do polskich regulacji z zakresu prawa podatkowego, jest jednak ich względna stabilność. Daje to nadzieję na to, że z biegiem czasu nastąpi zarówno wśród gminnych organów podatkowych, jak i przedsiębiorców wzrost świadomości prawnej w tym zakresie.



## **V Lokalne prawo podatkowe w wybranych państwach UE**

### **5.1. Lokalne prawo podatkowe we Francji**

#### **5.1.1. Podatki i opłaty bezpośrednie**

##### **5.1.1.1. Podatki od nieruchomości**

###### **5.1.1.1.1. Podatek od nieruchomości budynkowych**

Zgodnie z przepisami artykułu 1380 Kodeksu Generalnego Podatków, podatek od nieruchomości zabudowanych dotyczy wszelkich nieruchomości położonych we Francji, a zwłaszcza konstrukcji umocowanych na gruncie w stałym miejscu, które mają charakter rzeczywistego budynku, instalacji dających schronienie osobom lub rzeczom (np. warsztaty, hangary...) lub służących do przechowywania produktów (np. zbiorniki, kadzie, silosy...), dróg komunikacyjnych, statków służącym stałym celom, w tym celom mieszkalnym, handlowym i przemysłowym, terenów wyłączonych spod uprawy na cele przemysłowe lub handlowe (plac budowy, miejsca składowania towarów...), a także terenów uprawnych lub nieuprawnych wykorzystywanych do reklamy handlowej lub przemysłowej. Podatek przewiduje jednak pewną liczbę zwolnień, z których jedno są ciągłe, a inne okresowe.

Zwolnienia ciągłe dotyczą one przede wszystkim nieruchomości należących do podmiotów publicznych, które wykorzystywane są w celach publicznych lub służą pożytkowaniu ogólnemu i nie przynoszą dochodu, budynki związane z miejscami kultu, budynki wiejskie, niektóre obiekty wybudowane w celach dystrybucji wody pitnej.

Samorządy terytorialne i ich jednostki wyposażone we własny system fiskalny mogą, każdy w ramach swoich uprawnień, zwolnić z podatku od nieruchomości:

- obiekty wykorzystywane na działalność medyczną, prowadzoną przez niektóre organizacje współpracy sanitarnej;
- hotele, gospodarstwa agroturystyczne, umeblowane lokale zakwalifikowane jako turystyczne i pokoje gościnne położone w strefach rewitalizacji wiejskiej;
- do wysokości 25% lub 50%, konstrukcje przeznaczone do celów mieszkalnych ukończone przed wprowadzeniem planu zapobiegania ryzykom technologicznym, i położone na terenach zagrożonych takim ryzykiem wyszczególnionych w planie.

Zwolnienia okresowe zazwyczaj mają do spełnienia podwójne zadanie: rozwinąć infrastrukturę budowlaną i sprzyjać pewnym nowym przedsięwzięciom gospodarczym. Zwolnienia można podzielić na dwie kategorie: z jednej strony są te, które wyprzedzają

jedynie decyzję, a z drugiej strony – te, które zależą pośrednio lub bezpośrednio od decyzji samorządów terytorialnych.

Przedmiotowe zwolnienia ogólne dotyczą głównie nowych konstrukcji budowlanych, rekonstrukcji lub dobudówek do konstrukcji, niezależnie od tego, czy jest to budynek przeznaczony na cele mieszkaniowe (główne lub dodatkowe), przemysłowe, handlowe, rzemieślnicze czy zawodowe. Zwolnienie trwa zwykle przez 2 lata, ale dłuższe zwolnienie (od 15 do 30 lat) stosowane jest przy nowych konstrukcjach z mieszkaniami „socjalnymi” przeznaczonymi do zamieszkania głównego. Poprawka do ustawy budżetowej na rok 2008 (ustawa z dnia 30 grudnia 2008) wniosła dodatkowo zwolnienie ciągłe nieruchomości wykorzystywanych do wytwarzania energii fotowoltanicznej.

Zwolnienia zależne od samorządów terytorialnych to takie co do których samorzady decydują o ich zastosowaniu lub nie. Jako przykład można podać nowe przedsięwzięcie, wykorzystujące obiekty wybudowane dla firmy mającej trudności lub jej odebrane. Okres zwolnienia waha się od 2 do 5 lat i może objąć także podatek od lokali użytkowych. Budynki należące do młodych innowacyjnych przedsiębiorstw, które realizują projekty badawcze i rozwojowe (okres trwania zwolnienia 7 lat), budynki posadowione w strefach badawczo-rozwojowych, wykorzystywane przez ich właścicieli do realizacji przyjętego projektu badawczo-rozwojowego (okres trwania zwolnienia 5 lat), nowe mieszkania ukończone po 1-ym stycznia 2009 r., których wysoki poziom charakterystyki energetycznej przewyższa poziom wymagany przez obowiązującą ustawę (zwolnienie od 50% do 100% przez okres 5 lat), budynki posadowione w strefach restrukturyzacji obronnej lub w strefach badawczo-rozwojowych, jeśli zostaną przyłączone do zakładu spełniającego warunki wymagane przy zwolnieniu z podatku od lokali użytkowych i to przez taki sam okres jak zwolnienie, czyli przez 5 lat.

Inne zwolnienia są zwolnieniami w gestii państwa, chyba że samorząd terytorialny zdecyduje inaczej. Jest tak w przypadku budynków posadowionych w miejskich strefach wolnościowych (tzw. ZFU) oraz w ośrodkach, gdzie panuje duże bezrobocie: w obydwu przypadkach zwolnienie trwa przez 5 lat i związane są ze zwolnieniem od podatku od lokali użytkowych.

#### **5.1.1.1.2. Podatek od nieruchomości niezabudowanych**

Zgodnie z przepisami artykułu 1393 Kodeksu Generalnego Podatków, podatek od nieruchomości niezabudowanych odnosi się do wszelkich własności niezabudowanych

położonych na terenie Francji i podobnie jak poprzedni podatek, przewiduje dwa typy zwolnień, a zwolnienia ciągłe, które mogą być całkowite lub częściowe.

Zwolnienia całkowite znowu dotyczą własności użyteczności ogólnej należących do podmiotów publicznych, które wykorzystywane są w celach publicznych i nie przynoszą dochodu, a także drogi publiczne, rzeki spławne i zdatne do żeglugi, oraz grunty i tereny podlegające podatkowi od nieruchomości zabudowanych. Chodzi między innymi o grunty pod budynkami i tereny niezbędne do korzystania z tych budynków (podwórza, przejścia, miejsca parkingowe).

Zwolnienia częściowe (dotyczące części departamentalnej i regionalnej oraz 20% części gminnej) obejmują pewną liczbę własności rolniczych (ziemie uprawne, pastwiska, winnice, lasy, stawy...). Zwolnienia okresowe których celem jest zachęcanie do rolnictwa oraz zalesiania, w praktyce dotyczą tylko części gminnej podatku od nieruchomości z uwagi na zwolnienia ciągłe części regionalnej i departamentalnej, z których korzystają własności rolnicze. Chodzi tu zazwyczaj o zwolnienia długookresowe (do 50 lat), dotyczące zwłaszcza terenów leśnych lub zalesianych, drzewostanów, terenów upraw drzew na polach truflowych oraz nowych terenów obsadzanych drzewami orzechowymi. Jedynie ostatnie z wymienionych zwolnień pozostaje w gestii samorządów terytorialnych (maksymalnie 8 lat). Ustawa budżetowa na rok 2009 (ustawa z 27 grudnia 2008) pozostawiła do decyzji gmin nowe zwolnienie obowiązujące przez okres 5 lat, które dotyczyły terenów rolniczych przeznaczonych na produkcję ekologiczną.

#### **5.1.1.1.3. Podatek od lokali mieszkalnych (mieszkaniaowy)<sup>1306</sup>**

W myśl artykułu 1407 i kolejnych Kodeksu Generalnego Podatków, zakres stosowania podatku od lokali mieszkalnych przedstawia zarówno charakter materialny jak i osobowy. Z punktu widzenia materialnego, podatek od lokali mieszkalnych należny jest przede wszystkim od lokali umeblowanych przeznaczonych na cele mieszkalne (lokale mieszkaniowe w dosłownym znaczeniu oraz przynależności, wśród których figurują garaże i miejsca postojowe pozostające do prywatnej dyspozycji zajmującego), lokali umeblowanych zajmowanych przez spółki, stowarzyszenia i organizacje prywatne nie podlegające podatkowi od lokali użytkowych, lokali umeblowanych nie mających charakteru przemysłowego lub handlowego zajmowanych przez organy państwowe, departamentalne i komunalne, a także

---

<sup>1306</sup> Należy zaznaczyć, że roczny podatek mieszkaniowy od mobilnych pojazdów lądowych ustanowiony przez ustawę budżetową na rok 2006 (ustawa z 30 grudnia 2005), który wszedł w życie 1-ego stycznia 2010 r. nie ma nic wspólnego z podatkiem mieszkaniowym: chodzi tu o opłatę rejestracyjną.

przez instytucje publiczne zamknięte dla ogółu<sup>1307</sup>. Z punktu widzenia podmiotowego, podatek mieszkaniowy ustanawiany jest w imieniu osoby fizycznej lub prawnej, dysponującej na podstawie jakiegokolwiek tytułu (jako właściciel, najemca, lokator zajmujący mieszkanie bezpłatnie...) lokalem podlegającym opodatkowaniu, czyli takiej osoby, która może w każdym momencie zajmować lokal niezależnie od faktycznego stanu zajmowania.

Zwolnienia od podatku mieszkaniowego mają albo charakter przedmiotowy albo podmiotowy. Z punktu widzenia materialnego, z podatku od lokali mieszkalnych zwolnione są budynki wchodzące w skład gospodarstwa wiejskiego, lokale przeznaczone na zakwaterowanie uczniów w szkołach i internatach, oraz lokale przeznaczone na zakwaterowanie studentów w akademikach, biura funkcjonariuszy publicznych, lokale podległe podatkowi od lokali użytkowych, jeśli nie stanowią integralnej części osobistego mieszkania podatnika. Lokale użytkowe, które stanowią część osobistego mieszkania podatnika podlegają podatkowi mieszkaniowemu, nawet jeśli podlegają podatkowi od lokali użytkowych, chyba że są tak urządzone, że stają się niezdatne do zamieszkania (na przykład, rozróżnienie między poczekalnią a właściwym gabinetem dentysty).

Z punktu podmiotowego, z podatku od lokali mieszkalnych zwolnione są instytucje publiczne naukowe, szkolne i pomocowe, jedynie oficjalne rezydencje członków korpusu dyplomatycznego i konsularnego obcej narodowości zgodnie z zasadą wzajemności, mieszkańcy uznani przez gminną komisję ds. podatków bezpośrednich za ubogich.

Samorządy terytorialne mają w sumie bardzo ograniczone kompetencje odnośnie definicji przedmiotu opodatkowania czterech bezpośrednich podatków lokalnych: mogą przyznawać jedynie ściśle ograniczone zwolnienia, które tak naprawdę stanowią margines zabudowanych gruntów, a zwłaszcza podatku od lokali użytkowych. Mają jedynie znikome kompetencje odnośnie gruntów niezabudowanych, i co należy szczególnie podkreślić, nie dysponują żadną możliwością zwolnienia od podatku mieszkaniowego.

Szczególne uwagę należy zwrócić na podstawę opodatkowania w podatku mieszkaniowym. Jest ona wspólna dla wszystkich ww. podatków. Podstawę tą stanowi wartość czynszowa która może być definiowana jako wartość bieżącego i realnego użytkowania własności, którymi dysponuje podatnik, albo jako ich właściciel, albo jako lokator. **Wartość czynszowa (valeur locative) jest także nazywana jest katastralną w odniesieniu do nieruchomości zabudowanych i niezabudowanych ponieważ zapisana jest**

---

<sup>1307</sup> Lokale powinny być wyposażone w wystarczające do efektywnego zajmowania umeblowanie, nawet jeśli jest ono doraźne. Oszacowanie jest globalne, to znaczy że nie można wyłączyć z niego nie umeblowanych pomieszczeń, skoro stanowią one integralną część lokalu mieszkalnego.

w dokumentach katastralnych, służących do ustalania wartości przedmiotu opodatkowania. Wartość czynszowa stwarza dwa problemy zasadnicze jeden związany z jej określeniem, drugi z jej aktualizacją.

Określenie wartości czynszowej zgodnie z artykułem 1494 Kodeksu Generalnego Podatków, wartość czynszowa ustalana jest w różny sposób zależnie od tego, czy chodzi o nieruchomości zabudowane (a więc o podatek mieszkaniowy) czy też o nieruchomości niezabudowane. W przypadku nieruchomości zabudowanych należy jeszcze zastosować rozróżnienie między obiektami przemysłowymi a innymi lokalami. Obiekty przemysłowe są to jedyne obiekty, dla których wartość czynszowa ustalana jest w sposób rzeczywisty.

Mówiąc ściślej, wartość czynszowa obliczana jest metodą ksiąg rachunkowych, to znaczy na podstawie księgowego kosztu własnego każdego z elementów podlegających opodatkowaniu (budynki, tereny, instalacje, ...), które się na nią składają.

W praktyce operacje obliczeniowe są dosyć skomplikowane: dla gruntów i terenów nabytych przed 1959 r. koszt własny podwyższany jest o 3% za każdy miniony rok licząc od ich wejścia w skład majątku firmy, a następnie rewaloryzowany za pomocą współczynników, biorących pod uwagę inflację (np. za rok 1929 współczynnik wynosił 39,6 a za rok 1948 tylko 2,3); dla gruntów i terenów nabytych w latach 1959-1969, wartość początkowa jest jedynie podwyższana o 3% za rok, natomiast dla tych nabywanych od roku 1970 liczy się tylko wartość początkowa. Wartość czynszową otrzymuje się po pomnożeniu wyniku przez 8% stawkę procentową. W przypadku konstrukcji zasady są analogiczne: dla tych nabytych przed 1959 do zrewaloryzowanego za pomocą współczynników kosztu własnego stosowana jest stawka 12%, ale wynik obniża się o 25%; jeśli data nabycia oscyluje w granicach lat 1959-1975 bierze się pod uwagę tylko koszt własny, a bonifikata zawsze wynosi 25%; ale już dla konstrukcji nabywanych od 1976 r. bonifikata wynosi 33,33%. Inne lokale dla których podstawowa wartość czynszowa szacowana jest albo pośrednio albo bezpośrednio na dzień ostatniej generalnej wyceny gruntów (ostatnia została dokonana 1-ego stycznia 1970 r.!).

Lokale mieszkalne i lokale użytkowe przeznaczone na cele mieszkalne lub służące do prowadzenia albo działalności płatnej wykonywanej w miejscu zamieszkania, albo zawodowej nie handlowej w myśl artykułu 92 Kodeksu Generalnego Podatków są wyceniane pośrednio. Wycena jest pośrednia w tym sensie, że wartość czynszowa katastralna określana jest poprzez porównanie jej z wartością lokali referencyjnych wybranych na terenie gminy dla każdej z kategorii lokali.

#### **5.1.1.2. Inne bezpośrednie daniny lokalne**

#### **5.1.1.2.1. Opłaty fiskalne związane z urbanizacją**

Daniny tego typu noszą różne nazwy (podatki, należności, wpłaty), ale wszystkie figurują w sekcji inwestycji budżetu samorządu beneficjenta. W myśl artykułu 302 *septies* B Kodeksu Generalnego Podatków wszystkie wchodzi w skład kosztu własnego budynków i przy zastosowaniu kryterium ekonomicznego i można je traktować jako podatki pośrednie. Zasady ich poboru i kontroli są jednak stosowane jak przy podatkach bezpośrednich i za takie właśnie w większości przypadków uznaje je Conseil d'Etat.

##### ***lokalna opłata infrastrukturalna (tzw. TLE; KGP, art. 1585 A)***

Jest ona obowiązkowa w gminach liczących ponad 10 000 mieszkańców, a także w gminach regionu Île-de-France, wpisanych na listę w dekrete wykonawczym. Rada miasta może jednak zrezygnować z poboru tego podatku. W innych gminach może być ustanawiany jako podatek fakultatywny na podstawie decyzji rady miasta.

##### ***inne opłaty fiskalne i podatki***

Opłata za przekroczenie maksymalnej powierzchni budowlanej opiera się na założeniu, że właściciel może zabudować na swoim terenie na tyle na ile pozwolą mu zasady urbanistyczne – jedynie pewną określoną powierzchnię. Legislator wprowadził stopniowo dwa mechanizmy, które nałożyły się na siebie. Ustawa o nieruchomościach z dnia 30 grudnia 1967 r. pozwoliła gminom wyposażonym w plan zagospodarowania gruntów (tzw. POS, zastąpiony obecnie przez lokalny plan urbanistyczny, czyli PLU) na ustalenie dla każdej strefy planu jeden lub kilka współczynników zagospodarowania gruntu (tzw. COS) i na ustanowienie skorelowanego udziału finansowego określanego jako udział za budowanie w nadmiernej gęstości, płaconego w przypadku ich przekroczenia. Ustawa o nieruchomościach z 31 grudnia 1975 r. ograniczyła możliwość budowania na terenie całego kraju do pewnego progu gęstości, czyli legalnej granicy gęstości (tzw. PLD) do 1 (1,5 w Paryżu). Przekroczenie tego progu pozostało oczywiście możliwe, ale podlegało opłacie za przekroczenie legalnej granicy gęstości. Ten ostatni mechanizm krajowy był wielokrotnie modyfikowany, by ostatecznie stracić swą moc prawną w 1986 r., kiedy to wszystkie gminy otrzymały możliwość podnoszenia bez ograniczeń legalnej granicy gęstości.

Opłata departamentalna od wrażliwych terenów naturalnych jest uregulowana w przepisach artykułu L. 142-2 i następnych Kodeksu Urbanistycznego. W 1987 r. została zastąpiona podatkiem departamentalnym od terenów zielonych. Departamenty mogą go dowolnie ustanawiać na całym ich terytorium. Jest to opłata dodatkowa w stosunku do lokalnego podatku od zagospodarowania, który stosuje się do konstrukcji, rekonstrukcji i powiększeń, a także do niektórych aranżacji zlokalizowanych w obrębie tzw. strefy

„wrażliwej”. Rada Generalna ( Coseil Général)(Kod. Urb. art. L. 142-2) ma możliwość ustanowienia pewnych zwolnień (lokale socjalne, lokale rzemieślnicze), a także ustalać dowolnie stawkę (w granicach 2% dla wszystkich nieruchomości).

Roczny podatek od biur, lokali handlowych i pomieszczeń magazynowych na terenie Île-de-France jest regulowany przepisami artykułu 231 Kodeksu Generalnego Podatków. Stosuje się go obowiązkowo w gminach położonych w departamentach wokół Paryża, a także w samym Paryżu. Zasady poboru, kontroli i spraw spornych odpowiadają zasadom podatku od wynagrodzeń.

#### **5.1.1.2.2. Podatki związane z bezpośrednimi podatkami lokalnymi**

Są one podzielone na trzy kategorie podatki dodatkowe w stosunku do podatków od nieruchomości, podatku mieszkaniowego i podatku od lokali użytkowych. Podatki te płacone są przez wszystkich podatników podległych powyższemu podatkowi lokalnemu, i wylicza się je według tych samych podstaw. Chodzi tu o specjalne podatki od wyposażenia, wśród których tylko podatek specjalny od wyposażenia w regionie Île-de-France pobierany jest na rzecz samorządu terytorialnego. Pozostałe (Basse-Seine, métropole Lorraine...) pobierane są na rzecz instytucji publicznych ds. nieruchomości.

#### **5.1.1.2.3. Podatki o specyficznej podstawie opodatkowania**

Podatki, których podstawa jest niezależna od wcześniej wymienionych podstaw bezpośrednich podatków lokalnych. Obecnie tego typu podatków mamy we Francji pięć (do 2006 r. było ich cztery) i odpowiadają one kwalifikacji jako podatki stricto sensu, oprócz opłaty za zamykanie ulic, która jest kwalifikowana jako opłata.

Opłata kopalniana jest to opłata pobierana obowiązkowo na rzecz gmin i departamentów (w zamian za podatek od lokali użytkowych) od przedsiębiorstw, które mają pozwolenie na prowadzenie górniczej działalności poszukiwawczej i eksploatacyjnej. Opiera się ona na wydobytych ilościach, a stawki (zależne od typu produktu) ustalane są na poziomie państwowym.

Opłata ryczałtowa od słupów elektrycznych, jest uregulowana w artykule 1519A Kodeksu Generalnego Podatków. Pobiera się ją obowiązkowo na rzecz gmin, w których stawiane są słupy o napięciu co najmniej 200kV (podatnik jest zarządcą sieci przesyłowej).

Opłata za zamykanie ulic, jest to opłata fakultatywna (Kodeks Generalny Podatków, art. 1528), może być uchwalana przez gminy, wspólnoty miejskie i wspólnoty gmin. Jej wysokość ustalana jest dowolnie przez samorząd terytorialny lub wspólnotę, ale nie może przekroczyć

kosztu usługi (w praktyce mało kto z niej korzysta, jednym z rzadkich przykładów jest tu Paryż).

Opłata od morskich silników wiatrowych a dokładnie opłata roczna od instalacji wytwarzających elektryczność poprzez wykorzystanie energii mechanicznej wiatru umieszczonych w wodach wewnętrznych lub morskich, należących do terytorium. Opłata ta została wprowadzona w poprawce do ustawy budżetowej na rok 2005 – ustawa z dnia 30 grudnia 2005 – (Kodeks Generalny Podatków, nowy art. 1515B) na rzecz gmin. Płatnikiem jest podmiot eksploatujący takie instalacje, a stawka zależy od liczby megawatów wytwarzanych przez każdą jednostkę produkcyjną (w 2008 r. 12 492 euro za megawat - kwota ta zmienia się co roku według wskaźników PKB). Uchwalanie i pobieranie omawianej opłaty odbywa się tak jak w przypadku nieruchomości zabudowanych, natomiast rozdział wpływów z jej tytułu jest dosyć skomplikowane.

23. idem. ss. 44-45.

Opłata ryczałtowa od odpłatnej cesji terenów przekształconych na tereny budowlane wywodzi się z ustawy z dnia 13 lipca 2006 r. o krajowym zobowiązaniu do budownictwa mieszkaniowego. Jest to ustawa, która kompletuje listę wymienioną w artykule 1379 Kodeksu Generalnego Podatków poprzez dodanie do punktu II („Gminy mogą również ustanawiać następujące podatki”) podpunkt nr 4. Jest to opłata fakultatywna, której założeniem jest umożliwienie gminom sfinansowania operacji uzbrojenia oraz niezbędnego wyposażenia zbiorowego koniecznych w danej gminie. Stosuje się ją do wszystkich pierwszych odpłatnych cesji terenów, które zostały przekształcone na budowlane na mocy dokumentu urbanistycznego, a zwłaszcza na mocy lokalnego planu urbanistycznego, w strefie miejskiej lub w strefie otwartej na urbanizację. Podatek opiera się na kwocie równej dwóm trzecim ceny cesji terenu, przy założeniu że cena cesji była ceną rzeczywistą podaną w akcie notarialnym. Jest ona równa 10% tej kwoty (czyli 6,2/3 ceny cesji).

## **5.1.2. Podatki i opłaty pośrednie**

### **5.1.2.1. Uwagi ogólne**

Podatki te dzielą się na dwie kategorie. Pierwszą grupę stanowią opłaty ustanowione przez państwo, z których część dochodu trafia do samorządów lokalnych. Druga grupa to opłaty pośrednie niejednolite, które zostały ustanowione specjalnie z myślą o samorządach terytorialnych.

### **5.1.2.2. Opłaty rejestracyjne w szerokim rozumieniu**



Do tego rodzaju opłat rejestracyjnych zalicz się opłaty rejestracyjne i opłata za publikację praw do nieruchomości. Rejestracja w ścisłym tego słowa znaczeniu jest formalnością dokonywaną przez urzędnika administracji podatkowej, która polega albo na wpisaniu aktu do rejestru po jego uprzedniej analizie, albo na przyjęciu deklaracji przeniesienia prawa własności do nieruchomości lub jego użytkowania. Cel rejestracji jest czysto fiskalny, z racji tego że pobierana opłata ma charakter zarówno podatku pośredniego jak i podatku od kapitału. Dodatkowo wywołuje także konsekwencje prawne w tym sensie, że nadaje dokumentom nienotarialnym pewną datę w stosunku do osób trzecich, co oznacza, że ci ostatni nie mogą kwestionować faktu powstania dokumentu przed rejestracją. Rejestracja nie stanowi z zasady warunku ważności aktów prawnych, ale istnieje kilka wyjątków, takich jak na przykład jednostronne przyrzeczenie sprzedaży nieruchomości.

Rejestracja stosowana jest generalnie do dokumentów. Są wśród nich takie, które powinny być obowiązkowo rejestrowane – albo z powodu ich charakteru (akt przeniesienia własności nieruchomości, aktywów handlowych, ...), albo z powodu osoby, która je sporządza (akty notarialne). Należy dodać, że można zawsze zarejestrować dokumenty, które są z tego zwolnione, choćby po to, by nadać im pewną datę. Rejestracja może również dotyczyć przeniesienia prawa własności, nawet jeśli żaden dokument nie został sporządzony (albo jeśli taki dokument jest utrzymywany przez strony w tajemnicy), a zwłaszcza w przypadku nieodpłatnego przeniesienia prawa własności, takich jak darowizny i spadki.

Z kolei publikacja praw do nieruchomości ma na celu informowanie osób trzecich o przeniesieniu prawa do własności, ustanowieniu prawa rzeczowego (np. hipoteki) lub obciążeniach ciężących na własności.

Zakres stosowania rejestracji oraz publikacji praw do nieruchomości wskazuje na fakt, że rejestracja odnosi się jedynie do niektórych dokumentów i do niektórych przeniesień prawa własności. Należą do tej kategorii niektóre dokumenty takie jak akta notarialne, komornicze, dokumenty wystawione przez agentów i pośredników obrotu nieruchomościami, niektóre dokumenty dotyczące przeniesienia prawa własności majątku ruchomego (przybicie licytacyjne, cesja akcji), dokumenty stwierdzające przejście własności lub prawa użytkowania odnoszące się do aktywów handlowych, nabywców i urzędów, a także dokumenty stwierdzające cesję prawa do dzierżawy, nie zapominając o dokumentach nie podlegających rejestracji lecz zgłaszanych dobrowolnie. Mogą one dotyczyć także niektórych przeniesień prawa własności - zmiany własności z powodu śmierci (spadki), ustnego przeniesienia między osobami żyjącymi prawa własności lub prawa użytkowania majątku ruchomego,

aktywów handlowych, nabywców. Mamy tu do czynienia z pobieraniem opłat rejestracyjnych, stanowiących dochód podatkowy.

Dochody samorządów terytorialnych: obecnie tylko gminy i departamenty czerpią w szerokim zakresie korzyści z wpływów wynikających z pobierania opłaty rejestracyjnej.

Opłaty stemplowe wymagane są przy okazji sporządzania niektórych dokumentów wymienionych w sposób wyczerpujący (aktów sporządzanych przez notariuszy i osoby urzędowe, dokumentów podlegających rejestracji lub zgłaszanych dobrowolnie do potwierdzenia urzędowego...). Są one uiszczane na różne sposoby, ale najczęstszym procederem jest nalepienie znaczka stemplowego nazywanego znaczkiem skarbowym.

Charakter opłaty stemplowej różni się od opłaty rejestracyjnej, stemplowanie nie stanowi warunku ważności dokumentu (jego brak może prowadzić w niektórych przypadkach, np. weksli handlowych, do sankcji cywilnych), stemplowanie nie daje pewnej daty, stemplowanie dotyczy zawsze rzeczy materialnej - dokumentu, niezależnie od jego postanowień lub faktu podlegania wielu opłatom rejestracyjnym.

Do opłat stemplowych zalicza się tradycyjnie niektóre podatki, takie jak winiety samochodowe lub opłaty pobierane przy wydawaniu niektórych dokumentów (dowodów rejestracyjnych, paszportów, itp.).

Obecnie tylko regiony korzystają z dwóch opłat stemplowych. Opłata za wydanie dowodu rejestracyjnego pojazdu: regiony ustalają dowolnie stawkę jednostkową w zależności od ilości koni mechanicznych pojazdu, stąd pojawiają się tu dosyć duże rozbieżności.

Inna opłata to opłata za wydanie prawa jazdy. Jej stawka również jest dowolnie ustalana przez radę regionu.

Departamenty czerpały tradycyjnie korzyści z podatku dyferencyjnego od pojazdów silnikowych, czyli „winięt”. Zwolnienia osób prywatnych z płacenia tego podatku były rozszerzane dwukrotnie (w 2001 i w 2002 r.) co doprowadziło do zmarginalizowania zakresu jego stosowania. Podatek ten został ostatecznie zniesiony w ustawie budżetowej na rok 2006, ale aby zrekompensować departamentom utratę dochodu państwo wprowadziło dwa różne mechanizmy. Zwolnienia na rzecz osób prywatnych zostały zrekompensowane w ramach ogólnej dotacji decentralizacyjnej, która została „ukryta” włączona do wysokości 95% w globalnej dotacji na funkcjonowanie departamentów.

Zwolnienie definitywne, dotyczące w praktyce spółek, zostało z kolei zrekompensowane poprzez przyznanie departamentom części stawki podatku specjalnego od umów ubezpieczeniowych.

Gminy korzystały także tradycyjnie z opłaty stemplowej pobieranej przy wydawaniu kart łowieckich. Opłata ta została zniesiona przez ustawę budżetową na rok 2002 (ustawa z dnia 28 grudnia 2001), ale gminy nie otrzymały żadnej rekompensaty.

### **5.1.2.3. Inne podatki , opłaty pośrednie**

Są one bardzo zróżnicowane. Ich jedyne dwie cechy wspólne wskazują na to, że zostały ustanowione specjalnie na rzecz samorządów terytorialnych, a po drugie, że zakres ich stosowania ma ograniczony charakter, czego skutkiem jest niska efektywność. Należy przyznać, że nie jest łatwo ich zdefiniować.

Większość z nich można by określić mianem tradycyjne z uwagi na to, że istniały jeszcze przed decentralizacją, ale wiele z nich zostało wprowadzonych w późniejszym okresie, nie mając z nią nic wspólnego (np. Kodeks Generalny Samorządów Terytorialnych [KGST], art. L. 2333-92 i nast., opłata za odpady odbierane z magazynów lub spalarni odpadów ustanowiona w art. 90 ustawy budżetowej na rok 2006).

Większość z tych podatków czy opłat wymieniona jest w Kodeksie Generalnym Samorządów Terytorialnych, ale niektóre regulowane są przepisami Kodeksu Generalnego Podatków. Niemożliwa jest więc ich klasyfikacja według źródła prawnego. Opłaty obowiązkowe są coraz rzadziej stosowane. Jest ich także w ostatnich latach coraz mniej. I tak, ustawa budżetowa na rok 2003 (ustawa z dnia 30 grudnia 2002) zniosła opłatę za licencję na sprzedaż alkoholu, kompensując utratę dochodów w ramach globalnej dotacji na funkcjonowanie (tzw. DGF ). Całkiem niedawno, ustawa budżetowa na rok 2007 (z dnia 31 grudnia 2006) zniosła wpłatę na rzecz gminy z tytułu jednego ze składników podatku od widowisk – podatku od urządzeń automatycznych, oferujących widowisko, grę, rozrywkę w miejscach publicznych. Od tego czasu składnik ten pobierany jest na rzecz Skarbu Państwa, a utrata dochodu stanowi oczywiście przedmiot rekompensaty.

Drugi ze składników podatku od widowisk odnosi się do klubów i domów gry, z wyłączeniem kasyn. W przypadku tych ostatnich, artykuł L. 2333-54 Kodeksu Generalnego Samorządów Terytorialnych zezwala gminom na fakultatywne ustanowienie prowizji od produktu brutto gier w kasynach.

Należy w tym miejscu dodać, że art. L. 5211-21-1 pozwala tym EPCI (organizacjom publicznym współpracy między gminami – zinstytucjonalizowane związki między gminami) o własnym systemie fiskalnym, które odpowiadają za rozwój turystyki i pobierają opłatę miejscową, na ustanowienie wspomnianej prowizji, z zastrzeżeniem sprzeciwu gminy, w której położone jest kasyno.

Opłaty i podatki fakultatywne zawierają lokalny podatek od reklamy zewnętrznej, dopłatę do podatku od wód mineralnych, opłatę miejscową, podatek od elektryczności oraz podatek od wyciągów narciarskich. Podatek lokalny od reklamy zewnętrznej został wprowadzony ustawą z dnia 4 sierpnia 2008 o modernizacji gospodarki w zamian za dwie ostatnie części składowe podatku od reklamy - podatku od plakatów reklamowych i podatku od stałych billboardów. Stało się tak w następstwie reformy, wynikającej z poprawki do ustawy budżetowej na rok 2007 – z dnia 25 grudnia 2007.

Podatek od wyciągów narciarskich, a dokładniej mówiąc, podatek gminny i/lub departamentalny nałożony na firmy eksploatujące urządzenia wyciągów narciarskich, ustalany jest od wartości bez podatku VAT wpływów brutto, pochodzących ze sprzedaży biletów. Ponieważ jest on wliczony w cenę biletów, de facto płać go użytkownicy. Można powiedzieć, że jest to podatek od obrotów. Stawka podatku gminnego nie może przekroczyć 3%, natomiast stawka departamentalna nie może przekroczyć 2%.

Podatek od elektryczności został ustanowiony przez Raymonda Poincaré w 1926 r.: może być on nakładany przez gminy (oraz niektóre organizacje, takie jak wspólnoty aglomeracyjne, za sprawą ustawy budżetowej na rok 2006), a także przez departamenty (maksymalna stawka to odpowiednio 8% i 4%) od dostarczania elektryczności pod niskim i średnim napięciem. Podatek płacony jest przez użytkowników na podstawie ilości zużytej energii i obejmuje, w zależności od mocy zakontraktowanej przez abonenta, 30% lub 80% całkowitej wartości faktury. Podatek ustala zarządca sieci dystrybucyjnej lub dostawca gminny, który jest również odpowiedzialny za jego pobór. Jest on zaliczany do podatków pośrednich, z czego wynika właściwość miejscowa.

Opłata miejscowa za pobyt może funkcjonować w dwóch formach - jako opłata miejscowa oraz jako opłata miejscowa ryczałtowa. Pierwszej z nich podlegają osoby, które nie mieszkają na stałe w danej gminie, ani nie posiadają w niej żadnego miejsca pobytu, a podlegałyby podatkowi mieszkalnemu. Opłatę miejscową płać turyści, a jej wysokość równa jest liczbie nocy spędzonych w gminie pomnożonych przez taryfę ustaloną przez tą gminę. Opłata miejscowa ryczałtowa płać jest przez właścicieli kwater, którzy oferują je osobom bez stałego miejsca zamieszkania w danej gminie i bez żadnego miejsca pobytu, które podlegałyby podatkowi mieszkalnemu. Jej wysokość równa jest iloczynowi liczby nocy, obejmujących zarówno okres przyjmowania gości jak i okres otwarcia obiektu, liczby osób, które mogłyby być zakwaterowane, oraz taryfy gminnej.

Jeśli chodzi o dopłatę do podatku od wód mineralnych (zazwyczaj w granicach 0,58 euro na hektolitr wody), to o ile wpływy z tego tytułu przekroczą kwotę zwykłych zasobów

gminy za ubiegły rok podatkowy, nadwyżka przekazywana jest departamentom. Jednakże, w razie przeprowadzania prac melioracyjnych, połowa maksymalnej nadwyżki nadal wpływa do budżetu danej gminy (KGP, art. 1582).

Podsumowując, warto zaznaczyć, że oprócz dopłaty do podatku od wód mineralnych, wszystkie podatki/opłaty fakultatywne są regulowane przepisami Kodeksu Generalnego Samorządów Terytorialnych. Chociaż kompetencje samorządów terytorialnych w dziedzinie pośrednich podatków czy opłat fakultatywnych są najszersze, wpływy z tego tytułu często są bardzo niewielkie.

## **5.2. Podatki Lokalne w Hiszpanii**

### **5.2.1. System hiszpańskich podatków lokalnych**

#### **5.2.1.1. Konstytucyjne podstawy regulacji prawnej hiszpańskich podatków lokalnych**

Przedstawienie systemu samorządowych przywilejów podatkowych w Hiszpanii, należy poprzedzić kilkoma uwagami natury ogólnej. Podobnie do takich krajów, jak USA, Niemcy, czy np. Federacja Rosyjska, Hiszpania – z ustrojowego punktu widzenia – jest państwem typu federacyjnego. Stosownie do postanowień art. 137 Konstytucji Królestwa Hiszpanii z 1978 r., podział terytorialny kraju oparty został na podziale trójszczeblowym, obejmującym: 17 wspólnot autonomicznych (*Comunidades Autónomas*), 59 prowincji (*provincias*) oraz gminy (*municipios*). Konstytucja (art. 140 i 141) wskazuje wprost, że administrację lokalną w Hiszpanii stanowią prowincje oraz gminy, przy czym gminy posiadają zdecydowanie większą autonomią ogólnoustrojową. Z kolei art. 142 Konstytucji stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego muszą dysponować środkami finansowymi niezbędnymi do sprawowania funkcji, które nakładają na nie ustawy. Ten aspekt samodzielności jednostek samorządu terytorialnego jest mocno eksponowany przez przedstawicieli hiszpańskiej doktryny prawa finansowego<sup>1308</sup>. Co więcej, hiszpańscy autorzy wyraźnie podkreślają, że wyposażenie jednostek samorządu terytorialnego w system dochodów własnych jest implikacją ratyfikowania przez Hiszpanię Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego<sup>1309</sup>. Przejawem niezależności gmin jest m.in. prawo (nie zaś obowiązek) do poboru niektórych podatków lokalnych, ustanowionych jednakże przez centralny organ prawodawczy (Kortezy). Z drugiej strony, na wzór omówionych już państw, hiszpańskie jednostki samorządu terytorialnego

---

<sup>1308</sup> J. V. Sevilla Segura, *Política y Técnica Tributarias*, Madrid 2005, s. 244

<sup>1309</sup> E. Albi Ibáñez, *Sistema fiscal español*, Barcelona 2003, s. 583

czerpią dochody publicznoprawne z udziałów w daninach państwowych i wspólnot autonomicznych. Poza tym dość istotnym źródłem finansowania zadań gmin są subwencje i dotacje państwowe. Nie mniej jednak, udział podatków lokalnych w gromadzeniu dochodów hiszpańskich jednostek samorządowych jest na tyle duży, że zakres ich władztwa podatkowego ma niemałe znaczenie z punktu widzenia doniosłości samorządowej polityki finansowej.

Regulacje konstytucyjne wypowiadają się także w zakresie zasad podatkowych oraz reguł tworzenia prawa podatkowego. Przede wszystkim wspomnieć należy, że choć Hiszpania należy do państw o modelu federacyjnym, to ustawa zasadnicza tego kraju wyraźnie akcentuje zasadę ustawowej regulacji podatków. Oznacza to oczywiście, że nałożenie jakiegokolwiek świadczenia publicznego będącego klasycznym podatkiem, wymaga uchwalenia ustawy podatkowej (art. 133 ust. 1). Warto również zauważyć, że art. 31 ustawy zasadniczej wprowadza regułę, w myśl której każdy powinien posiadać swój udział w finansowaniu wydatków publicznych. Powyższe rozwiązanie można zatem traktować w kategoriach podstawy obowiązywania zasady powszechności opodatkowania. Jednakże w tej samej jednostce redakcyjnej cytowanego przepisu ustalono, że realizacja analizowanego obowiązku wymaga uwzględnienia zdolności płatniczej opodatkowanych. Co ciekawe, na gruncie hiszpańskiej Konstytucji obowiązuje także reguła, iż tworzenie systemu podatkowego powinno respektować zasadę równości podatkowej oraz opierać się na idei opodatkowania progresywnego w odniesieniu do dochodów osób fizycznych. Ponadto, wprost wyrażono zakaz ustanawiania podatków wiodących do tzw. opodatkowania „konfiskacyjnego”.

#### **5.2.1.2. System podatków lokalnych w świetle regulacji ogólnego oraz szczegółowego prawa podatkowego**

Trzon regulacji ogólnego prawa podatkowego w Hiszpanii stanowi ustawa z 17 grudnia 2003 r. *Lay 58/2003, General Tributaria (BOE 302/2003)*. Powołany akt prawny można uznać za odpowiednik polskiej ustawy – Ordynacja podatkowa. Przedmiotem jej regulacji są następujące, przykładowe zagadnienia: zasady prawa podatkowego (w pewnym stopniu stanowią one rozwinięcie lub powtórzenie norm konstytucyjnych), źródła prawa podatkowego, administracja podatkowa, obowiązek podatkowy, odpowiedzialność podatkowa (w tym następców prawnych podatnika), tryb oraz formy zapłaty podatku, właściwość organów podatkowych, wymiar podatku itd. Pomimo ogólnej wagi problematyki regulowanej przedmiotowym aktem, trudno wskazać w nim takie obszary regulacji prawnej, które w

szczególnie istotny sposób wiązałyby się ze specyfiką podatków lokalnych. Powołana ustawa normuje wprawdzie np. problematykę współpracy lokalnych oraz państwowych organów podatkowych, lecz zagadnienie to, podobnie do innych, normowanych niniejszą ustawą, nie determinuje bezpośrednio kształtu systemu podatków lokalnych.

Hiszpańskie podatki samorządowe funkcjonują na podstawie ustawy z 28 grudnia 1988 r. – *Ley 39/1988, reguladora de Haciendas Locales*<sup>1310</sup>. Przedmiotem jej regulacji są – jak wskazuje sam tytuł – finanse lokalne. Wydaje się, że z uwagi na całokształt jej unormowań, zasadne jest twierdzenie, iż ustawa ta – przynajmniej w części - stanowi odpowiednik polskiej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Jednakże, co wymaga szczególnego podkreślenia, niniejsza ustawa znacznie wykracza poza przedmiot regulacji, tradycyjnie zastrzeżony dla części ogólnej prawa podatkowego. Można bowiem przyjąć, że oprócz części ogólnej (poświęconej przede wszystkim procedurze stanowienia lokalnego prawa podatkowego), zawiera ona tzw. część szczegółową, która dotyczy konstrukcji prawnej poszczególnych podatków. Nie mamy tu zatem do czynienia z modelem przyjętym w Polsce, gdzie podatki lokalne bądź to wynikają z ustawy podatkowej normującej tylko ich konstrukcję, bądź to są regulowane aktami *quasi* kodeksowymi (ustawa o podatkach i opłatach lokalnych).

Przepis art. 59 powołanego aktu wprowadza podział podatków lokalnych na dwie kategorie: podatki obligatoryjne (obowiązkowo pobierane przez związek publicznoprawny) oraz fakultatywne (ich pobór uzależniony jest od woli organu stanowiącego jednostki samorządowej)<sup>1311</sup>. Jeśli chodzi o pierwszą grupę świadczeń, hiszpański ustawodawca – określając kompetencje organów lokalnych w zakresie poboru podatków - posłużył się terminem „*exigirán*” (w wolnym tłumaczeniu: „będą pobierać, egzekwować, ściągać”) co oznacza, że adresaci tego uregulowania zobowiązani są pobierać wskazane w ustawie podatki. Tymczasem w wypadku drugiej grupy podatków lokalnych, ten sam artykuł używa zwrotu „*podrán establecer y exigir*” (w wolnym tłumaczeniu oznacza to: „będą **mogły** ustanawiać i pobierać”). Oczywiście owo „ustanawianie” nie może być rozumiane jako prawo do regulowania całej konstrukcji prawnej danego podatku. Jak bowiem wyjaśniono, zgodnie ze standardami konstytucyjnymi, ustanawianie nowych podatków zastrzeżono dla ustaw. Zatem ustanawianie podatków przez j.s.t. oznacza jedynie możliwość *sui generis* „aktualizacji” poboru podatku, którego budowa normatywna wynika co do zasady z ustawy podatkowej.

---

<sup>1310</sup> BOE 313/1988

<sup>1311</sup> J. Marczak, *Projekt reformy podatku od dochodów osób fizycznych w Hiszpanii* (w:) Kierunki reformy polskiego prawa podatkowego, red. A. Pomorska, Lublin 2003, s. 273

Dzieje się to w drodze wydawania „*Ordenanzas fiscales*”, które stanowią odpowiednik polskiej uchwały podatkowej. Do pierwszej grupy należą następujące daniny: podatek od nieruchomości (*Impuesto sobre Bienes Inmuebles – IBI*), podatek od działalności gospodarczej (*Impuesto sobre Actividades Económicas – IAE*), podatek od pojazdów mechanicznych (*Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*). Do podatków fakultatywnych zaliczyć należy podatek od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych (*Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*) oraz podatek od wzrostu wartości nieruchomości miejskich (*Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*). Warto zwrócić uwagę na tendencję do korzystania z podatków fakultatywnych jedynie w szczególnych okolicznościach. W literaturze podkreśla się, że typową przesłanką wprowadzenia podatków fakultatywnych jest spodziewane zagrożenie wysokim, ujemnym saldem budżetowym<sup>1312</sup>.

### 5.2.1.3. Podatek od nieruchomości

Podatek od nieruchomości ma największe znaczenie fiskalne spośród wskazanych świadczeń<sup>1313</sup>, dlatego też zostanie on poddany nieco bardziej wnikliwej analizie, w stosunku do pozostałych podatków samorządowych. Ma on charakter bezpośredni i rzeczowy<sup>1314</sup>. Zaś normatywną podstawę jego obowiązywania stanowią art. 60 – 78 przedmiotowej ustawy. Art. 61 analizowanej ustawy ogólnie wypowiada się na temat **natury podatku od nieruchomości oraz jego zakresu przedmiotowego**. I tak, w świetle jego postanowień, podatek od nieruchomości ma charakter bezpośredni (to zresztą – jak odnotowano powyżej – zostało zauważone w doktrynie), zaś pobierany jest od „rzeczywistej wartości nieruchomości”. Właściwe wskazanie przedmiotu opodatkowania staje się natomiast udziałem art. 61, precyzującego jakiego rodzaju nieruchomości interesują ustawodawcę podatkowego oraz jakie formy władania tymiż nieruchomościami pociągają za sobą powstanie obowiązku podatkowego. Zatem zgodnie z powołanymi uregulowaniami, źródłem obowiązku podatkowego jest własność oraz użytkowanie (także wtedy, gdy użytkowanie wynika z koncesji administracyjnej) następujących kategorii nieruchomości:

- a) nieruchomości miejskie;
- b) nieruchomości wiejskie;
- c) nieruchomości „szczególne”.

---

<sup>1312</sup> J. M. Queralt, C.L. Serrano, F. P. Blanco, *Derecho...*, s. 532

<sup>1313</sup> Local..., s. 252

<sup>1314</sup> M. J. Portillo Navarro, *Manual de fiscalidad española: teoría i práctica*, Madrid 2005, s. 38



Jednocześnie ustawa wyjaśnia, że przynależność poszczególnych nieruchomości do wskazanych powyżej grup systematycznych, określają przepisy normujące funkcjonowanie Katastru. Przepisy analizowanej ustawy wprowadzają także – dość rozpowszechnioną w różnych systemach podatkowych – regułę, zgodnie z którą w wypadku nieruchomości znajdujących się na terenie dwóch lub kilku gmin, podział środków uzyskanych z podatku realizowany jest proporcjonalnie do powierzchni części nieruchomości leżącej na terenie danej gminy. Na gruncie hiszpańskiego podatku od nieruchomości obowiązują **wyłączenia** (*no sujeción*) oraz **zwolnienia podatkowe** (*exenciones*). Gdy chodzi o wyłączenia, mają one zasadniczo charakter przedmiotowy<sup>1315</sup>. W tej grupie wskazać można rozwiązania, odnoszące się do nieruchomości, których wyodrębnienie następuje przez wskazanie sposobów ich wykorzystania. Wspólnym mianownikiem zwolnionych nieruchomości jest ich przeznaczenie na cele publiczne, co w hiszpańskiej literaturze przedmiotu określa się mianem „*uso público*”. Wśród **nieruchomości wyłączonych** od podatku znajdują się m.in.:

- a) autostrady, drogi, trasy lądowe i szlaki wodne będące przedmiotem własności publicznej i użytkowane w sposób nieodpłatny,
- b) następujące nieruchomości będące własnością gminy:
  - nieruchomości przeznaczone do użytku publicznego;
  - nieruchomości związane ze świadczeniem usług publicznych, realizowanych w ramach zadań własnych (nie dotyczy to nieruchomości wykorzystywanych przez podmioty prywatne w ramach wykonywania tzw. zadań zleconych);

Znacznie bardziej rozbudowany jest katalog **zwolnień podatkowych**. Do tej kategorii zaliczyć można następujące przywileje:

- zwolnienie nieruchomości będących własnością państwa, wspólnot autonomicznych, gmin, które bezpośrednio wykorzystywane są na cele związane z bezpieczeństwem publicznym, systemem edukacji i penitencjarnym, obronnością kraju,
- zwolnienie nieruchomości należących do Kościoła Katolickiego (na podstawie umowy między Królestwem Hiszpanii a Stolicą Apostolską) oraz innych zalegalizowanych związków wyznaniowych,
- zwolnienie nieruchomości należących do Hiszpańskiego Czerwonego Krzyża,
- zwolnienie torowisk i infrastruktury kolejowych,
- zwolnienie nieruchomości znajdujących się w posiadaniu przedstawicielstw dyplomatycznych innych państw, pod warunkiem zachowania zasady wzajemności,

---

<sup>1315</sup> Warto odnotować, że doktrynie hiszpańskiej nie jest obcy podział wyłączeń i zwolnień podatkowych na przedmiotowe, przedmiotowe i mieszane - por. A. Cayón Galiardo, *Los Impuestos en España*, Navarra 2000, s. 716 i n.

- zwolnienie nieruchomości przeznaczonych na cele edukacyjne,
- zwolnienie lasów,
- zwolnienie nieruchomości wyłączonych od opodatkowania na mocy konwencji międzynarodowych,
- zwolnienie nieruchomości, które na mocy odrębnych przepisów zostały uznane za państwowe dziedzictwo historyczne (np. pomniki, place),
- zwolnienie nieruchomości będących w posiadaniu organizacji pożytku publicznego.

Jednocześnie warto podkreślić, że j.s.t. zostały wyposażone w prawo do ustanawiania dalszych zwolnień od podatku w sytuacji, gdy kwota uzyskana z opodatkowania nie przekracza limitu określonego w odrębnych przepisach. Interesujące jest przy tym, że ustawa wprost wskazuje, że *ratio legis* tego rozwiązania stanowi „kwestia gospodarności i efektywności procesu poboru podatku”.

**Zakres podmiotowy** podatku określony został w art. 63 analizowanej ustawy. Wynika z niego, że katalog podatników obejmuje osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjnie nieposiadające osobowości prawnej, wskazane w art. 35 ust. 4 *Lay 58/2003, General Tributaria*.

**Podstawę opodatkowania** stanowi wartość „katastralna” nieruchomości miejskich i wiejskich. W wypadku nieruchomości specjalnych obowiązują odrębne reguły ustalania podstawy opodatkowania, gdzie pewien wpływ na jej wysokość, tj. wartość nieruchomości ma „wartość” prac (działalności) związanej z nieruchomością. Nawiasem mówiąc, z uwagi na oparcie wymiaru podatku z uwzględnieniem wartości nieruchomości, z pominięciem faktu, czy podatnik w ogóle osiąga dochody pociąga za sobą krytykę większej części hiszpańskiej doktryny<sup>1316</sup>. Jednocześnie trzeba dodać, że konstrukcja prawna podatku została wzbogacona o odliczenia od podstawy opodatkowania („*base liquidable*”). W konsekwencji, wspomniana powyżej podstawa opodatkowania może zostać zredukowana. Jeśli się tak nie stanie (ustawa nie przewiduje odliczenia), wtedy podstawa opodatkowania będzie tożsama z podstawą obliczenia podatku. Podstawa opodatkowania nie podlegająca korekcie wynikającej z zastosowania odliczenia, nosi nazwę „*base imponible*”. Ustawa przewiduje m.in. odliczenia stosowane w wypadku nieruchomości, których wzrost wartości jest wynikiem tzw. wyceny kolektywnej. Odrębne przepisy regulują dokładnie procedurę przyznawania tego odliczenia. Art. 68 i 69 ustawy zawiera szereg szczegółowych postanowień regulujących tryb

---

<sup>1316</sup> C. C. Gonzales, I. M. Jara, *La Reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, Navarra 2003, s. 53; J. J. Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, Madrid 1989, s. 356

przyznawania ulg podatkowych. Uregulowano w nim m.in. czas, na jaki w poszczególnych przypadkach może być przyznane odliczenie.

Dla każdej z kategorii nieruchomości podlegających opodatkowaniu, ustawa przewiduje odrębne **stawki podatkowe**. W myśl art. 72, stawki te wynoszą:

- a) w przypadku nieruchomości miejskich – od 0,4% do 1,10%,
- b) w wypadku nieruchomości wiejskich – od 0,3% do 0,9 %,
- c) w wypadku nieruchomości „szczególnych” – 0,6%

Jednocześnie, na mocy ustawy, gminy samodzielnie wprowadzają stawkę obowiązującą na jej terenie w granicach określonych powyżej.

W dalszej części ustawy unormowane zostały **ulgi podatkowe**. Art. 73 i 74 ustawy wprowadzają podział tychże instrumentów na obligatoryjne i fakultatywne. O ile ulgi obligatoryjne stosowane są zawsze w wypadku stwierdzenia określonych w ustawie przesłanek i ich funkcjonowanie nie wymaga uchwały gminy, o tyle ulgi fakultatywne przyznawane są dopiero wtedy, gdy gmina – mocą swej uchwały – „zarządzi” ich stosowanie na swym terenie. Ustawa szczegółowo reguluje wysokość poszczególnych ulg należących do obydwu kategorii. Przykładowo, prorodzinna, fakultatywna ulga w wysokości do 90% kwoty podatku przyznawana jest na wniosek podatnika w sytuacji, gdy zostanie on uznany za „rodzica wielodzietnej rodziny”.

Gdy zaś chodzi o obowiązek podatkowy, art. 75 stanowi, iż powstaje on pierwszego dnia nowego okresu rozliczeniowego, który jest tożsamy z rokiem kalendarzowym. Jednak termin płatności podatku każdego roku określają organy j.s.t. Praktyka wskazuje, iż termin ten przypada zwykle na miesiące wrzesień – listopad.

#### **5.2.1.4. Podatek od działalności gospodarczej**

Podatek od działalności gospodarczej pobierany jest od 1992 r. Często podnoszonym mankamentem tego świadczenia jest także jego ukształtowanie, że dochód podatnika nie stanowi czynnika wpływającego na wysokość podatku. Powstaje w ten sposób zagrożenie, że zaburzona równowaga ekonomiczna uczyni z omawianego podatku daninę ułomną, naruszającą zdolność podatkową jej podmiotu biernego<sup>1317</sup>. Być może powyższy fakt w pewnym stopniu wyjaśnia powody, dla których w podatku od działalności gospodarczej funkcjonują dość liczne i zróżnicowane ułatwienia podatkowe.

---

<sup>1317</sup> J. M. Queralt, C.L. Serrano, F. P. Blanco, *Derecho...*, s. 544

W pierwszej kolejności, należy jednak omówić jego **zakres podmiotowo-przedmiotowy**. Analizowana ustawa precyzuje, iż podatek pobierany jest z tytułu prowadzenia na terytorium Hiszpanii działalności gospodarczej, w tym artystycznej oraz innej działalności realizowanej przez przedstawicieli tzw. wolnych zawodów. Dla potrzeb omawianego podatku, ustawodawca wprowadził szeroką definicję tejże działalności wskazując, że w pojęciu tym mieszczą się: działalność w zakresie hodowli bydła (po spełnieniu dalszych warunków), działalność w zakresie wydobywania kopalin ze złóż naturalnych oraz działalność handlowo-usługowa. Poza polem obowiązku podatkowego znalazła się działalność wytwórcza w zakresie:

- a) rolnictwa,
- b) leśnictwa,
- c) rybołówstwa.

Jednocześnie przepisy przedmiotowej ustawy ustanawiają zasadę, iż warunkiem powstania obowiązku podatkowego jest prowadzenie działalności gospodarczej na własny rachunek. Ogólna formuła działalności gospodarczej nie jest jednak wystarczająca, gdyż nie wyjaśnia ona precyzyjnie, jakie konkretnie rodzaje działalności podlegają opodatkowaniu. W celu usunięcia wątpliwości, ustawa wprowadza pojęcie „*las Tarifas*”. Każda z „*las Tarifas*” obejmuje określone wprost rodzaje działalności, przy czym dzieli je na trzy grupy. „*las Tarifas*” mają – o czym będzie jeszcze mowa – istotne znaczenie z punktu widzenia regulacji prawnej stawek podatkowych.

W treści analizowanych przepisów funkcjonują liczne **wyłączenia i zwolnienia** (także okresowe), jak i **ulgi**, określane mianem *bonificaciones*. Podatek od działalności gospodarczej należy do podatków obrotowych, toteż ustanowienie wyłączeń (głównie przedmiotowych) polega na wskazaniu pewnych kategorii czynności, których dokonywanie wyraża istotę działalności gospodarczej. W rezultacie, ustawodawca hiszpański ustanowił m.in. wyłączenie sprzedaży realizowanej okazjonalnie, wyłączenie sprzedaży rzeczy związanych z działalnością gospodarczą, wyłączenie sprzedaży rzeczy na użytek własny (podatnik musi wykazać, że taka rzecz będzie niezbędna przy prowadzeniu działalności przez okres co najmniej 2 lat). Szczególnie interesujące wydaje się pierwsze ze wskazanych wyłączeń. Przesądza o naturze podatku, jako świadczenia dotyczącego przedsiębiorców, nie zaś osób, dokonujących drobnych, okazjonalnych transakcji w warunkach sąsiedzkich. Obok wyłączeń, w analizowanym podatku funkcjonują zwolnienia. W przeciwieństwie do wyłączeń mają przede wszystkim naturę podmiotową. Ustawa zwalnia z podatku m.in. takie podmioty, jak: instytucje publiczne (prawa publicznego), jednostki samorządu terytorialnego, wspólnoty

autonomiczne, Czerwony Krzyż, organizacje pożytku publicznego (z pewnymi ograniczeniami), podatników hiszpańskiego podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatników hiszpańskiego podatku dochodowego od osób fizycznych, nie mających miejsca zamieszkania (siedziby) na terytorium Hiszpanii, jednak osiągających na jej terytorium dochody – pod warunkiem, że ich roczny obrót nie przekracza kwoty 1 mln Euro (netto). Największe jednak znaczenie dla przedsiębiorców ma zwolnienie okresowe, polegające na generalnym zwolnieniu wszystkich rozpoczynających działalność gospodarczą, przez pierwsze 2 lata działalności. Ze względu na nie podlegający dyskusji wpływ analizowanego świadczenia na efektywność działalności gospodarczej, wprowadzono do niego – w celu pobudzenia tejże działalności – specjalną, fakultatywną ulgę, ustanawianą na mocy aktu pochodzącego od kolegialnego organu prawodawczego gminy. Organ ten – na mocy upoważnienia ustawowego – może ustalić, że podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą, przez pierwsze 5 lat jej prowadzenia, będą uiszczać podatek zredukowany (do 50% procent). Ponieważ jednak – jak już wspomniano – podatnik i tak przez pierwsze 2 lata korzysta ze zwolnienia podatkowego, to zastosowanie powyższej ulgi będzie *de facto* możliwe dopiero po dwóch latach od rozpoczęcia działalności gospodarczej. W wyniku kumulacji przedmiotowych preferencji, podatnik może korzystać z różnych ułatwień podatkowych przez okres 7 lat. Przewidziano ponadto ulgę o charakterze stałym, przysługującą podatnikom-przedsiębiorcom, którzy zatrudniają wymaganą przez przepisy prawa liczbę pracowników. O wprowadzeniu ulgi oraz jej wymiarze (nie więcej niż 50%) decydują organy lokalne. Także limit osób zatrudnionych, uprawniający do skorzystania z ulgi, ustalają same gminy<sup>1318</sup>.

W myśl art. 83 ustawy, **podatnikami** podatku od działalności gospodarczej są **osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej** jeśli spełniają warunki określone w art. 78 (dokonują czynności podlegających opodatkowaniu).

Wysokość podatku od działalności gospodarczej zdeterminowana jest kilkoma czynnikami. Czynniki te zostały uwzględnione we wspomnianych już „*las Tarfias*”. Zatem ustawa określa następujące zmienne, wpływające na obliczenie podatku:

- a) ilość zatrudnionych pracowników,
- b) rodzaj prowadzonej działalności,
- c) ilość wykorzystywanych dla potrzeb działalności pojazdów mechanicznych,

---

<sup>1318</sup> R. Calvo Ortega, *Derecho Tributario (Parte General). Integra y sistematiza la nueva Ley General Tributaria*, Navarra 2005, s. 553

d) powierzchnia „lokalu”, w którym działalność jest prowadzona.

Ogólnie można przyjąć, że technika obliczania podatku jest bardzo złożona i jej omówienie wykracza poza ramy niniejszego opracowania.

#### **5.2.1.5. Podatek od pojazdów mechanicznych**

Podatek od pojazdów mechanicznych jest trzecim i ostatnim podatkiem „gminnym” o charakterze obligatoryjnym. Ma on charakter bezpośredni i jest on oparty na konstrukcji roku podatkowego.

**Przedmiotem obowiązku podatkowego** jest władanie pojazdami mechanicznymi przeznaczonymi do poruszania się po drogach publicznych. O fakcie tym przesądza rejestracja pojazdu lub zezwolenie czasowe na poruszanie się po drogach publicznych. **Zakres podmiotowy** podatku wyznaczają osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Jednocześnie ustawa pośrednio wskazuje, że „władanie” pojazdu odrywa się „odrywa” się od konstrukcji cywilnoprawnych i – dla potrzeb podatkowych – ustala się na podstawie danych zawartych w „świadczeniu rejestracji”. Zatem podmiot uwidoczniiony w „świadczeniu rejestracji” jest podatnikiem, nie zaś np. osoba, która korzysta z pojazdu na podstawie użyczenia.

W konstrukcji prawnej podatku od pojazdów mechanicznych także funkcjonują **wyłączenia, zwolnienia oraz ulgi podatkowe**. Wyłączeniom podlegają: pojazdy wyrejestrowane, lecz wykorzystywane w celach konkursowych, wystawowych lub wyścigowych, przyczepy holowane przez pojazdy mechaniczne do 750 kg. Zwolnienia natomiast obejmują: pojazdy będące w posiadaniu administracji publicznej, przeznaczone do ochrony bezpieczeństwa publicznego, pojazdy należące do przedstawicielstw dyplomatycznych – na zasadzie wzajemności, ambulanse, pojazdy sanitarne, pojazdy należące do osób niepełnosprawnych, autobusy miejskie, tramwaje (z pewnymi ograniczeniami). Jeśli zaś chodzi o ulgi, stosowane są dwa ich rodzaje. Pierwszy dotyczy samochodów zabytkowych, drugi zaś pojazdów o napędzie pro-ekologicznym. W pierwszym wypadku ulga może skutkować 100% redukcją kwoty podatku, co prowadzi do przekształcenia jej w zwolnienie podatkowe. W drugim wypadku wysokość ulgi zależy od poziomu emisji dwutlenku węgla, jednak stopień redukcji należności z tytułu podatku, nie może być wyższy od 75%.

Wymiar podatku od pojazdów mechanicznych realizowany jest w nawiązaniu do kategorii (klasy) pojazdu, należącej do jednej z sześciu grup. Na przykład, pod lit. B widnieją „autobusy”, zaś pod lit. F „pojazdy jednośladowe”. Następnie ustawa – dla każdej z grup (od

A do F) – przewiduje dalsze czynniki, od których zależy wysokość podatku. I tak, w wypadku wspomnianych autobusów (klasa B) wysokość podatku determinuje ilość miejsc siedzących. Dla każdej w ten sposób określonej podgrupy autobusów ustawa przewiduje odrębną, kwotową stawkę podatkową. A zatem:

- a) w wypadku autobusów z ilością miejsc mniej niż 21 – kwota podatku wynosi 83,3 Euro;
- b) w wypadku autobusów z ilością miejsc od 21 do 50 – kwota podatku wynosi 118,64 Euro;
- c) w wypadku autobusów z ilością miejsc powyżej 50 – kwota podatku wynosi 148,30 Euro.

Z kolei, wysokość podatku dla pojazdów kategorii „C” (ciężarówki) oraz „E” (pojazdy holownicze) zależy od ładowności wyrażonej w kilogramach.

#### **5.2.1.6. Podatki „fakultatywne”**

Idea podatków fakultatywnych w Hiszpanii – jak już o tym wspomniano – leży u podstaw założenia, że w wypadku zaistnienia zagrożenia wysokim deficytem budżetowym powinien być uruchamiany instrument, który pozwoli stosunkowo szybko i efektywnie zintensyfikować proces gromadzenia publicznych środków finansowych. Można zatem przyjąć, że podatki te – jako stosowane doraźnie - mają naturę interwencyjną. Trudno w związku z tym traktować je jako istotne i przede wszystkim „stałe” źródła dochodów j.s.t. Z tego też powodu nie jest celowa całościowa analiza ich konstrukcji prawnej. W formie uogólnionej i skróconej zostaną przedstawione: podatek od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych (*Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*) oraz podatek od wzrostu wartości nieruchomości miejskich (*Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*).

**Podatek od konstrukcji, instalacji i robót budowlanych** jest podatkiem pośrednim, pobieranym w nawiązaniu do realizowanych, wspomnianych powyżej inwestycji. Jednak danina ta nie wprowadza – o czym jest mowa poniżej - szczególnej (kwalifikowanej) formy opodatkowania wybranych kategorii działalności gospodarczej. Powstanie obowiązku podatkowego uzależniono od uzyskania odpowiednich pozwoleń przez podmiot realizujący daną inwestycję. Do podatników podatku należą osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Istotny jest fakt, iż podatnikiem jest nie podmiot, któremu zlecono realizację inwestycji, lecz zlecający. Jest nim – zgodnie z ustawą – podmiot, który ponosi wszelkie koszty danej inwestycji. Ustawa przewiduje zwolnienia

podatkowe, obejmujące inwestycje zlecone przez związki prawa publicznego, np. drogi, porty lotnicze oraz morskie itp. Podstawę opodatkowania stanowią szacowane koszty budowy, zaś stawkę podatkową ustalają organy gminy w granicach określonych w ustawie – maksymalnie 4%. Ulgi podatkowe – sięgające w niektórych wypadkach 95% podstawy opodatkowania – przewidziano dla szczególnych inwestycji, tj. o charakterze kulturalnym, oświatowym, socjalnym, historycznym itp. Zaś ulga w wysokości 50% adresowana jest do podatników realizujących inwestycje z zakresu budownictwa socjalnego. Podatek uiszczany jest jednorazowo z początkiem realizacji inwestycji.

**Podatek od wzrostu wartości nieruchomości miejskich** należy do podatków bezpośrednich i na gruncie wszystkich opracowań mu poświęconych określany jest jako świadczenie pobierane właśnie od „wzrostu wartości nieruchomości miejskich”. Takie ujęcie może przywołać na myśl typową opłatę uiszczaną w związku ze wzrostem wartości nieruchomości, wynikającą np. z działalności inwestycyjnej Państwa lub gminy (opłata adiecencka lub daniny o zbliżonym charakterze). Tymczasem konstrukcja omawianego podatku przedstawia się nieco inaczej. Świadczenie to w istocie stanowi formę opodatkowania dochodów uzyskanych na podstawie odpłatnego zbycia nieruchomości. Podatnikiem jest więc np. sprzedawca, zaś za podstawę opodatkowania przyjmuje się wartość nieruchomości, ustaloną w dniu sprzedaży. Technika obliczania podatku jest stosunkowo złożona - o ostatecznej kwocie podatku decydują m.in. takie czynniki, jak np.: wzrost wartości gruntu (ustawa reguluje procedurę ustalania tego wzrostu względem pierwotnej ceny nabycia), okres czasu, który upłynął od nabycia nieruchomości, położenie nieruchomości. Istotne znaczenie ma wreszcie stawka podatkowa, która ustalana jest przez organy j.s.t. (górną granicę wysokości stawek określa ustawa).

### **5.3. Podatki lokalne na Litwie – zarys systemu**

#### **5.3.1. System litewskich podatków lokalnych – zagadnienia ogólne**

##### **5.3.1.1. Konstytucyjne podstawy opodatkowania**

Fundament regulacji prawnej litewskiego systemu podatkowego stanowi Konstytucja Republiki Litewskiej (*Lietuvos Respublikos Konstitucija*), która weszła w życie 6 listopada 1992 roku. Akt ten – jak na klasyczną ustawę zasadniczą przystało - traktuje o węzłowych zagadnieniach społeczno-ustrojowych (np. struktura organów władzy publicznej, prawa obywatelskie, organizacja systemu gospodarczo-ekonomicznego oraz rynku pracy itp.). Jednym z zagadnień, które doczekało się regulacji konstytucyjnej jest problem finansów publicznych. Poświęcono mu rozdział jedenasty ustawy zasadniczej, zatytułowany „Finanse i



budżet państwa”. Za nie mniej doniosły - z uwagi na przedmiotową materię – należy także uznać rozdział dziesiąty tegoż aktu, zatytułowany „Autonomiczny samorząd lokalny”. Z punktu widzenia założeń niniejszego opracowania, za najistotniejsze uznać należy następujące cechy sygnalizowanych kompleksów uregulowań:

1. Konstytucja litewska gwarantuje realizację idei decentralizacji finansów publicznych w drodze ustanowienia dwusektorowego systemu budżetowego, tj. budżetu państwa oraz budżetów samorządowych;
2. Na dochody budżetu państwa składają się: wpływy z podatków oraz innych publicznych, pieniężnych świadczeń przymusowych, dochody z majątku będącego własnością państwa oraz „inne dochody”.
3. Z uregulowań omawianego aktu prawnego wynika, że respektuje on (art. 127) – znaną m.in. z postanowień polskiej Konstytucji (art. 217) – zasadę ustawowej regulacji podatku. Konstytucja Litwy *expressis verbis* rozstrzyga, że podatki, opłaty oraz inne dochody budżetowe są ustanawiane w formie ustawy.
4. Konstytucja (art. 120) w sposób ogólny wypowiada się w kwestii autonomiczności jednostek samorządu terytorialnego („J.s.t. sprawują władzę w sposób wolny i niezależny w granicach ustaw i Konstytucji”). Rozwinięcie tej zasady stanowi treść art. 121 Konstytucji, który wyjaśnia, że j.s.t. przygotowują oraz uchwalają „własne” budżety. Co więcej, sygnalizowany przepis stanowi, że w granicach określonych w ustawie, j.s.t. mają prawo do ustalania wysokości własnych danin publicznych (opłat). Istotne jest przy tym, że już na poziomie konstytucyjnym ustalona została zasada, że organy j.s.t. mogą udzielać – „na koszt własnego budżetu” jak precyzuje art. 121 – ulg (konstytucja posługuje się pojęciem „ustępstwo”) w zakresie podatków oraz opłat.
5. Ponadto, art. 67 Konstytucji (poświęcony kompetencjom Parlamentu) – choć nie należy ani do rozdziału jedenastego, ani dwunastego ustawy zasadniczej – wprowadza ważną regułę, w myśl której do uprawnień Parlamentu należy m.in. ustanawianie podatków.

### **5.3.1.2. System podatków lokalnych a regulacje ogólnego prawa podatkowego**

Zagadnienia należące do tzw. ogólnego prawa podatkowego, zawarte zostały w ogólnym akcie prawnym rangi ustawowej – „*Mokesčių administravimo įstatymas*”, (co w wolnym tłumaczeniu oznacza „Ustawa o administrowaniu podatkami”) będącym *sui generis* odpowiednikiem polskiej ustawy – Ordynacja podatkowa. Przedmiotem jej regulacji są

definicje podstawowych pojęć prawa podatkowego, zasady podatkowe, prawa i obowiązki organów administracji podatkowej, prawa i obowiązki podatników, zasady obliczania podatków oraz ich zapłaty, reguły podziału środków finansowych uzyskanych z podatków, kontrola podatkowa, odpowiedzialność podatkowa. Wśród zawartych we wskazanej ustawie rozwiązań, na szczególną uwagę zasługują art. 13 (katalog danin publicznych, względem których zastosowanie ma przedmiotowa ustawa, art. 15 i 18 (struktura administracji podatkowej - Valstybinė Mokesčių Inspekcija – Państwowy Inspektorat Podatkowy , w tym podział organów podatkowych na centralne i lokalne organy podatkowe). Ustawa o administrowaniu podatkami nie rozstrzyga o tym, które z podatków zasilają budżety j.s.t. Dzieje się dlatego, że o tym kto staje się beneficjentem z tytułu określonego podatku decydują ustawy podatkowe normujące poszczególne podatki. Jednocześnie cechą odróżniającą litewski system organizacji poboru podatków od rozwiązań przyjętych w Polsce jest okoliczność, że w zasadzie cały proces administrowania podatkami (wyjątek uczyniono na rzecz należności celnych) został powierzony jednemu podmiotowi – wspomnianemu Państwowemu Inspektoratowi Podatkowemu. Państwowy Inspektorat Podatkowy posiada osobowość prawną, działającą przy Ministerstwie Finansów, któremu podlega. Natomiast wspomniane już, lokalne, a w zasadzie terenowe organy podatkowe ponoszą odpowiedzialność przed centralnym organem podatkowym.

### **5.3.2.System litewskich podatków lokalnych – zagadnienia szczegółowe**

#### **5.3.2.1.Podatek od nieruchomości „budynkowych”**

Funkcjonowanie daniny obciążającej władanie majątkiem nieruchomym reguluje ustawa z 7 lipca 2007 r. (nr X-233) o podatku od nieruchomości. Jej rozdział pierwszy zawiera słowniczek do ustawy, a także określa zakres podmiotowy oraz przedmiotowy podatku. Ponadto, w rozdziale tym unormowano kwestię stawek podatkowych oraz wskazano zwolnienia podatkowe. Natomiast rozdział drugi ustawy określa zasady obliczania podstawy opodatkowania oraz tryb i warunki płatności podatku. Trzeci zaś rozdział zawiera przepisy odsyłające do aktu ogólnego, tj. do wspomnianej ustawy o administrowaniu podatkami w zakresie dotyczącym odpowiedzialności podatkowej. Krótki rozdział czwarty zawiera postanowienia przesądzające o przeznaczeniu środków uzyskanych z podatku, natomiast rozdział szósty tworzą przepisy przejściowe.

Jeśli chodzi o **podmiotowy** zakres podatku od nieruchomości, obejmuje on zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne, przy czym ustawa podatkowa – podobnie zresztą do

modelu polskiego – rozszerza krąg podatników również na jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

Znacznie bardziej rozbudowane regulacje poświęcono **przedmiotowemu** zakresowi ustawy. Przede wszystkim należy wyjaśnić, że analizowany podatek od nieruchomości ma węższy zakres przedmiotowy od polskiego podatku od nieruchomości, co związane jest z legalną definicją „majątku nieruchomego”, zawartą w art. 2 ust. 7 ustawy. Wynika z niej, że podatek uiszczany jest w związku z władaniem nieruchomościami budynkowymi, nie zaś gruntowymi. Zatem danina ta stanowi jedynie w części odpowiednik polskiego podatku od nieruchomości. W uproszczeniu można przyjąć, że obejmuje ona budynki oraz budowle, które - jak wymaga tego art. 2 ust. 7 – zostały zarejestrowane w specjalnym rejestrze nieruchomości. Ustawa wprowadza generalną zasadę, w myśl której osoby fizyczne obowiązują inny tryb opodatkowania, niż pozostałe podmioty. Osoby fizyczne płacą podatek w nawiązaniu do władania (na prawach własności) nieruchomościami (lub ich częściami) znajdującymi się na terenie Republiki Litewskiej z pewnymi wyłączeniami, m.in. na rzecz nieruchomości związanych z kultem religijnym, a także ogrodów, garaży, obiektów naukowych itp. jeśli obiekty te nie są wykorzystywane na „działalność ekonomiczną” (opodatkowaną podatkiem VAT) oraz „własną działalność” (opodatkowaną podatkiem dochodowym) lub też jeśli nie zostały przekazane osobom prawnym w użytkowane osobom prawnym na okres nieokreślony lub dłuższy niż jeden miesiąc). Osoby prawne uiszczają analizowaną daninę bez powyższych ograniczeń (nieruchomości muszą oczywiście znajdować się w zakresie jurysdykcji krajowej).

W świetle art. 5 i 6 ustawy, konstrukcja podatku od nieruchomości została oparta na założeniu okresowego wymiaru (okres rozliczeniowy stanowi rok kalendarzowy), zaś stawka **podatkowa** wynosi jeden procent wartości nieruchomości.

Ustawa kreuje (art. 7) mocno rozbudowany katalog **zwolnień od podatku**. Niektóre z nich adresowane są jedynie do osób fizycznych (i obejmują nieruchomości związane z zabezpieczeniem dobra społecznego, produkcją rolną jeśli dochód z niej zwolniony jest z podatku dochodowego, a także inne nieruchomości przeznaczone na działalność edukacyjną oraz artystyczną, a także cmentarze), inne zaś zarówno do osób fizycznych, jak i pozostałych podatników (jeśli nieruchomości, którymi władają te podmioty zostaną przekazane osobie prawnej (lub tzw. ułomnej osobie prawnej) w użytkowanie i zostaną przeznaczone (na okres dłuższy niż miesiąc) na cele określone w ustawie (m.in. budownictwo mieszkaniowe,

placówki dyplomatyczne, nieruchomości należące do związków publicznoprawnych, specjalne strefy ekonomiczne, rezerwy przyrody itd.). Ustawa zwalnia z opodatkowania władanie obiektami „nienadającymi się do użytku”. Natomiast art. 7 ust. 5 ustawy ustanawia uprawnienie j.s.t. do redukcji obciążenia podatkowego (przez co należy rozumieć prawo do ustanawiania ulg podatkowych), a także umożliwia j.s.t. wprowadzać inne zwolnienia od podatku.

**Podstawa opodatkowania** nawiązuje do „średniej wartości rynkowej”, co oznacza, że mamy tu do czynienia z opodatkowaniem w systemie *ad valorem*. Ustawa przewiduje udział rzeczoznawcy majątkowego w ustalaniu tejże wartości, choć względem różnych kategorii przedmiotów opodatkowania stosuje się zróżnicowane techniki jej określania. Istotne jest przy tym, że powyższa wartość nieruchomości podlega okresowej (co pięć lat) weryfikacji.

Podatnicy **samodzielnie obliczają** podatek na podstawie wypisu z rejestru nieruchomości, który w wypadku osób fizycznych przekazywane są nieodpłatnie. Interesujące jest przy tym, że osoby prawne (oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej) zobowiązane są do stosowania dwóch, alternatywnych trybów płatności: zaliczkowy (gdy wysokość podatku przekracza określony w ustawie limit) oraz ogólny (gdy nie został przekroczony limit). Wszyscy podatnicy składają deklarację podatkową oraz wpłacają kwotę podatku do 1 lutego roku następnego kalendarzowego względem tego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Oczywiście ustawa normuje szereg kwestii związanych z obliczaniem i zapłatą podatku w sposób szczególny i bardzo kazuistyczny. Ich analiza przekracza May niniejszego opracowania.

Na uwagę zasługuje również art. 14 ustawy, gdyż rozstrzyga on o tym, kto i w jakim zakresie staje się beneficjentem z tytułu poboru analizowanego podatku. Z jego postanowień wynika, że dochód uzyskany z opodatkowania nieruchomości znajdującej się na terenie danej j.s.t. zasila budżet tej jednostki. Jeśli nieruchomość leży na terenie kilku j.s.t, wówczas następuje podział powyższego dochodu – proporcjonalnie do udziału każdej z j.s.t. w prawie majątkowym związanym z władaniem nieruchomością.

### **5.3.2.2. Podatek od nieruchomości „gruntowych”**

Jak już zasygnalizowano, w wypadku litewskiego systemu opodatkowania nieruchomości mamy do czynienia z rozdzielnością normatywną w odniesieniu do nieruchomości gruntowych oraz pozostałych, które umownie można określić jako

„budynkowe”. Gdy chodzi o opodatkowanie władania majątkiem nieruchomym, jego podstawę jurydyczną stanowi ustawa z 25 czerwca 1992 r. o podatku ziemskim (nr I – 2675). Powołany akt prawny ma relatywnie (względem podatku od nieruchomości budynkowych) prostą konstrukcję, ustawa liczy trzynaście artykułów.

Art. 1 ustawy w nieskomplikowany sposób normuje **zakres podmiotowo-przedmiotowy** ustawy, stwierdzając, że:

- a) Przedmiot opodatkowania stanowią „prywatne nieruchomości gruntowe”;
- b) Obowiązek zapłaty podatku ciąży na „posiadaczu” (bez względu na jego status prawno-organizacyjny)

Jak zatem widać, litewski ustawodawca w interesujący sposób określił przedmiotowy zakres obowiązku podatkowego przez wskazanie, że jedynie majątek będący w posiadaniu podmiotu prawa prywatnego mieści się w granicach tego obowiązku. W ten sposób uniknięto wprowadzania zwolnień podatkowych adresowanych do np. j.s.t.

Podobnie jak dzieje się to w wypadku podatku od nieruchomości budynkowych, **podstawa opodatkowania** w omawianym świadczeniu nawiązuje do wartości przedmiotu opodatkowania. **Stawka podatku** wynosi 1,5 procenta. Ustawa zastrzega przy tym, że w wypadku gruntów zalesionych, do podstawy opodatkowania nie włącza się wartości drewna.

Katalog **zwolnień podatkowych** nie jest szczególnie rozbudowany choć warto zwrócić uwagę na ich ciekawą niekiedy konstrukcję normatywną. Przede wszystkim ustawa zwalnia – bez żadnych dodatkowych warunków - z opodatkowania trzy kategorie nieruchomości:

- a) drogi (przy czym ustawa operuje - w tym wypadku - ciekawym sformułowaniem „w użyciu powszechnym”);
- b) „działki” znajdujące się w posiadaniu placówek dyplomatycznych;
- c) Grunty zalesione.

Ponadto ustawa nakłada na Rząd Republiki Litewskiej obowiązek ustanowienia zwolnień uwzględniających następujące kategorie nieruchomości gruntowych:

- lasy chronione oraz pomniki przyrody;
- obiekty historyczne i kulturalne;

Jednocześnie wśród zwolnień podatkowych funkcjonuje instrument adresowany do osób w podeszłym wieku oraz inwalidów (I i II grupy). Warunkiem jego zastosowania jest

brak osób w gospodarstwie domowym zdolnych do pracy oraz fakt, iż nieruchomość nie przekracza limitu powierzchniowego ustalanego przez organ kolegialny j.s.t.

Wyrazem realizacji koncepcji decentralizacji podatkowej j.s.t. jest prawo j.s.t. do uchwalania ulg i zwolnień podatkowych innych niż uregulowane w ustawie.

Gdy zaś chodzi o technikę ustalania **podstawy opodatkowania**, mamy tu do czynienia z odesłaniem (art. 8) do specjalnych wytycznych Rządu, który uchwała metodologię określania wartości nieruchomości gruntowej.

W przypadku posiadaczy, którzy po raz pierwszy zgłaszają daną nieruchomość do opodatkowania obowiązuje reguła, iż uiszczają oni podatek za bieżący rok podatkowy jeśli do nabycia doszło w pierwszej połowie roku; jeśli doszło do nabycia w drugiej połowie roku, wówczas podatnik płaci podatek dopiero z początkiem kolejnego roku podatkowego.

Przepisy regulujące omawiane świadczenie zobowiązują „organ wykonawczy j.s.t.” do ustalenia terminu składania zeznań podatkowych oraz innych elementów procedury poboru podatku. Co ciekawe, ustawa (art. 12 i 13) formułuje zasadę, że w wypadku braku terminowej płatności podatku, zostanie uruchomiona procedura określona w ustawie o administrowaniu podatkami. Oznacza to – w myśl art. 12 i 13 analizowanej ustawy – że dojdzie do przymusowego wykonania obowiązku podatkowego, zaś podatnik poniesie odpowiedzialność podatkową na zasadach ogólnych.

### 5.3.2.3. Podatek od zakładów losowych i gier hazardowych

Kolejną daniną funkcjonującą na gruncie w litewskiego systemu podatkowego, zasilającą budżety j.s.t. jest podatek od zakładów losowych i gier hazardowych (LOTERIJŲ IR AZARTINIŲ LOŠIMŲ MOKESČIO ĮS T A T Y M A S), uregulowany w ustawie z 1 lipca 2003 r. (nr IX – 1662).

Pierwszy rozdział ustawy – „Postanowienia ogólne“ – reguluje tylko dwie kwestie: podmioty podatku oraz kwestię okresu rozliczeniowego. Z **zakres podmiotowego** przedmiotowej daniny wyłączone zostały osoby fizyczne. Zatem podatek opłacany jest jedynie przez osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Gdy zaś chodzi o okres rozliczeniowy analizowanego podatku, wynosi on jeden kwartał.

Następnie ustawa (art. 4 i 5) normuje problematykę **przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych** oraz **podstawy opodatkowania**. Normatywne ujęcie zasygnalizowanych elementów konstrukcyjnych analizowanego podatku, oparte jest na istnieniu trzech obszarów działalności podlegającej opodatkowaniu. Dla każdego z nich ustawa przewiduje zróżnicowaną metodologię ustalania podstawy opodatkowania oraz nakazuje stosować stawki podatkowe przypisane dla poszczególnych grup. Zatem art. 4 ustawy wprowadza następujące kategorie czynności rodzących obowiązek zapłaty podatku:

- a) organizowanie „loterii“, w wypadku których podstawę opodatkowania stanowi całkowita wartość kuponów wykupionych w ramach określonego zakładu;
- b) organizowanie „zakładów“, oraz gier typu „bingo“ i „totalizator“, w odniesieniu do których za podstawę wymiaru podatku przyjęto sumę wypłaconych wygranych;
- c) prowadzenie działalności przy wykorzystaniu automatów do gier (np. typu „jednoręki bandyta“), gdzie podstawę opodatkowania stanowi ilość urządzeń wykorzystywanych przez podatnika w ramach opodatkowanej działalności. Jednocześnie ustawa różnicuje wskazane urządzenia i każde z nich zakwalifikowuje do jednej z trzech grup (A, B, inne). Z kolei dla każdej z tak ustalonych kategorii przewiduje inne, kwotowo określone wartości podatku do zapłaty. Mamy tu więc do czynienia z tzw. stawkami kwotowymi. Nieco inaczej ujęto stawki podatkowe dla czynności oznaczonych lit. a) oraz b). W wypadku czynności z pierwszej grupy (a) obowiązuje stawka w wysokości 5%, zaś w odniesieniu do zdarzeń określonych lit. b) stawka wynosi 15%.

Trzeci rozdział ustawy („obliczenie i zapłata podatku”) normuje **procedurę realizacji zobowiązania podatkowego**. Istotne jest przy tym, że także i w tym wypadku tryb w jakim do tego dochodzi, zdeterminowany jest rodzajem prowadzonej działalności, mieszczącej się w polu obowiązku podatkowego. W myśl art. 6 ust. 1 ustawy, odnośnie do czynności określonych lit. a) oraz b) obowiązuje następująca procedura. Podatnik, bez wezwania, uiszcza obliczony przez siebie podatek do 15-tego dnia miesiąca następującego po upływie poprzedniego okresu rozliczeniowego. Jeśli zaś chodzi o czynności oznaczone lit. c), przyjęto regułę, zgodnie z którą uzyskanie pozwolenia na prowadzenie działalności z wykorzystaniem automatów wyznacza pięciodniowy termin na zapłatę podatku. Dalsze postanowienia art. 6 omawianej ustawy, nakładają na podatników obowiązek specjalnego oznaczenia urządzeń przez nich wykorzystywanych do prowadzenia działalności opodatkowanej (zgodnie z wytycznymi Państwowej Komisji Kontroli Gier).

Podatek pobierany jest przez terenowe organy podatkowe, właściwe ze względu na miejsce rejestracji danego urzędnika. Z punktu widzenia zasad podziału środków finansowych między państwo a j.s.t., niezwykle interesująco przedstawia się problem przeznaczenia dochodu uzyskanego z analizowanego podatku. W świetle art. 8 ustawy, wszystkie zdarzenia będące źródłem obowiązku podatkowego można podzielić na dwie grupy. Pierwszą z nich tworzą czynności określane mianem „loterii państwowej”. Do drugiej z kolei należą czynności nazwane przez legislatora „loterią lokalną”. O tym, czy dana czynność znajdzie w pierwszej, czy też w drugiej grupie decydują przepisy, do których odsyła ustawa podatkowa. W każdym razie, środki finansowe pochodzące z opodatkowania „loterii państwowej” zasilają budżet państwa. Natomiast dochód z opodatkowania „loterii lokalnej” trafia do budżetu tej j.s.t. której organy wydały licencję na prowadzenie tejże „loterii”.

#### 5.3.2.4. Podatek od zanieczyszczeń

Podatek od zanieczyszczeń nie stanowi wprawdzie klasycznej daniny o charakterze lokalnym, jednak wysoki udział dochodu z niej uzyskiwanego w strukturze dochodów j.s.t., uzasadnia omówienie jego konstrukcji. Analizowane świadczenie reguluje ustawa z 13 maja 1999 r. (nr X-1438) o podatku od zanieczyszczeń. Interesującym zabiegiem, dość rzadko stosowanym podczas normowania konstrukcji prawnej podatku, jest ujawnienie – w art. 1 ustawy – jego *ratio legis*. Zatem mamy tu do czynienia nie tylko z typową daniną realizującą funkcje fiskalne, lecz przy okazji także z instrumentem spełniającym rolę pozafiskalną wprost oznaczoną w ustawie podatkowej. I tak, w myśl art. 1 ustawy, jej celem ( i tym samym uregulowanego w niej podatku) jest ustanowienie ekonomicznego bodźca zachęcającego m.in. do ograniczania zanieczyszczeń środowiska naturalnego, podjęcia działań mających na celu właściwą gospodarkę odpadami.

**Zakres podmiotowy** podatku wyznaczają osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Jednocześnie art. 3 ustawy wprowadza podział podatników na trzy kategorie. Po pierwsze, ustawa wprowadza pojęci „stacjonarnego źródła zanieczyszczeń”. W tym wypadku, podatek uiszczany jest przez podmioty zanieczyszczające środowisko, na których ciąży obowiązek uzyskania pozwolenia na użytkowanie zasobów naturalnych, określonego w odrębnych przepisach. Po drugie, analizowana ustawa posługuje się terminem „mobilnego źródła zanieczyszczeń”. Tym razem ustawodawca zastrzegł, że podatek obciąża „zanieczyszczenia związane z działalnością



komercyjną”. Po trzecie, ostatnią kategorię podatników stanowią producenci oraz importerzy wyrobów i opakowań, jeśli produkcja lub import prowadzą do zanieczyszczenia środowiska naturalnego.

Ustawa – normując problem **przedmiotu obowiązku podatkowego** - wskazuje na trzy obszary opodatkowania:

- 1) Substancje zanieczyszczające środowisko naturalne w drodze emisji do atmosfery;
- 2) Wyroby wymienione w załączniku nr 3 do ustawy;
- 3) Opakowania wymienione w załączniku nr 4 do ustawy.

W strukturze podatku występują liczne **ulgi i zwolnienia podatkowe**. Ich katalog jest bardzo rozbudowany, przy czym w znakomitej większości wypadków nabycie prawa do danego przywileju podatkowego uzależnione jest od podjęcia działań ukierunkowanych na redukcję szkód środowiskowych i wynikających z aktywności podatnika. Omówienie wszystkich ze wzmiankowanych rozwiązań jest niecelowe. Warto jednak wskazać, że wykorzystano w tym wypadku bardzo zróżnicowane rozwiązania, np.:

- a) Zwolnienia „terminowe”, których czas obowiązywania nie może przekroczyć trzech lat; prawo do nich nabywają podatnicy, którzy wdrożą – w ramach swej działalności - specjalne programy w zakresie ochrony środowiska, określone przez instytucje centralne.
- b) Zwolnienia „bezterminowe”, które przyznawane są w nawiązaniu do szczególnych przesłanek o charakterze „technicznym” (np. zwolnienia dotyczące podatników posiadających środki transportowe wyposażone w urządzenia służące neutralizacji spalin);
- c) Zwolnienia obejmujące jedynie importerów oraz eksporterów w zakresie, w jakim podmioty te wykorzystują określone w odrębnych przepisach opakowania;
- d) Zwolnienie Centralnego Banku Republiki Litwy.

W interesujący, choć nieco skomplikowany sposób, przedstawia się regulacja prawna **podstawy opodatkowania** oraz **stawek podatkowych**. Generalnym założeniem, które legło u podstaw normatywnego ujęcia sygnalizowanych elementów konstrukcyjnych, jest uzależnienie wysokości obciążenia podatkowego od wpływu działalności podatnika na środowisko naturalne. Zasadniczo można przyjąć, iż o zastosowaniu konkretnej stawki podatkowej decyduje rodzaj przedmiotu opodatkowania. Jednocześnie same stawki (o charakterze kwotowym) określone zostały w załącznikach do ustawy. Przykładowo można

wskazać, że w wypadku stacjonarnych źródeł zanieczyszczeń, podstawę opodatkowania stanowi jedna tona, zaś stawki podatkowe – ujęte w tabeli – uzależniono od substancji chemicznej, zawartej w zanieczyszczeniach oraz od tego, czy owo zanieczyszczenie trafia do wód (także gruntowych), czy emitowane jest do atmosfery. Na przykład w odniesieniu do tlenku siarki przyjęto (za rok 2009), że od jednej tony zanieczyszczeń należy zapłacić podatek w wysokości 311 LTL.

Gdy zaś chodzi o **zasady i tryb płatności** podatku od zanieczyszczeń, ustawa przewiduje zróżnicowaną procedurę płatności w zależności od przedmiotu opodatkowania, a także od wysokości kwoty podatku uiszczanego w minionym okresie rozliczeniowym. Przykładowo, jeśli przedmiotem opodatkowania jest „stacjonarne źródło zanieczyszczeń”, zaś kwota podatku za cały miniony rok kalendarzowy nie przekroczyła 10000 LTL, wówczas podatek opłacany jest kwartalnie. Interesujące jest przy tym, że ustawa bezpośrednio nie reguluje całej procedury podatku i odsyła do odrębnych uregulowań. Z punktu widzenia reguł podziału środków uzyskanych z analizowanego podatku, za najistotniejsze należy uznać regulacje zawarte w art. 10 ustawy. Sygnalizowany przepis wprost ustala, że dochód uzyskany z opodatkowania produktów oznaczonych nr 1) oraz 2) (substancje zanieczyszczające środowisko naturalne w drodze emisji do atmosfery i wyroby wymienione w załączniku nr 3 do ustawy) podlega następującymi podziałowi:

30% zasila budżet państwa (przeznaczany jest finansowanie projektów realizowanych przez Państwowy Fundusz Ochrony Środowiska);

70% trafia zaś do budżetu j.s.t., przy czym podział tych środków pomiędzy poszczególne j.s.t. następuje w nawiązaniu do miejsca położenia źródła zanieczyszczeń.

Całość dochodu uzyskanego z opodatkowania opakowań zasila natomiast budżet państwa. Interesującym rozwiązaniem o prewencyjnym charakterze jest tzw. stawka podwyższona, która ma zastosowanie względem „ukrytych” źródeł zanieczyszczeń.

#### **5.3.2.5. Podatek od spadków**

Podstawę prawną opodatkowania zdarzenia prawnego w postaci nabycia majątku wskutek dziedziczenia stanowi **ustawa** z 10 grudnia 2002 roku **o podatku od spadków** (ang. *Inheritance Tax Law*). Akt wszedł z życie 1 stycznia 2003 roku, uchylając ustawę regulującą opodatkowanie spadków z 1995 roku i jej nowele.

**Systematyka ustawy** przedstawia się następująco: ustawodawca podzielił ją na cztery części: w pierwszej z nich zawarto kluczowe, z punktu widzenia przedmiotu unormowania, definicje, jak: jednostka (osoba fizyczna), osoba zamieszkała/ niezamieszkała na terytorium Republiki. Określono ponadto katalog rzeczy objętych spadkobranie, z czym wiąże się obowiązek zapłaty podatku a także unormowano elementy konstrukcyjne omawianej daniny, w tym jej granice przedmiotowo-podmiotowe, podstawę opodatkowania, wysokość podatku, stawki oraz zwolnienia podatkowe. W drugiej części, ustawa reguluje tryb i warunki płatności a także problematykę zeznań podatkowych. Część trzecia wprowadza ogólne zasady odpowiedzialności za realizację obowiązku podatkowego. Analogicznie do polskiej ustawy o podatku od spadków i darowizn, ostatnia część regulacji litewskiej zawiera tzw. przepisy końcowe.

**Przedmiotem** opodatkowania podatkiem od spadków objęto **nabycie własności** rzeczy ruchomych, nieruchomości, papierów wartościowych i środków pieniężnych w **drodze dziedziczenia** (art. 4). Ustawodawca wprowadził także dość istotne zastrzeżenie, iż podczas gdy osoba mająca stałe zamieszkania na terytorium Litwy staje się podatnikiem bez względu na miejsce położenia rzeczy nabytych wskutek spadkobrania, spadkobierca nie mieszkający na terytorium tego państwa, podlega obowiązkowi podatkowemu pod warunkiem, że nabyta w omawianej formie rzecz ruchoma została zarejestrowana na terenie Litwy, zgodnie z prawem tego kraju lub podlegała takiej rejestracji. Warunkiem opodatkowania dziedziczenia nieruchomości jest także miejsce jej położenia na terytorium Republiki Litewskiej art. 4 ust.2.).

Podobnie do rozwiązania przyjętego w Polsce, **podmiotem** podatku od spadków są spadkobiercy będący **osobami fizycznymi**, w tym osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium Republiki Litewskiej i niemające charakteru rezydentów tego kraju (art. 3).

Za **podstawę opodatkowania** ustawodawca litewski przyjął wartość nabytego mienia (art. 5.ust. 1), ustaloną według odrębnych, przewidzianych prawem procedur (art. 5. ust. 2.). **Stawki podatkowe** zostały natomiast wyrażone procentowo a ich wysokość uzależniona jest od wartości nabytego mienia, w taki sposób, iż stawka procentowa rośnie wprost proporcjonalnie do rosnącej wartości masy spadkowej.

Analiza art. 7 rzeczonyj ustawy jednoznacznie wskazuje, iż ustawodawca litewski unormował kwestię zwolnień od podatku spadkowego, wprowadzając katalog zwolnień przedmiotowo-podmiotowych. W pierwszym przypadku, wyszczególniono krąg osób,

których bliskie relacje ze spadkodawcą uzasadniają objęcie ich zwolnieniem podatkowym (art. 7 ust. 1. pkt 1. oraz 2.) Nie wiąże się zatem z obowiązkiem zapłaty podatku nabycie majątku w formie dziedziczenia, jeśli spadkobiercami są: małżonek spadkodawcy, zstępni (w tym także osoby przysposobione), wstępni zmarłego (w tym także przysposabiający), rodzeństwo, dzieci pozostające pod jego opieką lub kuratelą, a także osoby, które sprawowały kuratelę lub opiekę (**zwolnienie podmiotowe**). Odnośnie do **zwolnień o charakterze przedmiotowym** prawodawca litewski przewidział tylko jedną sytuację uzasadniającą odstępianie od zasady powszechności opodatkowania, mianowicie zwolnieniem objęto nabycie majątku, którego wartość nie przekracza 10 tys. LTL (art. 7 ust. 1. pkt 1. oraz 3.). Jednocześnie w art. 7 ust. 1. pkt 3. przyznano radom gmin prawo do **odroczenia** terminu płatności omawianego podatku, wyznaczając jednocześnie maksymalny termin – jednego roku od dnia legitymacji oświadczenia o przyjęciu spadku. Organy te uzyskały ponadto uprawnienie, które umożliwia im przyznawanie w konkretnych sytuacjach, ulg podatkowych a nawet całkowite zwolnienie z obowiązku zapłaty należności, zmniejszając w ten sposób wpływy do własnych budżetów (gminnych). Uszczuplenie lokalnych budżetów wskutek prowadzenia polityki przyznawania ulg i zwolnień, odbywa się bez prawa do ubiegania się o zwrot utraconych dochodów z budżetu państwa. Podkreślenia wymaga fakt, iż na gruncie polskiej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jednostkom samorządu terytorialnego powyższe uprawnienie przysługuje.

Obliczenie wysokości należnej daniny należy do obowiązków podmiotów, które zgodnie z litewskim prawem legalizują czynność prawną polegającą na nabyciu spadku (przyjmują oświadczenie o przyjęciu spadku), np. notariusze. Stosowego obliczenia dokonuje się biorąc za podstawę wartość nieruchomości z dnia nabycia spadku (tj. z chwilą jego otwarcia). Osoby te posiłkować się muszą dokumentacją, z której wynikają szczegóły dotyczące wartości masy spadkowej, a także dokumentami ukazującymi istnienie tytułu prawnego do nabycia spadku (np. testamentem) i uzasadniającymi - jeżeli istnieje podstawa ku temu – zastosowanie zwolnień (art. 8 ust. 1). Obowiązek **zapłaty podatku spoczywa na spadkobiercach** a od zadośćuczynienia tej powinności uzależnione jest sporządzenie przez wskazany powyżej organ dokumentu stanowiącego prawne poświadczenie nabycia spadku (aktu notarialnego, postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku), chyba że podatnik został zwolniony z podatku lub odroczone termin jego zapłaty (art. 8 ust. 3).

**Odliczeń od podatku**, wskazanych w art. 9 ust.1 przedmiotowej ustawy, dokonywać można po wystąpieniu wskazanych poniżej okoliczności. Po pierwsze, podatnik mający stałe

miejsce zamieszkania na terytorium Litwy może odliczyć od wysokości opisywanego podatku, wysokość uiszczony przez niego w innym państwie, analogicznego podatku spadkowego, w związku z nabyciem przez podatnika, w formie spadkobrania, majątku położonego w tymże państwie obcym (ich lista wynika z odrębnych przepisów). Wysokość odliczenia nie może, rzecz jasna, przekraczać wysokości obliczonego podatku, który winien zostać uiszczony na Litwie. Reguła ta dotyczy sytuacji, w których uiszczony za granicą podatek spadkowy przewyższa wysokością jego litewski odpowiednik (art. 9. ust. 2). Po drugie, nabycie masy spadkowej położonej na terytorium kilku państw nie skutkuje zsumowaniem uiszczonych za granicą podatków spadkowych i następnie uzyskaniem łącznej wartości odliczenia, lecz odliczeń dokonuje się odrębnie, biorąc pod uwagę po kolei każdą daninę opłaconą w innym kraju (art. 9. ust. 3). Warunkiem skutecznego dokonania odliczenia od podatku spadkowego na podstawie przedstawionych powyżej względów, jest przedstawienie dokumentu pochodzącego od zagranicznego organu administracji podatkowej, z którego jednoznacznie wynika wysokość oraz fakt opłacenia podatku w związku z nabyciem w formie dziedziczenia konkretnego mienia położonego na terytorium tego państwa (art. 9.ust.4.).

Kwestia **podziału środków** uzyskanych z uiszczenia podatków od spadków, będąca przedmiotem regulacji art. 10 ustawy, kształtuje się następująco: środki uzyskane z opłacenia podatku od nabycia spadku w postaci nieruchomości i łącznie z nią odziedziczonych rzeczy ruchomych, papierów wartościowych i środków pieniężnych, zasilają budżet tej gminy, na terytorium której ulokowana jest odziedziczona nieruchomość (art. 10. ust.1.). Po drugie, jeżeli na masę spadkową konkretnego spadkobiercy składa się wyłącznie rzecz ruchoma, środki pieniężne lub papiery wartościowe (podatnik nie odziedziczył nieruchomości), środki uzyskane z uiszczenia podatku wesprą budżet tej gminy, na terytorium której, wskazane powyżej przedmioty masy spadkowej zostały zarejestrowane (art. 10. ust.2). Z kolei w sytuacji, w której podatnik (mający miejsce zamieszkania na Litwie) nabył przez spadkobranie mienie położone na terytorium obcego państwa, środki wygenerowane wskutek zapłaty litewskiego podatku spadkowego, należeć będą do budżetu gminy, na terytorium której, znajduje się stałe miejsce zamieszkania podatnika (art. 10. ust.3.).

## **5.4. Znaczenie ustawodawstwa wspólnotowego oraz orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w odniesieniu do polskiego systemu podatków samorządowych**

### **5.4.1. Podatki od gromadzenia kapitału**

Jak powszechnie wiadomo, u podstaw funkcjonowania Unii Europejskiej legło założenie, iż jednym z fundamentów procesu integracji międzynarodowej będzie stworzenie m.in. wspólnego rynku. Osiągnięcie tego celu wymagało urzeczywistnienia takiego modelu tejże integracji, który uwzględni postulat zapewnienia swobody przepływu towarów, usług, osób, a także kapitału. W wyniku złożonego procesu, w 1967 r. Komisja Europejska zaprezentowała Radzie program harmonizacji podatków pośrednich oraz bezpośrednich. Program ten przyjmuje za cel m.in. harmonizację systemów podatkowych poszczególnych państw w taki sposób, aby czynności związane z akumulacją kapitału mogły być realizowane bez szkody dla powyższej koncepcji, tj. budowania jednolitego rynku kapitałowego. W ten sposób narodziła się koncepcja podatku od gromadzenia kapitału, którego konstrukcję prawną reguluje Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U.UE L z dnia 21 lutego 2008 r.). Na marginesie trzeba zaznaczyć, iż dyrektywa ta jest wynikiem długotrwałej ewolucji rozwiązań prawnych, regulujących tę kwestię (pierwotnie opodatkowanie gromadzenia kapitału normowała Dyrektywa 69/335 z 17 lipca 1969 r.). *Ratio legis* powołanego aktu wynika z Preambuły. Wskazano w niej m.in. że *„Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału, to znaczy podatki kapitałowe (podatki naliczane od wkładów kapitałowych do spółek i przedsiębiorstw, opłata stemplowa od papierów wartościowych oraz podatek od działań restrukturyzacyjnych) niezależnie od tego, czy działania te są związane z podwyższeniem kapitału czy nie, powodują nierówne traktowanie, podwójne opodatkowanie i dysproporcje, które zakłócają swobodny przepływ kapitału. To samo dotyczy innych podatków pośrednich o takich samych cechach jak podatek kapitałowy i opłata stemplowa od papierów wartościowych”*. Powyższy stan rzeczy wymagał zatem ustanowienia pewnych środków zaradczych, toteż dyrektywa przewiduje, że *„Dlatego w interesie rynku wewnętrznego leży ujednoczenie prawodawstwa dotyczącego podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, tak aby w możliwie największym stopniu wyeliminować czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji lub utrudniać swobodny przepływ kapitału”*. Interesujące jest przy tym, co podkreślono, iż najlepszym rozwiązaniem byłoby zniesienie tego rodzaju form opodatkowania gromadzenia opodatkowania, jednak zdawano sobie sprawę z oczywistych trudności z tym związanych (nagła utrata dochodów). Dlatego ustalono, że *„(...)państwa członkowskie powinny mieć możliwość dalszego nakładania podatku kapitałowego na wszystkie lub część przedmiotowych operacji, zakładając, że w jednym i tym samym państwie członkowskim musi być stosowana jednolita stawka podatku. Państwo członkowskie, które podejmie decyzję o nienakładaniu podatku kapitałowego na wszystkie lub niektóre operacje objęte niniejszą dyrektywą, nie powinno*

*mieć możliwości ponownego wprowadzenia takich podatków*”. W dalszej kolejności znalazły się postanowienia dotyczące szczegółowych kwestii związanych z mechanizmem opodatkowania gromadzenia kapitału oraz sposobu regulowania tejże kwestii przez państwa członkowskie. Z oczywistych powodów, adresatem dyrektywy stała się także Polska. Biorąc pod uwagę kształt polskiego systemu podatków zasilających budżety jednostek samorządu terytorialnego, potencjalnie jeden tylko podatek wymagał zmian dostosowawczych względem rozwiązań wspólnotowych. Był nim podatek od czynności cywilnoprawnych. Dlatego jeszcze przed przystąpieniem Polski do struktur wspólnotowych, przygotowano nowelizację ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych zmierzającą do ujednoczenia obciążeń podatkowych na gruncie gromadzenia kapitału przez spółki kapitałowe. W rezultacie treść ustawy podatkowej ulegała znacznej modyfikacji, w szczególności w związku z ustaleniem nowej definicji zmiany umowy spółki, *de facto* zredukowano zakres przedmiotu podatku. Jednocześnie przyjęto inne rozwiązania oparte na dyrektywie z 2008 r. Dotyczą one przede wszystkim podstawy opodatkowania oraz zwolnień podatkowych. Generalnie można zatem przyjąć, że obecnie obowiązująca ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych spełnia standardy wyznaczone przez rozwiązania unijne. W tej sytuacji, jak się wydaje, trudno wskazać takie uregulowania przyjęte na gruncie polskich unormowań podatkowych, które wymagałyby gruntowniejszej zmiany, czy też choćby doprecyzowania.

Nie mniej warto podkreślić, że dla funkcjonowania podatku od czynności cywilnoprawnych – jako podatku kapitałowego - bezpośrednie znaczenie ma nie tylko sygnalizowana dyrektywa z 2008 r., lecz również dorobek orzecznicy ETS. Rola orzeczeń ETS jest dwojaka. Z jednej strony pozwalają one na doprecyzowanie przepisów dyrektywy, z drugiej zaś stanowią rozstrzygnięcia, na które mogą powoływać się zainteresowane podmioty. Orzeczenia ETS – na płaszczyźnie opodatkowania gromadzenia kapitału – dotyczą jednak zróżnicowanych, incydentalnych kwestii, toteż niełatwo jest uchwycić określony kierunek orzecznicy, dający podstawę do reformowania polskiego podatku od czynności cywilnoprawnych. Jednocześnie trzeba pamiętać, że w niemałym stopniu dorobek ETS stracił na aktualności z uwagi na zastąpienie pierwotnej dyrektywy z 1969 r. obecnie obowiązującą. Okoliczność ta sprawia, że interesujące nas orzeczenia nie stanowią atrakcyjnej materii badawczej, gdy chodzi o ideę reformowania podatku od czynności cywilnoprawnych.

#### **5.4.2. Podatek od środków transportowych**

Spośród polskich podatków samorządowych, obok wspomnianego podatku od czynności cywilnoprawnych, jedynie podatek od środków transportowych został poddany harmonizacji wspólnotowej. W wypadku powyższej daniny, przesłankę unifikacji prawa podatkowego stanowi – jak wynika z Dyrektywy 1999/62/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie pobierania opłat za użytkowanie niektórych typów infrastruktury przez pojazdy ciężarowe (Dz.U.UE L z dnia 20 lipca 1999 r.) – potrzeba eliminacji „zakłóceń konkurencji pomiędzy przedsiębiorstwami transportowymi w Państwach Członkowskich”. Te zakłócenia, co wprost podkreślono w dyrektywie, wywołują „konieczność dokonania harmonizacji systemów obciążeń oraz ustanowienia sprawiedliwych mechanizmów obciążania przewoźników kosztami infrastruktury”. Dyrektywa precyzuje nie tylko cel, lecz również metodę oraz zakres harmonizacji poprzez np. określenie rodzaju pojazdów jej podlegających („dostosowanie krajowych systemów obciążeń powinno ograniczać się do pojazdów komercyjnych posiadających z ładunkiem wagę brutto powyżej określonej wartości”), wprowadzenie pewnych standardów w ustalaniu wysokości stawek podatkowych („należy ustanowić stawki minimalne dla podatków transportowych pobieranych przez Państwa Członkowskie lub jakichkolwiek innych podatków, które mogłyby je zastąpić”). W interesujący sposób podkreślono ekologiczny aspekt opodatkowania pojazdów, co pozwala przyjąć, że omawiana harmonizacja ma sprzyjać nie tylko budowaniu unijnego rynku wewnętrznego – „Należy zachęcać do użytkowania pojazdów nieniszczących dróg i emitujących mniejszą ilość zanieczyszczeń poprzez zróżnicowanie podatków lub opłat, pod warunkiem, że takie zróżnicowanie nie zakłóca funkcjonowania rynku wewnętrznego”. O tym, że powołana dyrektywa znajduje zastosowanie względem polskiego podatku od środków transportowych wnioskujemy na podstawie treści art. 3 ust. 1 dyrektywy, który wprost wymienia kraje i obowiązujące na ich terytorium podatki odpowiadające idei klasycznej „opłaty za użytkowanie niektórych typów infrastruktury przez pojazdy ciężarowe”. Pomimo że dyrektywa obowiązuje już ponad dziesięć lat, stosunkowo nieliczne orzeczenia wydane w nawiązaniu do jej postanowień, nie dają podstaw do wskazywania pożądanych kierunków reform pobieranego w Polsce podatku od środków transportowych. Trzeba pamiętać, że mimo regulowania zasad opodatkowania pojazdów w sposób dość kazuistyczny, dyrektywa w istocie nie krępuje specjalnie ustawodawcy krajowego na gruncie konstruowania analizowanego podatku. W rezultacie, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych - w części dotyczącej podatku od środków transportowych – wychodzi na przeciw postanowieniom dyrektywy.



## **VI Wnioski**

### **6.1. Uwagi ogólne**

W trakcie badań ustalone zostały zasadnicze mankamenty obowiązujących regulacji dotyczących tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego. Szczegółowo są one omówione we wcześniejszych częściach niniejszego opracowania. W tym miejscu są one przedstawione w wersji usystematyzowanej z jednoczesnym wskazaniem rozwiązań, których wprowadzenie doprowadzi do ich wyeliminowania albo ograniczenia. Świadomie pominięte zostały wnioski dotyczące kwestii, które nie mają zasadniczego znaczenia w analizowanej problematyce. Nie oznacza to, że są bezwartościowe i można je pominąć poprawiając obowiązujące regulacje dotyczące lokalnego prawa podatkowego. Zostały one bardzo dobrze uzasadnione przez autorów odpowiedzialnych za realizację częściowych tematów badawczych. W tej części opracowania główny nacisk położony jest na wyeksponowanie problemów zasadniczych z uwagi na potrzebę budowy racjonalnego modelu lokalnego prawa podatkowego. Dążąc do realizacji tego celu nie można się oprzeć jedynie na ustaleniach dokonanych w trakcie tych badań. Niezbędne jest sięgnięcie do wyników wcześniej realizowanych badań empirycznych oraz poglądów doktryny. Dopiero wówczas można przedstawić całościowo postulaty, których realizacja przyczyni się do udoskonalenia obowiązujących rozwiązań w tym zakresie.

W ostatniej części tego rozdziału podjęto próbę przedstawienia podstawowych założeń docelowego modelu lokalnego prawa podatkowego. Ich praktyczna realizacja będzie wymagała nie tylko dokonania zmian w systemie prawnym, ale także przygotowanie całej „infrastruktury”, niezbędnej do prawidłowego funkcjonowania nowych regulacji prawnych. Mam tu na myśli przede wszystkim jasne określenie podmiotów zobowiązanych do wprowadzenia w życie nowych instytucji i wskazanie źródeł finansowania. Dotychczasowe doświadczenia związane np. z wprowadzeniem katastru pokazują, że najłatwiej jest zapisać w ustawie jak taka instytucja ma funkcjonować i od kiedy. Nie oznacza to wcale, że regulacja ustawowa tej instytucji spowoduje, że zacznie ona faktycznie działać. Doświadczenia pokazują, że pomimo upływu kilkunastu lat obowiązywania stosownych aktów prawnych kataster jest w dalszym ciągu martwą instytucją, w rzeczywistości nie działającą. Ten przykład wskazuje, że najlepsze nawet pomysły, zamienione następnie w obowiązujące prawo, nie mogą być zrealizowane bez należytego przygotowania programu ich wprowadzenia w życie. Zagadnienie to jednak wykracza poza ramy niniejszego opracowania, którego głównym celem jest wskazanie kierunków reformy lokalnego prawa podatkowego.

Jak to zrobić, skąd uzyskać na to środki i jak przekonać do tego opinię publiczną to zadanie tych, którzy będą tę reformę chcieli zrealizować

## **6.2. Co trzeba zmienić w procesie stanowienia lokalnego prawa podatkowego?**

### **6.2.1. Zakres władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego**

Sprawą o fundamentalnym znaczeniu w analizowanej tematyce jest kwestia określenia jaki będzie zakres uprawnień władzy lokalnej do tworzenia prawa podatkowego. W zasadzie we współczesnej literaturze nie ma głosów negujących przyznanie władzom lokalnym uprawnień podatkowych. Wynika to stąd, że jednym z podstawowych 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 suverena była możliwość decydowania o wysokości płaconych podatków. Atrybutu tego nie może być pozbawiona władza lokalna. Jej prestiż i znaczenie w ramach wspólnoty lokalnej jest uwarunkowane tym, jakie ta władza ma kompetencje do gromadzenia środków niezbędnych do realizacji swoich zadań<sup>1319</sup>. 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. Uprawnienie to znajduje swój wyraz bezpośredni w art. 168 Konstytucji. Zgodnie z nim „jednostki samorządu terytorialnego mają prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.” Treść tego prawa jest jednak różnie interpretowana. Przede wszystkim można mieć wątpliwości co do zwrotu „ustalanie wysokości” określonych podatków. Najczęściej - również w literaturze – wynikające z tego zwrotu uprawnienie jest utożsamiane z możliwością określania wysokości stawek podatków i opłat lokalnych. Taka interpretacja tego zwrotu znajduje potwierdzenie w art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego.<sup>1320</sup> Zgodnie z nim „przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać, w zakresie określonym ustawą.” Najprostszym sposobem

---

<sup>1319</sup> Samodzielność samorządu terytorialnego jest tym większa, im więcej posiada on dochodów własnych – zob. E. Ruśkowski, *Finanse lokalne (zarys wykładu)*, Siedlce 2001, s. 27.

<sup>1320</sup> Europejska Karta Samorządu Lokalnego z dnia 15 października 1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607).

ustalania wysokości podatków jest kształtowanie ich stawki. Nie jest to jednakże jedyny sposób decydowania o wysokości obciążenia podatkowego. Wysokość podatku jest zależna również od wprowadzenia wyłączeń z opodatkowania, zwolnień i ulg. Uprawnienie do kształtowania tych elementów konstrukcji podatku umożliwia decydowanie o jego wysokości. Należy podkreślić, że instytucje te mogą być stosowane nie tylko na etapie tworzenia prawa, ale również na etapie jego stosowania. Stąd też 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). W praktyce obie te możliwości są wykorzystywane. Jako przykład można wskazać ustawę o podatku rolnym, gdzie rada gminy może w drodze uchwały wprowadzać m.in. ulgi podatkowe<sup>1321</sup>. Jest to niewątpliwie przejaw wpływu rady na wysokość podatku rolnego poprzez uchwalenie aktu miejscowego prawa podatkowego. 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. 67a Ordynacji podatkowej. W tym przypadku gmina 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 decyzji) elementów konstrukcji podatku decydujących o jego wysokości (stawki, ulgi, zwolnienia). W moim przekonaniu nie można twierdzić, że omawiane uprawnienie z art. 168 Konstytucji powinno być odnoszone jedynie do decydowania o wysokości podatków poprzez tworzenie prawa. Jednostka samorządu uprawnienie to może realizować również poprzez podejmowanie decyzji indywidualnych w sprawie przyznawania ulg w spłacie podatków i opłat lokalnych. Ma to swoje następstwa przede wszystkim związane z tym, że ustawodawca może zadecydować o przyznaniu samorządowi obu form wpływu na wysokość podatku – tak jak ma to miejsce w obowiązującym stanie prawnym – ale może je też ograniczyć jedynie do jednej z nich. W każdym z tych przypadków - według mnie – władza lokalna ma zagwarantowany wpływ na ustalanie wysokości podatków i opłat stanowiących dochód samorządu. Nie mają zatem

---

<sup>1321</sup> Wynika to z art. 13e, gdzie stwierdza się, że rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

podstawy twierdzenia, zgodnie z którymi władze samorządowe muszą mieć kompetencje do tworzenie prawa podatkowego, ponieważ gwarantuje to im Konstytucja oraz Europejska Karta Samorządu Lokalnego. Wpływ na wysokość podatku samorządowy organ podatkowy ma także decydując o przyznaniu ulg w spłacie zobowiązań. Nie musi mieć go zatem na etapie tworzenia prawa.<sup>1322</sup>

Czy zatem gminy powinny mieć uprawnienie do tworzenia prawa podatkowego? Wg mnie tak, chociaż ustalenia dokonane w trakcie badań wyraźnie wskazują na takie obszary działalności normatywnej rad gmin, które muszą być zmienione. Zastrzeżenia można mieć przede wszystkim do konstrukcji upoważnień ustawowych kierowanych do organów gmin. Przysługujące obecnie radom uprawnienia do normowania podatków zostały ukształtowane w epoce rad narodowych i od tamtego czasu nie uległy zasadniczym zmianom. Zakres tych uprawnień i ich konstrukcja prawna jest niedostosowana do współczesnych uwarunkowań i pozycji samorządu w obowiązującym systemie. Kompetencje te nie mają charakteru systemowego, co jest bardzo widoczne wówczas, gdy poddamy analizie konstrukcje prawne poszczególnych podatków. Nie ma racjonalnych powodów tak dużego zróżnicowania uprawnień rady w stosunku od poszczególnych podatków stanowiących dochód gminy. W podatku od nieruchomości rada określa stawki, wprowadza zwolnienia, zarządza inkaso, a w podatku od czynności cywilnoprawnych organ ten nie ma żadnych uprawnień<sup>1323</sup>. Jakie czynniki decydują o tak odmiennym podejściu ustawodawcy w stosunku do tych świadczeń? Systemowe potraktowanie tego zagadnienia wymagałoby przyznania jednakowych uprawnień organom lokalnym w stosunku do wszystkich podatków odpowiadających pewnym cechom. Zaliczenie danego świadczenia do grupy podatków lokalnych, powinno wiązać się z przyznaniem radzie kompetencji do normowania jego konstrukcji na zasadach obowiązujących w innych tego typu podatkach. W obowiązującym stanie poza zasięgiem wpływu rady jest nie tylko podatek od czynności cywilnoprawnych, ale również podatek od spadków i darowizn oraz karta podatkowa. Należałoby zatem przyjąć, że władza lokalna

---

<sup>1322</sup> Zob. szerzej wnioski z badań dotyczących kontroli tworzenia i stosowania miejscowego prawa podatkowego, L. Etel, Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego (w:) E. Ruśkowski, Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 174 i nast.

<sup>1323</sup> Przyczyną takiego zróżnicowania uprawnień kompetencyjnych rad gmin ma zapewne podłoże historyczne. W karcie podatkowej, opłacie skarbowej i podatku od spadków i darowizn, w odróżnieniu od innych podatków samorządowych, organy lokalne nie miały istotnych uprawnień do kształtowania ich konstrukcji. 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

powinna mieć takie same kompetencje prawotwórcze w stosunku do każdego podatku samorządowego.

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. Jednym z przykładów opisywanego zjawiska jest przyznanie radzie gminy w art. 13e ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym prawa do wprowadzania innych niż ustawowe zwolnień i ulg przedmiotowych, a w bliźniaczym podatku od nieruchomości i leśnym tylko prawa do wprowadzania zwolnień przedmiotowych. Podobnie jest z ratami. Podatek od nieruchomości płacony jest przez osoby prawne w 12 ratach a podatek rolny w 4. Obowiązek podatkowy w podatku rolnym nie dotyczy Skarbu Państwa i gmin, natomiast podatku od nieruchomości gminy muszą płacić, chociaż trafia on do ich budżetu i jest to typowe przekładnie pieniędzy „z kieszeni do kieszeni”. 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.

Negatywnie na poziom legislacyjny uchwał podatkowych wpływa nieprecyzyjny 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. Takie niedoregulowane świadczenie to np. opłata targowa, która nie ma precyzyjnie określonego przedmiotu. W efekcie duża ilość uchwał dotyczących tej opłaty jest kwestionowana przez organy nadzoru jako niezgodne z prawem. Jeżeli nie ma w doktrynie i orzecznictwie zgodności, od czego mogła być pobierana ta opłata, to trudno jest wymagać od gmin podejmowania w tym zakresie bezbłędnych uchwał. Problem ten może być rozwiązany jedynie poprzez uregulowanie w ustawie wszystkich podstawowych elementów konstrukcji podatku określonych w art. 217 Konstytucji. Podatki uregulowane ustawowo w dwóch zdaniach nie mogą być poprawnie doprecyzowane 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 skutkami niedoróbek ustawodawcy.

Konkludując należy stwierdzić, że jednostki samorządu terytorialnego powinny mieć kompetencje prawotwórcze w zakresie lokalnego prawa podatkowego. Powinny one być jednak ujęte w sposób systemowy. Oznacza to, że należy ustawowo określić jakie uprawnienie ma władza lokalna w odniesieniu do wszystkich podatków i opłat lokalnych. Cechą charakterystyczną tej kategorii świadczeń powinno być to, że jednostki samorządu terytorialnego mają identyczne uprawnienie do kształtowania ich konstrukcji prawnej. Można to osiągnąć poprzez umieszczenie w jednym akcie (np. ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego) katalogu świadczeń zaliczanych podatków i opłat lokalnych oraz przysługujących organom lokalnym kompetencji do kształtowania ich konstrukcji prawnej.

### **6.2.2. Komu powinny przysługiwać kompetencje do tworzenia lokalnego prawa podatkowego?**

Zgodnie z obecnie obowiązującymi regulacjami jedynie rady gmin mają uprawnienia do tworzenia lokalnego prawa podatkowego. Wynika to z faktu, że jedynie gminy mają „własne” podatki, zasilające ich budżety. Można mieć uzasadnione wątpliwości co do racjonalności takiego podziału dochodów podatkowych pomiędzy poszczególne szczeble samorządu terytorialnego. Pozbawienie powiatów i województw dochodów podatkowych może być uznane za naruszenie postanowieniami powołanej już Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego (art. 9), wedle której „przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać w zakresie określonym ustawą”. Wymóg ten jest spełniony jedynie w odniesieniu do gmin. Powiaty i województwa nie mając podatków lokalnych nie mogą decydować o ich wysokości. Brak w katalogu dochodów powiatów i województw „własnych” podatków narusza też postanowienia Konstytucją RP (art. 168), gdzie stwierdza się, że jednostki samorządu terytorialnego (wszystkie, a nie tylko gminy) mają prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych. Prawa tego są z ww. względów pozbawione powiaty i województwa. Ustawodawca dostrzega omawiany problem i podejmuje próby wyposażenia tych jednostek w dochody podatkowe, ale napotyka to na zdecydowany opór gmin. Dzieje się tak dlatego, że wspomniane próby sprowadzają się do przejścia od gmin ich podatków (podatek od środków transportowych, podatek od czynności cywilnoprawnych) i przekazania im wyższym szczeblom samorządu. Zasadniczą przyczyną powstania tego problemu było powołanie w 1990 roku jednoszczeblowej struktury samorządu terytorialnego. Utworzenie samorządu gminnego spowodowało konieczność podzielenia podatków na państwowe i gminne. W momencie powołania powiatów i województw w 1998

roku w systemie podatkowym nie był już podatków, które mogłyby w całości być przyznane tym jednostkom samorządu. W efekcie nie mają one własnych dochodów podatkowych poza udziałami w podatkach dochodowych. Problemu tego nie da się rozwiązać poprzez odebranie gminom podatków zasilających ich budżet, ponieważ musi to się wiązać ze zmniejszeniem zakresu ich zadań obowiązkowych. Nie można też przyznać powiatom i województwom podatków państwowych, a to z uwagi na ich skomplikowaną konstrukcję i brak w tych jednostkach wyspecjalizowanych organów podatkowych, które zajęłyby się ich realizacją. Nie mają również sensu (przeciążenie podatkowe) i szans powodzenia w parlamencie próby tworzenie nowych podatków z ich przeznaczenie dla tych jednostek samorządu terytorialnego.

W takiej sytuacji należy rozważyć inne rozwiązania, które doprowadzą wyposażenie powiatów i województw w podatkowe dochody własne. Jednym z takich rozwiązań jest wyposażenie j.s.t. w kompetencje do kształtowania konstrukcji prawnej udziałów w podatkach dochodowych. Można rozważyć możliwość współdecydowania tych jednostek przy określaniu ulg i zwolnień w podatkach dochodowych płaconych przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na danym terenie, czy też wprowadzenie instytucji dodatku do tych podatków, o których decydowałyby organy tych jednostek. Umożliwienie j.s.t., a zwłaszcza powiatom i województwom wpływu na wysokość tych udziałów byłoby realizacją postanowień wyżej powołanych aktów.

Można także postulować przyznanie wszystkim j. s. t. uprawnień do wprowadzania podatków fakultatywnych (ekologiczne, graniczne, śmieciowe, itp.). Możliwość wprowadzenia takich świadczeń, których konstrukcja może być określona ustawowo, przyczyniłaby się do rozszerzenia „władztwa podatkowego” na powiaty i województwa, a przez to zlikwidowałaby niezgodność obowiązujących regulacji z Konstytucją i EKSL.

### **6.2.3. Jakie kompetencje prawotwórcze powinny posiadać jednostki samorządu terytorialnego?**

Analizując wynikające z ustaw kompetencje j.s.t. do kształtowania konstrukcji podatków i opłat zasilających ich budżety można wskazać na kilka ich cech charakterystycznych. Przede wszystkim większość kompetencji rady sprowadza się do podejmowania uchwał normujących pewien wycinek konstrukcji podatku stanowiącego dochód budżetu gminy. Są to uprawnienia dotyczące: określania stawek podatku, wprowadzania zwolnień i ulg podatkowych oraz określania trybu i warunków poboru podatków i opłat samorządowych. W obecnej sytuacji nie mają podstaw postulat

zwiększenia uprawnień organów lokalnych w kształtowaniu lokalnego prawa podatkowego. Wyniki badań potwierdzają, że rady gmin w wielu przypadkach mają duże problemy z prawidłowym skonstruowaniem niektórych uchwał podatkowych. Składa się na to wiele czynników, które są niżej przedstawione. W tym miejscu należy stwierdzić, że uprawnienia prawotwórcze gmin nie powinny być rozszerzane, a wręcz przeciwnie należy je ograniczyć i sprecyzować.

Zasadniczo przepisy regulujące kompetencje organów lokalnych do wydawania uchwał podatkowych powinny w większym stopniu uprawniać je do podejmowania pewnych działań niż zmuszać. Organy gmin powinny mieć możliwość korzystania z rozwiązań ustawowych wówczas gdy widzą tego sens. Jako przykład takich rozwiązań można wskazać opłatę targową. W obecnie obowiązującym stanie prawnym opłata ta musi być wprowadzana na terenie każdej gminy, chociaż nie ma szans na uzyskanie z tego źródła zauważalnych wpływów (brak targowisk). Decyzja o wprowadzeniu opłaty targowej powinna być pozostawiona władzom lokalnym, które mają najlepszą orientację w tym czy jest to potencjalne źródło dochodów podatkowych. W tym kontekście pozytywnie należy ocenić pozostawienie decyzji rady gminy potrzeby wprowadzania opłaty od posiadania psów na danym terenie. Do niedawna świadczenia to było obligatoryjnie wprowadzane, chociaż nie przynosiło budżetom gmin realnych dochodów. Opłata ta jest dobrym przykładem świadczeń fakultatywnych, o wprowadzaniu których decyduje władza lokalna wówczas, gdy widzi tego potrzebę. Warto zauważyć, że konstrukcja prawna tej płaty jest uregulowana ustawowo a rada gminy ma jedynie możliwość wprowadzenie w niej niewielkich zmian. Jest to prawidłowy model normowania świadczeń fakultatywnych. Organy samorządu miałyby duże problemy z prawidłowym unormowaniem w uchwale całej konstrukcji podatku lub opłaty fakultatywnej. Tak więc to w ustawie świadczenie to powinno być uregulowane a j.s.t. ma swobodę we wprowadzeniu tego świadczenia na danym terenie.

Wśród grupy świadczeń fakultatywnych należy wskazać na podatki ekologiczne, których potrzebę wprowadzania sygnalizuje się do dłuższego czasu w literaturze<sup>1324</sup>. Mogłyby to być – na co wskazano wyżej - samodzielne świadczenia uregulowane ustawowo, a władze lokalne miałyby możliwość ich wprowadzenia. Do rozważenia jest również – bardziej realna - koncepcja wprowadzanie zwolnień i ulg ekologicznych, które byłyby elementem fakultatywnym konstrukcji poszczególnych podatków i opłat lokalnych. Ulga ekologiczna powinna być całościowo uregulowana w ustawie podatkowej, a rada gminy mogłaby ją

---

<sup>1324</sup> Jan Gluchowski, Podatki ekologiczne, Warszawa 2002, s. 19 i nast.



wprowadzać poprzez podjęcie stosownej uchwały. Zdecydowanie trzeba odrzucić pojawiając się postulaty przyznania samorządowi uprawnień w samodzielny tworzeniu ulg podatkowych, a tym bardziej całych konstrukcji podatkowych. Badania wykazały, że gminy nie są kadrowo przygotowane do tworzenia złożonych przepisów podatkowych, regulujących tak skomplikowaną materię jak ulgi podatkowe.

Uporządkowania wymagają ustawowe regulacje w zakresie proekologicznych preferencji podatkowych występujących w podatkach i opłatach lokalnych. Widoczny tu jest także brak rozwiązań systemowych, występujących we wszystkich świadczeniach zaliczanych do tej grupy. Jako przykład można podać podatek od nieruchomości, gdzie nie ma żadnych preferencji tego typu i podatek rolny, gdzie obowiązuje ulga inwestycyjna dotycząca obiektów służących ochronie środowiska. Obiekty takie, zakładając potrzebę ochrony środowiska, powinny również korzystać z ulgowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości.. Wprowadzenie fakultatywnych ulg proekologicznych w pewnym zakresie przyczyniłoby się do wyeliminowania tego problemu.

Poza uchwaleniem podatków fakultatywnych sztandarowym uprawnieniem samorządu jest i powinna pozostać nadal możliwość określania stawek podatkowych. W chwili obecnej jest to kompetencja o charakterze obligatoryjnym (podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych) lub też możliwość obniżenia stawki określonej w ustawie (podatek rolny, podatek leśny). Wyniki badań wskazują, że gminy mają znacznie mniej problemów z obniżeniem stawki niż z prawidłowym ich określeniem. Jest to najbardziej widoczne na gruncie podatku od środków transportowych, gdzie uchwała w sprawie stawek tego podatku należą do najczęściej kwestionowanych przez organy nadzoru<sup>1325</sup>. Uzasadnia to postulat pozostawienia organom lokalnym wpływu na wysokość stawek w formie możliwości ich obniżenia. Przyjęcie takiego rozwiązania powodowałoby, że obowiązywałyby stawki określone w ustawie, chyba, że rada w formie uchwały wprowadziła stawkę (stawki) niższe. Wyeliminowano by w ten sposób szereg problemów praktycznych dotyczących tryby uchwalania stawek i ich wprowadzanie w życie<sup>1326</sup>.

Gmina obniżając stawki powinna mieć w dalszym ciągu możliwość ich różnicowania w oparciu o kryteria istotne z uwagi na lokalne uwarunkowania. Kryteria te mogą być określone w ustawie, ale nie może to być katalog zamknięty. Władza lokalna powinna mieć

---

<sup>1325</sup> Na pytanie dotyczące największych problemów ze skonstruowaniem uchwały podatkowe zdecydowana większość gmin wskazała uchwałę w sprawie podatku od środków transportowych (110), a następnie uchwałę w sprawie podatku od nieruchomości (45).

<sup>1326</sup> Znikomy odsetek respondentów (2 gminy) wskazało na trudności z przygotowaniem uchwały w sprawie podatku rolnego.

możliwość zróżnicowania wysokości obciążenia podatkowego z uwzględnieniem założeń miejscowej polityki podatkowej. Uprawnienie to może być niezmiernie istotne z punktu widzenia ustalenia przez gminę stawek niższych dla poszczególnych przedmiotów podatku w stosunku np. do podatników inwestujących w rozwiązania proekologiczne na terenie gminy.

Istotnym zmianom powinny ulec kompetencje organów lokalnych do wprowadzania zwolnień. Obecnie rada gminy w drodze uchwały może wprowadzać zwolnienia „przedmiotowe”. Ta „przedmiotowość” zwolnień jest jednym z większych problemów, które napotykać gminy chcące wprowadzić zwolnienie w uchwale. Z art. 217 Konstytucji wynika m.in., że określanie „kategorii podmiotów zwolnionych od podatku” do domena ustawy. 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 – zgodnie z wymogami Konstytucji - jedynie do zwolnień podmiotowych. Ustalenie to ma fundamentalne znaczenie z uwagi na pojawiające się wątpliwości co do zgodności z analizowanym artykułem zwolnień wprowadzanych przez rady gmin. Wiąże się to z tym, że z niezrozumiałych powodów rady gmin mogą wprowadzać jedynie zwolnienia przedmiotowe<sup>1327</sup>. Co zatem ze zwolnieniami przedmiotowo-podmiotowymi? Każde zwolnienie dotyczące przedmiotu podatku ma swoje odniesienie do konkretnych podatników. W efekcie rady gmin podejmując uchwały uciekają się do sztuczek słownych, aby nie narazić się na zarzut wprowadzenia zwolnienia innego niż przedmiotowe. I tak np. zwalniają od podatku rolnej grunty gospodarstw rolnych przekazanych za rentę lub emeryturę (podmiotem jest gospodarstwo rolne!) zamiast zwolnić grunty gospodarstw rolnych stanowiących własność rolników rencistów i emerytów. W pierwszym przypadku zwolnienie tak sformułowane uznawane jest przez niektóre regionalne izby obrachunkowe za zwolnienie przedmiotowe, a więc dopuszczalne. Te same izby kwestionują natomiast możliwość zwolnienia gruntów stanowiących własność rolników emerytów i rencistów argumentując, że jest to zwolnienie o charakterze przedmiotowo – podmiotowym, przez co nie może być wprowadzane w drodze uchwały rady. Takie podejście zachęca władze lokalne do

---

<sup>1327</sup> Zob. np. art 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

formułowania zwolnień w „dziwnym” języku, co rzutuje negatywnie na jakość tworzonego prawa. Ograniczenie rad gmin jedynie do wprowadzania zwolnień przedmiotowych jest całkowicie zbędne z uwagi na postanowienia Konstytucji. Władze lokalne nie mają – i nie powinny mieć – uprawnień do zwalniania określonych podmiotów. Natomiast nic nie stoi na przeszkodzie, aby wprowadzały zwolnienia o charakterze przedmiotowo – podmiotowym, na co – wg mnie – zezwala im brzmienie art. 217 Konstytucji. W związku z tym należy postulować skasowanie zupełnie zbędnego zawężenia uprawnień j.s.t. do wprowadzania zwolnień jedynie przedmiotowych. W praktyce – co potwierdzają wyniki przeprowadzonych badań – uchwały w sprawie zwolnień podatkowych są najczęściej kwestionowane przez organy nadzoru właśnie z uwagi to, że zwolnienia te mają mieszany charakter: podmiotowo-przedmiotowy<sup>1328</sup>. Jest to nikomu niepotrzebny problem, który można bardzo łatwo wyeliminować poprzez zmiany w brzmieniu przepisów uprawniających rady do wprowadzania zwolnień podatkowych.

Zdecydowanie negatywnie należy odnieść się do kompetencji rad gmin dotyczącej samodzielnego wprowadzania w podatku rolnym ulg podatkowych. Uprawnienie do wprowadzania ulg występuje tylko w ustawie o podatku rolnym i w praktyce – na szczęście – nie jest wykorzystywane. Rady gminy nie są przygotowane przede wszystkim kadrowo do wprowadzania ulg podatkowych z uwagi na ich z natury rzeczy złożoną konstrukcję prawną. Próby wprowadzania ulg w innych podatkach są traktowane jako rażące naruszenie prawa, co ma nie tylko uzasadnienie prawne. Ulgi podatkowe – w odróżnieniu od zwolnień – wymagają wprowadzenia zmian w konstrukcji podstawy opodatkowania, stawki podatku albo jego kwoty, co przy braku odpowiednich wzorców prowadzi do uchwalenia rozwiązań, których skutki są trudne do przewidzenia i bardzo często niekorzystne dla gmin. Z tych też powodów ulgi w konstrukcji podatków i opłat samorządowych powinny być całościowo unormowane w ustawie z pozostawieniem możliwości ich przyznania organom lokalnym.

Formułując postulaty zmian w uprawnieniach rad do wprowadzania zwolnień podatkowych należy zwrócić uwagę na potrzebę szerszego wykorzystywania przez ustawodawcę 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

---

<sup>1328</sup> Zwolnienia przedmiotowo – podmiotowe i pomoc publiczna to dwie kategorie spraw, które najczęściej były przyczyną kwestionowania uchwał podatkowych przez organy nadzoru.

podatnika do organu podatkowego. Szczegółowe warunki stosowania tego typu zwolnień powinny być normowane w uchwałach rad, co umożliwi ich dostosowanie do specyfiki danego terenu. W ten sposób – nawet dosyć złożona ulga inwestycyjna – jest w praktyce realizowana bez większych problemów.

Reasumując rozważania zawarte w tej części opracowania należy stwierdzić, że kompetencje prawotwórcze j.s.t. w zakresie podatków powinny się ograniczać do: wprowadzania ustawowo uregulowanych podatków i opłat fakultatywnych, obniżania stawek, wprowadzania zwolnień oraz określania trybu i warunków płatności.

#### **6.2.4. Jakie kompetencje prawotwórcze powinny posiadać jednostki samorządu terytorialnego?**

##### **Nieprawidłowy jest ustawowo określony tryb podejmowania uchwał podatkowych**

Rady gmin mogą podjąć uchwały podatkowe dopiero po ukazaniu się wskaźników aktualizujących stawki zawarte w ustawie (wzrost cen towarów i usług konsumpcyjnych, kurs euro). Większość tych wskaźników do niedawna była publikowana w stosownych obwieszczeniach ministra finansów lub komunikatach Prezesa GUS dopiero na jesieni roku poprzedzającego rok podatkowy. W związku z tym sesje rad gmin, na których były podejmowane uchwały podatkowe, nie mogły się odbyć wcześniej niż w końcu października lub listopada roku poprzedzającego rok podatkowy. Po uchwaleniu musiały być jeszcze opublikowane, co także wymagało czasu. Uchwały podatkowe były publikowane najczęściej pod koniec listopada lub w grudniu, przez co w zasadzie wchodziły w życie bez żadnego *vacatio legis*. Sprawa dodatkowo się komplikowała, jeżeli regionalna izba obrachunkowa stwierdziła w całości bądź w części nieważność uchwały z uwagi na jej niezgodność z prawem. Wówczas rada podejmowała nową uchwałę już w grudniu, a jej publikacja miała miejsce w styczniu roku podatkowego. Działanie takie jest dopuszczalne w świetle obowiązujących regulacji, z których wynika, że rada ma obowiązek uchwalenia stawek podatkowych na rok następny (bez określenia terminu do realizacji tego obowiązku). Jedyne ograniczenie czasowe wynika z art. 20a u.p.o.l., zgodnie z którym nieuchwalenie stawek podatków i opłat lokalnych powoduje, że stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. Moim zdaniem, ale nie jest to pogląd powszechnie

akceptowany<sup>1329</sup>, rada musi podjąć uchwałę najpóźniej 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy. Stawki na dany rok wynikają z takiej uchwały nawet wówczas, gdy uchwała weszła w życie już w styczniu. Nie ma wątpliwości, że nie tak powinny być uregulowane kwestie związane z uchwaleniem i wchodzeniem w życie aktów podatkowych. Problem można rozwiązać, co zresztą już niejednokrotnie sygnalizowałem, poprzez aktualizowanie stawek maksymalnych wcześniej – na przykład w połowie roku – dzięki czemu rady gmin miałyby więcej czasu na podjęcie uchwał i wprowadzenie ich w życie, a podatnicy - na zapoznanie się z nimi. Ten postulat został zrealizowany, ale nie do końca. Jedynie bowiem wskaźniki aktualizujące stawki maksymalne w podatkach i opłatach lokalnych są publikowane do 20. dnia po upływie pierwszego półrocza. To sensowne rozwiązanie nie ma jednak zastosowania do stawek minimalnych w podatku od środków transportowych. W efekcie rady gmin czekają na komplet stawek i dopiero wtedy podejmują uchwały podatkowe. Ma to sens z uwagi na fakt, że na jednej sesji można kompleksowo podjąć wszystkie uchwały podatkowe i powiązane z nimi uchwały w sprawie inkasa. Aby powyższy problem rozwiązać, należałoby – o czym już wspominałem – w połowie roku ustalić wszystkie wskaźniki, od których jest uzależniona wysokość podatków i opłat lokalnych.

Zjawisko pośpiechu przy podejmowaniu uchwał podatkowych potęgują zasady ich ogłaszania. Organem decydującym o ogłoszeniu tych aktów jest wojewoda, a więc organ administracji rządowej. Można mieć zastrzeżenia co do poprawności powierzenia temu organowi kompetencji do publikowania uchwał i innych aktów prawa miejscowego. Gminy muszą zabiegać o to aby wojewoda opublikował uchwały w dzienniku urzędowym na co najmniej 14 dni przed końcem roku poprzedzającego rok podatkowy. Jest więc bardzo mało czasu nie tylko na ich podjęcie, ale i na ich ogłoszenie. Powoduje to, że procesowi stanowienia uchwał podatkowych towarzyszy pośpiech i strach przed skutkami zbyt późnego ogłoszenia 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 przysłaniającym niekiedy zawartość merytoryczną uchwał podatkowych. To negatywne zjawisko podejmowania uchwał podatkowych pod presją czasu może być całkowicie wyeliminowane. Należałoby jedynie zmienić zasady waloryzowania stawek w podatkach i opłatach samorządowych i przyznać organom gmin możliwość samodzielnego ogłaszania uchwał w prowadzonym przez nie dzienniku urzędowym.

---

<sup>1329</sup> Inaczej K. Lasiński-Sulecki, J. Wantoch-Rekowski, Konsekwencje opóźnień w uchwalaniu oraz publikacji przepisów dotyczących stawek podatków lokalnych, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 12 oraz J. Wantoch-Rekowski, w: W. Morawski (red.), Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, Gdańsk 2009, s. 828.

### 6.2.5. Kto powinien nadzorować tworzenie lokalnego prawa podatkowego?

Problematyka funkcjonowania nadzoru nad tworzeniem lokalnego prawa podatkowego była już m.in. przedmiotem badań dotyczących kontroli tworzenia i stosowania prawa podatkowe<sup>1330</sup>. Ustalenia tam dokonane znalazły w całej rozciągłości potwierdzenie w realizowanych badaniach. Generalnie rzecz ujmując model nadzoru w ujęciu instytucjonalnym nie budzi zastrzeżeń. Zasadniczą rolę w kontroli tworzenia miejscowego prawa podatkowego odgrywają regionalne izby obrachunkowe(RIO), które z mocy ustawy zobowiązane są do badania zgodności z prawem uchwał podejmowanych przez rady gmin. Z badań wynika, że niewielki jest odsetek uchwał podatkowych kwestionowanych przez RIO<sup>1331</sup>. Są to jednak dane, których nie można jednoznacznie interpretować jako wynik dobrej jakości legislacyjnej uchwał podatkowych. Zjawisko to ma bardziej złożony charakter związany przede wszystkim z tym, że niektóre RIO bardziej rygorystycznie realizują funkcje nadzorcze, w wyniku czego kwestionują zgodność z prawem znacznie większą ilość uchwał podatkowych, niż ma to miejsce w innych izbach. Jest to spowodowane różnymi okolicznościami, w tym również niezbyt staranną działalnością niektórych izb. Problem ten powinien być przedmiotem większego zainteresowania Krajowej Rady RIO, która może inicjować działania zmierzające do jego usunięcia.

Równie niepokojącym zjawiskiem jest niekwestionowanie przez RIO uchwał zawierających istotne naruszenia prawa. Z analizowanych uchwał, które zostały opublikowane (były więc w nadzorze izb) wynika, że w niektórych z nich są ewidentne wady, które powinny je dyskwalifikować. Nie stwierdzono jednak ich niezgodności z prawem. Ma to miejsce w sytuacji, gdy poszczególne RIO deklarują, że uznają określone regulacje zawarte w uchwałach jako wadliwe, a jednocześnie „niezauważają” tych mankamentów w konkretnych uchwałach będących w ich nadzorze.. Świadczy to o niezbyt dokładnym sprawowaniu funkcji nadzorczej przez niektóre izby. Problem ten – jak wskazuje M. Popławski w części raportu poświęconej tworzeniu lokalnego prawa podatkowego – może być rozwiązany poprzez poprawę systemu wstępnej, wewnętrznej, weryfikacji uchwał podatkowych w poszczególnych izbach.

Z wyżej przedstawionym problemem wiąże się brak jednolitego stanowiska poszczególnych izb w odniesieniu do tego, co należy uznać za istotne naruszenie prawa i w

<sup>1330</sup> Zob. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego, Warszawa 2006 r.

<sup>1331</sup> W 2008 r. zakwestionowało jedynie 5% wszystkich uchwał podatkowych, a w 2009 r. odsetek ten wynosił 6,5%.

efekcie stwierdzić nieważność uchwały podatkowej. Stosunkowo często ten sam mankament jest różnie kwalifikowany przez poszczególne izby. Nie jest to zjawisko tak groźne jak przedstawione wcześniej, ale także wymaga zauważenia. W tym przypadku także decydującą rolę może odegrać Krajowa Rada RIO inicjując działania zmierzające do wypracowania w miarę jednolitego podejścia poszczególnych izb do tożsamyh problemów interpretacyjnych.

W dalszym ciągu źle funkcjonuje system nadzoru nad uchwałami rad w sprawie zwolnień i ulg podatkowych stanowiących pomoc publiczną dla przedsiębiorców. Większość gmin, z różnych powodów, nie jest w stanie wprowadzić w życie zgodnie z prawem tego typu uchwał. Uchwały te nie są należycie analizowane przez RIO pod względem ich zgodności z zasadami udzielania pomocy publicznej. Wynika to w dużej mierze z faktu, że RIO nie są przygotowane do badania legalności uchwał podatkowych w tym aspekcie. Przepisy regulujące pomoc publiczną są trudne w praktycznym stosowaniu i bardzo zmienne, czego wynikiem jest ich słaba znajomość także wśród pracowników RIO. Nie stwierdzono też w trakcie badań udziału Prezesa UOKiK czy też Komisji Europejskiej jako organów zobowiązanych do monitorowania i kontrolowania zgodności uchwał w sprawie zwolnień i ulg podatkowych z przepisami regulującymi pomoc publiczną dla przedsiębiorców. Rady gminy udzielając pomocy przedsiębiorcom, z uwagi na skomplikowaną i niejasną procedurę określoną w ustawie o postępowaniu w sprawach pomocy publicznej, starają się unikać przesyłania uchwał do Prezesa UOKiK twierdząc, że przewidziane tam ulgi i zwolnienia nie stanowią pomocy publicznej, co nie zawsze znajduje uzasadnienie. Nie odnotowano przypadku „interwencji” organów odpowiedzialnych za nadzór na dopuszczalnością pomocy publicznej w proces uchwalania zwolnień i ulg podatkowych adresowanych do przedsiębiorców.

W badaniach stwierdzono, że w niektórych przypadkach RIO kwestionuje zgodność z prawem uchwał, co do których w poprzednich latach nie było żadnych zarzutów. Zmiana stanowiska RIO wynika przede wszystkim z ukazania się nowych orzeczeń sądów administracyjnych i publikacji poglądów doktryny. Jest to zjawisko normalne, wiążące się ze stosowaniem prawa i wynikającymi stąd problemami, które są przedmiotem orzeczeń sądów i zainteresowania nauki. Jednak zmiana stanowiska przez RIO w sprawach, które wcześniej nie były traktowane jako naruszenie prawa, powinna być odpowiednio nagłośniona, tak aby organy gmin o tym wiedziały.

Organy gmin nie ponoszą w praktyce żadnych sankcji z tytułu niezrealizowania przez nie ustawowych obowiązków, co negatywnie rzutuje na proces kontroli miejscowego prawa

podatkowego. Niepodjęcie uchwały w sprawach podatkowych przez radę, pomimo istnienia takiego obowiązku, nie jest „zauważone” przez organy nadzoru (RIO), a przez to nie jest wszczynane postępowanie w tej sprawie. Izby badają jedynie legalność aktów prawnych przesłanych im przez organy gminy. Jeżeli zatem taka uchwała nie trafia do RIO, organ nadzoru nie jest w stanie podjąć żadnych działań, ponieważ o sprawie nie wie. W ten sposób niezrealizowanie przez organy gmin obowiązków ustawowych jest w zasadzie niezauważane przez organy nadzoru, a przez to organy te nie ponoszą żadnych konsekwencji.

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

W trakcie badań nie stwierdzono nawet próby wykorzystywania przez właściwe organy kompetencji przewidzianych w art. 96 ustawy o samorządzie gminnym. Niepodejmowanie uchwał przez radę lub nierealizowanie ustawowych obowiązków związanych ze stanowieniem prawa miejscowego przez jej organ wykonawczy w praktyce nie prowadzi do zastosowania wobec tych organów sankcji przewidzianych w tym przepisie. Rozwiązaniem zasygnalizowanych problemów byłoby zobowiązanie RIO do badania wykonania przez radę gminy nałożonych na nią obowiązków w zakresie podejmowania uchwał podatkowych. Stwierdzenie przez RIO niepodjęcia przez radę nakazanej prawem uchwały powinno skutkować tym, że RIO byłaby uprawniona do wezwania gminy do podjęcia tej uchwały, a jeżeli to nie odniesie skutku – złożenia skargi do sądu administracyjnego na bezczynność rady gminny. Byłby to zatem tryb w zasadzie identyczny z przewidzianym w art. 101a ustawy o samorządzie gminnym. W chwili obecnej istnieją duże wątpliwości dotyczące możliwości stosowania tego przepisu w przypadku braku uchwały rady.

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

Do wzrostu efektywności kontroli tworzenia aktów prawa miejscowego przyczyniłoby się zwiększenie uprawnień organów nadzoru (RIO) już na etapie sporządzania projektów



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

#### **6.2.6. Pozycja innych podmiotów w procesie nadzoru i kontroli tworzenia lokalnego prawa podatkowego**

Badania potwierdziły, że spełniają swoje zadania sądy administracyjne, rozpatrujące skargi na rozstrzygnięcia nadzorcze RIO jak i uchwały podatkowe rad gmin. Zasadniczy przedmiot orzekania wojewódzkich sądów administracyjnych to rozpatrywanie skarg gmin na rozstrzygnięcia RIO. Nie ma w zasadzie skarg na uchwały podatkowe rad gmin<sup>1332</sup>. Wynika to, jak się wydaje, ze słabej orientacji podatników i innych podmiotów w uprawnieniach wynikających z art. 101 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym. Przepis ten umożliwia każdemu, czyj interes prawny lub uprawnienie zostało naruszone uchwałą, zaskarżenie jej do sądu administracyjnego. Nie jest to jednakże przepis w praktyce często wykorzystywany (w badaniach stwierdzono trzy przypadki zaskarżenia uchwały w tym trybie). Natomiast zupełnie nie jest stosowana natomiast skarga na beczynność rady gminy. Nie oznacza to, że rady gminy realizują wszystkie nałożone na nie obowiązki np. w zakresie podejmowania uchwał podatkowych<sup>1333</sup>. Jednakże brak uchwały wprowadzającej obowiązki podatkowe nie jest zauważany przez podatników (czego nie trzeba tłumaczyć) oraz

<sup>1332</sup> W trakcie badań stwierdzono nieliczne przypadki, w których podatnicy skarżyli uchwały podatkowe do WSA. Twierdząco na to pytanie odpowiedziały jedynie 3 jednostki, podczas gdy 149 przecząco. Kwestionowane uchwały w trybie art. 101 ustawy o samorządzie gminnym dotyczyła stawek podatku od nieruchomości oraz stawek opłaty targowej. Nie stwierdzono natomiast w ankietach żadnego przypadku, w którym miało miejsce zaskarżenie do WSA nie podjęcia przez radę gminy uchwały w sprawach podatkowych w trybie art. 101a u.s.g.

<sup>1333</sup> Na pytanie o to czy na terenie gminy obowiązuje uchwała w sprawie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego użytków rolnych na których zaprzestano produkcji rolnej twierdząco odpowiedziało w 82 przypadkach. Przedstawiciele 70 gmin stwierdzili, że taka uchwała nie obowiązuje. Należy zaznaczyć, że uchwała ta musi być przez gminę podjęta.

regionalne izby obrachunkowe, które z reguły nie wiedzą o tym fakcie (niepodjęte uchwały nie mogą być przesłane do nadzoru RIO). W efekcie uprawnienie to nie jest wykorzystywane.

W dalszym ciągu dobrze nie funkcjonuje nadzór sprawowany przez wewnętrzne podmioty odpowiedzialne w gminie za zgodność z prawem uchwał podatkowych a zwłaszcza rady prawnego. Jego udział ogranicza się w zasadzie do badania formalnej zgodności uchwały podatkowej z prawem, bez nawet próby wchodzenia w analizę jej postanowień. Wyniki badań potwierdziły tezę, że radcowie prawni nie mają dostatecznej wiedzy nie tylko z zakresu stanowienia prawa podatkowego w formie uchwał rad, ale również nie znają przepisów podatkowych stosowanych przez gminne organy podatkowe. W niektórych przypadkach (małe gminy wiejskie) niewielki udział rady prawnego w kontroli wewnętrznej tworzenia prawa wynika z faktu, że są oni zatrudniani na część etatu. W związku z tym ich obowiązki sprowadzają się do prowadzenia bieżących spraw związanych z obsługą prawną urzędu.

W większości przypadków nie zasługuje na pozytywną ocenę funkcjonowanie komisji rad, których przedmiotem działalności jest analiza projektów uchwał podatkowych kierowanych do rady gminy. Komisje te w istocie rzeczy nie zajmują się analizą zgodności z prawem projektowanych uchwał, ograniczając się do oceny skutków wprowadzenia w życie określonych regulacji. Takie podejście członków komisji wynika w dużej mierze z braku odpowiednich kwalifikacji (wykształcenia prawniczego).

Nie jest w praktyce zauważalny udział innych podmiotów w procesie stanowienia prawa podatkowego przez gminy. W trakcie badań stwierdzono nieliczne przypadki zaangażowania organizacji społecznych i związków zawodowych w proces podejmowania uchwał. Jak się wydaje wynika to z nieznaności przysługujących tym podmiotom uprawnień w analizowanym zakresie. Nie bez znaczenia jest również fakt, że podatki i opłaty samorządowe, które są przedmiotem uchwał rad, nie stanowią znaczącego obciążenia fiskalnego podatników. Poza tym w uchwałach tych są w zasadzie wprowadzane pewne przywileje dla podatników, co nie uzasadnia interwencji tych podmiotów w proces ich wprowadzania w życie. I tak np. izby rolnicze uprawnione do opiniowania uchwał dotyczących podatku rolnego nie wykazują żadnej aktywności w tym zakresie z uwagi na to, że rada gminy jest uprawniona jedynie do podjęcia uchwały w sprawie obniżenia ceny żyta (a

przez to stawki podatkowej) oraz uchwały w sprawie zwolnień i ulg podatkowych<sup>1334</sup>. Trudno jest w takiej sytuacji oczekiwać dużej aktywności samorządu rolniczego

Praktycznie nie jest zauważalny udział prokuratora w proces podejmowania uchwał podatkowych<sup>1335</sup>. Kompetencja prokuratora do zaskarżania uchwał podatkowych do sądu administracyjnego wynika z art. 2 w zw. z art. 3 ustawy o prokuraturze oraz z art. 8 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>1336</sup>. W trakcie badań stwierdzono jedynie nadmierną aktywność prokuratora w niektórych częściach kraju w odniesie do bardzo błahych spraw (np. zwolnień o charakterze przedmiotowo-podmiotowych<sup>1337</sup> i obniżek stawek opłaty miejscowej dla dzieci i emerytów<sup>1338</sup>). Jednocześnie zupełnie niezauważone są przez prokuratorów znacznie istotniejsze naruszenia prawa w podejmowanych uchwałach.

### **6.2.7. Brak kadry przygotowanej do przygotowywania projektów uchwał podatkowych**

Dużym problemem dotyczącym procesu przygotowywania uchwał podatkowych jest sygnalizowany w wielu miejscach brak osób posiadających odpowiednie przygotowanie do redagowania projektów aktów prawa miejscowego. W praktyce projekty uchwał podatkowych przygotowuje pracownik zajmujący się realizacją podatków na zlecenie wójta

---

<sup>1334</sup> Niebýt często realizowany jest obowiązek dotyczący opiniowania uchwał związanych z podatkiem rolnym przez izby rolnicze. Na pytanie o to, czy projekty uchwał w sprawie zwolnienia od podatku rolnego użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej oraz w sprawie obniżenia ceny żyta, były opiniowane przez izbę rolniczą w 99 przypadkach udzielono odpowiedzi przeczącej, twierdzącej zaś tylko w 23 sytuacjach.

<sup>1335</sup> Bardzo rzadkie są przypadki zaskarżania przez prokuratora uchwał podatkowych do WSA. Na pytanie o to, czy w danej gminie zaistniała taka sytuacja prawie wszystkie gminy odpowiedziały przecząco. Prokurator zaskarżył uchwałę dotyczącą opłaty miejscowej ze zróżnicowaniem wysokości dla dzieci i młodzieży oraz emerytów i rencistów. Na wniosek podatnika prokurator podjął działania zmierzające do zaskarżenia przez podatnika uchwały w sprawie mieszanego zwolnienia dotyczącego nieruchomości emerytów i rencistów.

<sup>1336</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U Nr 153, poz. 1270 z późn. zm).

<sup>1337</sup> Przykładem takiej sprawy jest uchwalenie przez radę ulgi w odniesie do "... powierzchni budynków gospodarczych przekraczających 50 m<sup>2</sup> będących własnością emerytów i rencistów, których wyłącznym źródłem utrzymania jest emerytura lub renta." Prokurator zaskarżył uchwałę zarzucając, - słusznie, że jest to ulga a nie zwolnienie. Sąd skargę uwzględnił stwierdzając, że jest to zwolnienie podmiotowe zob. wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. Z 16 czerwca 2009 r. (I SA/Go 248/09). Nie są to naruszenia prawa, które powinny być eliminowane w drodze skargi prokuratora.

<sup>1338</sup> WSA w Bydgoszczy, działając na podstawie skargi na uchwałę rady wniesionej przez prokuratora, w wyroku z dnia 15 grudnia 2008 r. (I SA/Bd 581/08) stwierdził, że rada nie ma podstaw do wprowadzania niższych stawek opłaty miejscowej dla dzieci i emerytów, ponieważ jest to zwolnienie! Abstrahując już od całkowicie błędnego rozstrzygnięcia należy zauważyć, że ustalenie niższych stawek opłaty dla dzieci nie jest kategorią spraw, którą powinien zajmować się prokurator! Również prokurator skutecznie zaskarżył przepis uchwały rady, którym było zwolnienie nieruchomości lub ich części, będące w posiadaniu OSP i Rad Sołeckich. Wg prokuratora analiza uchwały pozwala na stwierdzenie, iż rażąco narusza ona przepisy art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – zob. wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 21 lipca 2009 r.

lub rady, przy niewielkim współudziale radcy prawnego<sup>1339</sup>. Pracownicy ci nie zawsze mają wykształcenie wyższe, a bardzo rzadko wykształcenie prawnicze<sup>1340</sup>. Trudno jest wymagać od osoby z wykształceniem średnim albo wyższym nieprawniczym, zatrudnionej w gminie w referacie podatkowym, poprawnego zredagowania projektu aktu prawnego. Jak pokazują badania, niewielki jest udział radcy prawnego na etapie przygotowania projektu uchwały podatkowej<sup>1341</sup>. Projekty te podlegają opiniowaniu radcy prawnego tylko w niektórych gminach. Nie stwierdzono przypadków samodzielnego przygotowania projektu przez radcę prawnego. Najczęściej uchwały rad są parafowane przez radcę prawnego jako zgodne z wymogami formalno-prawnymi. Jest to forma potwierdzenia przez radcę, że przygotowany przez inną osobę projekt uchwały odpowiada wymogom prawa. Jak wykazały badania, bardzo często tak parafowane uchwały w sposób istotny naruszały prawo. Świadczy to o niedostatecznym przygotowaniu radcy prawnego do udziału w procesie tworzenia prawa podatkowego w gminie. Z reguły radca prawny zatrudniony przy tym na część etatu w gminie, nie ma dostatecznej wiedzy umożliwiającej prawidłowe przygotowanie projektu aktu normatywnego, zwłaszcza dotyczącego kwestii podatkowych. Jednak nawet gdy uda się przygotować poprawny projekt, podlega on weryfikacji przez radnych w ramach prac komisji rady. Projekt ten jest bowiem bardzo często, na co zezwala procedura podejmowania uchwał uregulowana w statucie, poprawiany w ramach prac właściwych komisji lub na sesji. Poprawki tego typu przechodzą z dużą łatwością, ponieważ większość radnych nie ma pojęcia o zasadach tworzenia prawa. Ten stan znakomicie ułatwia podejmowanie uchwał niezgodnych z prawem.

Procedura podejmowania uchwał podatkowych nie podlega w zasadzie żadnej kontroli dokonywanej przez osoby mające dostateczną wiedzę na ten temat. To pracownicy wymiarowi i radni (w mniejszym zakresie radca prawny) są osobami, które przygotowują projekt a następnie go uchwalają. Nie funkcjonuje żaden system wewnętrznej weryfikacji zgodności z prawem podejmowanych uchwał.

---

<sup>1339</sup> W zdecydowanej większości przypadków (134) wskazano, że osobą tą jest pracownik komórki organizacyjnej odpowiedzialnej za wymiar i pobór podatków, w 22 przypadkach był to skarbnik a tylko w dwóch przypadkach był to sekretarz lub inspektor ds. obsługi rady gminy. Świadczy to o tym, że nie ma w gminach wyspecjalizowanych komórek zajmujących się tworzeniem prawa podatkowego. Poza tym osoby, które zajmują się realizacją podatków są jednocześnie odpowiedzialne za przygotowanie projektów uchwał podatkowych.

<sup>1340</sup> Z badań wynika, że jedynie 30% osób zajmujących się przygotowaniem projektów uchwał podatkowych ma wykształcenie prawnicze.

<sup>1341</sup> Pomoc radców prawnych, w zakresie przygotowania projektów uchwał podatkowych, pozostawia wiele do życzenia. W 30% odpowiedzi ankietowani źle ocenili współpracę z radcami (41 przypadków), a w 19 sytuacjach nawet bardzo źle. Dobrze i dostatecznie oceniono tę pomoc odpowiednio w 41 i 51 przypadkach.

Mało realny jest podnoszony przez prowadzących badania postulat powoływania w gminach, obok komisji badających merytoryczną poprawność projektów, także stałych komisji, które zajmowałyby się generalnie działalnością uchwałodawczą rady. Istnienie takich komisji mogłoby w sposób znaczący wpłynąć na podniesienie jakości tworzonego w gminie prawa jedynie wówczas, gdy zatrudnione byłyby tam osoby mające odpowiednie wykształcenie i doświadczenie w tym zakresie. Gmin, zwłaszcza wiejskich, nie stać na zatrudnienie takich osób, co podważa sens powoływania wspomnianych komisji.

Z podobnych względów nie jest w praktyce popularny udział w pracach rady ekspertów z zakresu tworzenia prawa. Komisja lub jej przewodniczący, co przewidują postanowienia niektórych statutów gmin, mogą zaprosić na posiedzenie osoby, których wysłuchanie lub obecność są uzasadnione ze względu na przedmiot rozpatrywanej sprawy. Z uprawnienia tego jednakże komisje, z uwagi na koszty, korzystają bardzo rzadko. Z tych też przyczyn osoby te nie są proszone o opinie w danej sprawie.

W efekcie, co potwierdzają ustalenia dokonane w trakcie badań, prawo miejscowe jest tworzone przez nieprzygotowane do tego merytorycznie osoby, których działalność jest weryfikowana przez radnych, którzy także nie mają należytego przygotowania do tworzenia miejscowego prawa podatkowego. Najprostszym rozwiązaniem tego problemu byłoby stworzenie w gminach komórek zatrudniających prawników zajmujących się całościowo procesem podejmowania uchwał, w tym również kontrolą projektów przygotowywanych przez radnych. Nie jest to jednakże, zwłaszcza w małych gminach wiejskich, rozwiązanie racjonalne nie tylko ze względów finansowych. Przygotowanie i podjęcie kilku uchwał podatkowych pod koniec roku kalendarzowego nie uzasadnia tworzenia w ramach urzędu gminy specjalnej komórki organizacyjnej.

Wydaje się, że omawiany problem powinien być rozwiązywany przede wszystkim poprzez zwiększenie roli radcy prawnego w procesie przygotowania projektu i jego uchwalaniu. Wymagałoby to wprowadzenia do statutów zapisu określającego obowiązkowy udział radcy we wszystkich stadiach podejmowania uchwał podatkowych. W chwili obecnej większość statutów nie przewiduje tego typu rozwiązań. Obligatoryjny udział radcy prawnego przy podejmowaniu uchwały zwiększałby jego odpowiedzialność za zgodność z prawem tychże uchwał i eliminował kardynalne błędy popełniane w trakcie ich uchwalania.

Problemów związanych z poprawnym przygotowaniem projektu byłoby mniej, gdyby już na tym etapie RIO, co było sygnalizowane wyżej, miała możliwość jego zaopiniowania. Udział izb na tym etapie tworzenia prawa miejscowego umożliwiłby gminom poznanie opinii organu nadzoru, a przez to odpowiednie przygotowanie projektowanej uchwały.

### **6.2.8. Lobbying przy tworzeniu lokalnego prawa podatkowego**

Niebezpiecznym zjawiskiem, odbijającym się negatywnie na jakości tworzonego przez gminy prawa, jest funkcjonowanie silnego lobbyngu, wymuszającego wprowadzanie korzystnych rozwiązań podatkowych. Z odpowiedzi na jedno z pytań zawartej w ankiecie adresowanej do pracowników urzędów gmin wynika, że są dwa podstawowe problemy przy tworzeniu projektów uchwał podatkowych. Jako pierwszy wskazano naciski zewnętrzne grup lobbyngowych, a zaraz po tym niską jakość przepisów prawa podatkowego. Świadczy to o randze problemu. Różne grupy nacisku są skuteczne, ponieważ mają łatwy dostęp do osób zaangażowanych w proces stanowienia prawa. Lokalny lobbying 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 bardzo silny w środowiskach lokalnych, gdzie osoby piastujące funkcje w organach gmin są powszechnie znane.

Należy dodać, że nie jest widoczne oficjalne zainteresowanie lobbystów udziałem w tworzeniu przez Parlament przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne. Z informacji Szefa Kancelarii Sejmu wydanej na podstawie art. 18 ustawy o działalności lobbyngowej w procesie stanowienia prawa o działaniach podejmowanych przez podmioty wykonujące zawodową działalność lobbyngową w Sejmie wynika, że takie inicjatywy nie były podejmowane.

## **6.3. Propozycje zmian w systemie podatków i opłat lokalnych**

### **6.3.1. Ustawowe określenie świadczeń zaliczanych do kategorii podatków i opłat lokalnych**

Przed sformułowaniem jakichkolwiek postulatów zmian dotyczących podatków i opłat lokalnych trzeba jednoznacznie ustalić jakie świadczenia zaliczają się do tej grupy. Jest to niezbędne z tego powodu, że pojęcie to funkcjonuje w innych aktach prawnych, ale nigdzie nie jest zdefiniowane, co skutkuje powstawaniem problemów interpretacyjnych. Najlepszym przykładem jest art. 168 Konstytucji, zgodnie z którym, „jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”. No i tu pojawia się problem dotyczący tego jakie świadczenia należy zaliczyć do tej grupy. Innym przykładem może być art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych

izbach obrachunkowych<sup>1342</sup>. Z tego przepisu wynika, że kompetencje nadzorcze przysługują RIO jedynie w odniesieniu do uchwał rad w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa. I tutaj znowu się pojawia pytanie o to, jakie podatki należy zaliczyć do tej grupy.

Przykłady te uzasadniają potrzebę jednoznacznego ustalenia katalogu podatków i opłat lokalnych. Tylko w ten sposób można ostatecznie usunąć problemy interpretacyjne związane z rozumieniem tego pojęcia. Umożliwi to także systemowe podejście do reformy tej grupy świadczeń. Nie można np. skutecznie zmienić konstrukcji podatku od nieruchomości uregulowanego w ustawie o podatkach i opłatach bez zmiany podatku rolnego i leśnego, które z formalnego punktu widzenia nie są podatkami i opłatami lokalnymi<sup>1343</sup>.

Wbrew pozorom jednoznaczne określenie jakie świadczenia zaliczane są do tej kategorii nie jest takie proste. Bierze to się stąd, że zasadnicze znaczenie w omawianej materii ma ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, której tytuł błędnie sugeruje, że są tam uregulowane wszystkie podatki i opłaty lokalne<sup>1344</sup>. W istocie rzeczy są tam unormowane jedynie niektóre z nich, co w literaturze nie budzi wątpliwości<sup>1345</sup>. Dla uniknięcia nieporozumień interpretacyjnych w doktrynie używa się pojęcia „podatki i opłaty samorządowe”, do których zaliczą się niewątpliwie podatki i opłaty lokalne uregulowane w powołanej ustawie o takim tytule<sup>1346</sup>. Pojęcie to jest używane w literaturze w odniesieniu do świadczeń podatkowych, które charakteryzują się tym, że stanowią dochód budżetu gminy i mogą być w pewnym zakresie kształtowane przez radę gminy bądź też wójta, burmistrza, prezydenta<sup>1347</sup>. Zalicza się do nich, oprócz „podatków i opłat lokalnych” z ustawy o takim tytule, podatek rolny, podatek leśny, kartę podatkową, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz opłatę skarbową. Świadczenia te stanowią w miarę jednorodną grupę i powinny być traktowane jako podatki lokalne czy też samorządowe; nazwa ma tu znaczenia drugorzędne.

Nie ma wątpliwości, że wskazany katalog podatków i opłat lokalnych ma charakter przypadkowy i jest wynikiem ewolucji polskiego systemu podatkowego, którego obecny kształt bazował na istniejących na początku lat 90-tych ubiegłego wieku regulacjach

---

<sup>1342</sup> Tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577, z późn. zm.

<sup>1343</sup> Nie są bowiem uregulowane we wspomnianej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

<sup>1344</sup> Szerzej M. Popławski, Pojęcie „podatki lokalne”, „Finanse Komunalne” 2003, nr 3.

<sup>1345</sup> Problem ten istniał na gruncie poprzednich regulacji, gdzie wyraźnie w tytule ustawy stwierdzano, że reguluje ona niektóre podatki i opłaty lokalne – zob. np. ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 45, poz. 229, z późn. zm.)

<sup>1346</sup> L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 59 i nast.

<sup>1347</sup> Ibidem.

prawnych. Nie jest to na pewno katalog do którego zaliczono świadczenia spełniające z góry określone kryteria. W związku z tym powstaje pytanie: czy do tego katalogu nie powinny być zaliczone inne świadczenia, pominięte przez ustawodawcę, a mające cechy podatków lokalnych?

Najpierw należałoby rozważyć czy wśród istniejących już podatków nie ma takich, które powinny być uznane za lokalne. Są argumenty przemawiające za tym, aby ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, uregulowany w ustawie o zryczałtowanym opodatkowaniu niektórych przychodów osób fizycznych<sup>1348</sup>, stał się dochodem budżetów samorządowych. Uregulowana w tej samej ustawie karta podatkowa od dłuższego już czasu stanowi dochód podatkowy gminy. Jest to – obok ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych - forma opłacania podatku dochodowego przez lokalnych przedsiębiorców, prowadzących działalność gospodarczą w niewielkim zakresie. Dostyc często wskazuje się, że władze lokalne powinny mieć uprawnienia do kształtowania w pewnych zakresie obciążeń tej kategorii podatników, a to jest możliwe jedynie wówczas, gdy ryczałty te będą zaliczane do kategorii podatków lokalnych. Podobieństwo konstrukcji tych świadczeń uzasadnia zaliczenia tego ryczałtu do grupy świadczeń lokalnych. Te same argumenty przemawiają za tym, aby podatkiem lokalnym stał się ryczałt płacony przez osoby duchowne. Wiązałoby się to oczywiście z korektą udziałów samorządu w podatku dochodowych od osób fizycznych, która uwzględniałaby zmniejszenie wpływów uzyskiwanych przez budżet państwa. W unormowaniach dotyczących tych ryczałtów należałoby wprowadzić rozwiązania umożliwiające wpływ władz lokalnych na ich konstrukcję. Myślę tu o możliwości wprowadzania zwolnień oraz obniżania stawek.

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

Inną możliwością poszerzenia katalogu podatków lokalnych są podatki fakultatywne wprowadzane w formie uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. W chwili obecnej jedynie opłata od posiadania psów oraz opłata miejscowa mogą (ale nie muszą) być wprowadzane w formie uchwały rady gminy. Wydaje się, że nic nie stoi na przeszkodzie aby opłata targowa, co już zostało podniesione, także była świadczeniem

---

<sup>1348</sup> Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zm.)



fakultatywnym. Wiele gmin, zwłaszcza wiejskich, gdzie nie ma handlu ulicznego, nie jest zainteresowana podejmowaniem uchwał wyznaczaniem inkasentów i realizacją świadczenia, które w zasadzie nie przynosi dochodów. Dlaczego zatem są zobligowane ustawowo do wprowadzania fikcyjnej opłaty, która w rzeczywistości nie jest realizowana. Zdecydowanie lepiej byłoby pozostawić gminom możliwość swobodnego decydowania o tym, czy na terenie gminy powinna być pobierana opłata targowa. W ten sposób wszystkie opłaty lokalne uregulowane w obowiązującej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych byłyby fakultatywne i bardzo zbliżone konstrukcyjnie w zakresie ustalania stawki, wprowadzania zwolnień oraz trybu realizacji. Są to przesłanki do objęcia tych opłat odrębną ustawą, gdzie byłyby całościowo uregulowane. W ustawie tej mogłyby się znaleźć także inne opłaty o charakterze publicznoprawnym wprowadzane samodzielnie przez władze lokalne.

### **6.3.2. Precyzyjne określenie pojęcia „opłata lokalna”**

Duża dowolność ustawodawcy w posługiwaniu się terminem opłata lokalna prowadzi do zatarcia różnic pomiędzy świadczeniami podatkowymi i odpłatnymi, zwanym z realizacją określonych zadań na rzecz wnioskodawcy. Analizując pojęcie podatków i opłat lokalnych należy wyjaśnić, czym jest opłata lokalna i w jakim zakresie różni się od podatku lokalnego? Są to niewątpliwie bardzo zbliżone pojęcia. W nauce prawa podatkowego powszechnie wskazuje się, że podstawowa i w zasadzie jedyna różnica zachodząca pomiędzy podatkiem i opłatą sprowadza się do tego, że podatek jest świadczeniem o charakterze nieodpłatnym. Nieodpłatny charakter podatku jest też jedną z jego istotnych cech w definicji zawartej w art. 6 Ordynacji podatkowej. Nieodpłatność podatku wyraża się tym, że podatnik uiszczając podatek nie otrzymuje ze strony Skarbu Państwa lub gminy żadnego świadczenia wzajemnego<sup>1349</sup>. I to różni podatek od typowej opłaty. Opłata pobierana jest w związku z konkretnymi czynnościami organów państwowych lub samorządowych, bądź też za konkretne usługi. W doktrynie podkreśla się, że opłata ma charakter ekwiwalentny<sup>1350</sup>, 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 podatku<sup>1351</sup>. Podobnie będzie wówczas, gdy z

---

<sup>1349</sup> Por. np. B. Brzeziński, Wprowadzenie do prawa podatkowego, Toruń 2008, s. 38;

<sup>1350</sup> Tamże.

<sup>1351</sup> Tamże.

wniesieniem „opłaty” nie będzie wiązało się żadne świadczenie ze strony państwa lub samorządu. Taka „opłata” będzie w istocie rzeczą podatkiem.

Odniesienie powyższych rozważań do katalogu „opłat” lokalnych uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych pozwala zasadnie twierdzić, że są to świadczenia mając wszystkie cechy podatków. Najlepszym przykładem jest opłata od posiadania psów, która jeszcze do niedawna była podatkiem od posiadania psów. Opłata targowa nie jest w żaden sposób ekwiwalentna i ma charakter podatkowy. Podobnie jest z opłatą miejscową i uzdrowską. W zasadzie typową opłatą lokalną jest tylko opłata skarbową uregulowaną w ustawie o opłacie skarbowej oraz opłata prolongacyjna i opłata za wydanie interpretacji indywidualnej uregulowane w ordynacji podatkowej. Tak więc na pytanie co to są opłaty lokalne w obowiązującym stanie prawnym bardzo trudno jest odpowiedzieć. Powinno to ulec zmianie przez jednoznaczne nazywanie świadczeń publicznych realizowanych przez samorząd, co odnosi się przede wszystkim do „opłat”, które w istocie rzeczy są typowymi podatkami. Czy są jakieś powody dla których ustawodawca zdecydowała się świadczenia podatkowe nazywać opłatami. Ja ich nie dostrzegam, z uwagi na to, że poczynając od Konstytucji poprzez ordynację podatkową i ustawy podatkowe podatki i opłaty lokalne są traktowane jako jednorodne świadczenia na etapie ich wprowadzania i realizacji. Należy jednak postulować konsekwentne posługiwanie się prawidłową terminologią przy określaniu podatków i opłat, co ma duże znaczenie na gruncie bardzo skomplikowanego systemu opłat samorządowych w Polsce<sup>1352</sup>.

Wyżej wskazano na potrzebę całościowego traktowania podatków i opłat lokalnych (samorządowych). Jednym z przejawów takiego podejścia jest ustawowe określenie tej grupy świadczeń. Są tu możliwe dwa rozwiązania. Pierwsze z nich sprowadza się do objęcia jedną ustawą wszystkich świadczeń zaliczanych do tej grupy. W ten sposób w jednym akcie byłyby uregulowane wszystkie podatki i opłaty lokalne, co rozwiązałoby szereg problemów związanych z rozumieniem tego pojęcia. Teoretycznie jest to postulat do zrealizowania, ale można wskazać na jego mankamenty<sup>1353</sup>. Wydaje się, że lepiej byłoby, aby te zbliżone do siebie podatki i opłaty były uregulowane w jednej ustawie. Przemawia za tym przede wszystkim to, że można byłoby w jej części ogólnej zawrzeć przepisy wspólne dotyczące wszystkich świadczeń z tej grupy (organy podatkowe właściwe, słownik ustawowy, terminy płatności, kompetencje rady

<sup>1352</sup> Zob. G. Liszewski (red. Opłaty samorządowe w Polsce- problemy praktyczne, Białystok 2010, s. 255 i nast.

<sup>1353</sup> Przede wszystkim trzeba byłoby „na siłę” w jednej ustawie regulować tak różne konstrukcyjnie świadczenia jak podatek od środków transportowych oraz podatek od spadków i darowizn. Można jednakże wskazać określone podatki, których konstrukcje powinny być objęte jedną ustawą. Jako przykład można podać podatek od nieruchomości, rolny i leśny, opłaty lokalne czy też ryczałty podatkowe.

gminy, zasady poboru, zwolnienia, ulgi itp.). Ujęte w jednej ustawie podatki i opłaty lokalne na pewno miałyby konstrukcje ujednoczone i zharmonizowane z uprawnieniami gminnych organów podatkowych. Zasadniczą przeszkodą w realizacji tego postulatu jest przede wszystkim to, że nie jest jeszcze wypracowany docelowy model podatków i opłat lokalnych, co uniemożliwia stworzenie już teraz swobodnego „kodeksu” tych należności. Nie ma sensu uchwalenie nowej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która znowu – w założeniu – miałaby charakter tymczasowy. Najpierw zatem należałoby opracować koncepcję reformy tej grupy świadczeń (przede wszystkim opodatkowania nieruchomości), a dopiero później rozstrzygać o kształcie i zawartości ustawy lub ustaw, które tę reformę by wprowadzały.

Drugi pomysł na ustawowe uregulowanie tej grupy podatków sprowadza się do tego, że w jednej ustawie (np. ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego) wskaże się jakie podatki i opłaty są zaliczane do tej grupy. Już ten zabieg spowodowałby, że przestałby istnieć wątpliwość co do „lokalności” poszczególnych świadczeń. Nie przesądzałoby to czy określone podatki byłyby w uregulowane w odrębnych ustawach czy też w jednej. Niektóre z tych świadczeń, z uwagi na zbliżoną konstrukcję prawną i uwarunkowania historyczne, powinny być objęte jedną ustawą. Inne natomiast – z tych samych powodów – byłyby uregulowane w odrębnych ustawach ( np. podatek od spadków i darowizn czy też podatek od czynności cywilnoprawnych). Realizując ten postulat, za którym się opowiadam, należałoby zmienić tytuł ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zmiana sprowadzała by się do dodania w tytule, że uregulowane są tam **niektóre** podatki i opłaty lokalne.

### **6.3.3. Zmiany zasad opodatkowania majątku nieruchomego**

Najważniejszym, a zarazem najtrudniejszym do realizacji, postulatem reformy omawianej grupy świadczeń jest stworzenie racjonalnego systemu opodatkowania nieruchomości. Koniecznością jest ujednoczenia zasad opodatkowania nieruchomości i zamknięcia ich w jednej konstrukcji nowego, jedyne, podatku od nieruchomości. Dziś przepisy o podatkach obciążających władanie nieruchomościami „rozstrzelone” są w trzech ustawach. Wprowadzenie jednego podatku uprościłoby mechanizm opodatkowania majątku nieruchomego i realizowałoby klasyczną zasadę jasności systemu podatkowego.

Od długiego czasu trwają w Polsce prace nad całkowitą przebudową systemu opodatkowania nieruchomości idącego w kierunku wprowadzenia podatku od wartości majątku. Niestety w obowiązującym systemie wysokość podatków ustawodawca uzależnia od zupełnie innych okoliczności niż wartość nieruchomości. Nie licząc podatku obciążającego budowlę, o wysokości pozostałych świadczeń decyduje powierzchnia lub powierzchnia użytkowa gruntu,

budynku lub lokalu. Stan ten przywodzi na myśl próbę mierzenia wartości majątku przy pomocy linijki – czasy, w których o rozmiarach majątku mogła decydować powierzchnia posiadanych gruntów, już dawno odeszły w niepamięć. Na dzień dzisiejszy dochodzi do sytuacji, gdy taki sam podatek od nieruchomości płaci osoba posiadająca zrujnowaną szopę jak osoba mająca luksusowo urządzonej dom letniskowy (o tej samej powierzchni co wspomniana wcześniej szopa). Dlatego też rząd projektuje połączyć podatki rolne, leśny i od nieruchomości w jedną konstrukcję podatkową – tzw. podatek „katastralny” czyli świadczenie, którego wysokość oparta byłaby o wartość nieruchomości (rolnej, leśnej lub innej) ujętą w katastrze nieruchomości.

W pewnym zakresie rozwiązałyby to istniejący w Polsce od wielu lat problem fikcyjnego opodatkowania rolnictwa, a zwłaszcza nieruchomości rolnych<sup>1354</sup>. W chwili obecnej podatki obciążające nieruchomości, a zwłaszcza rolne, są jedynymi świadczeniami obciążającymi dochody i majątek właścicieli gospodarstw rolnych (pomijając dochody z działów specjalnych produkcji rolnej). W związku z tym, że ta grupa zawodowa nie płaci na ogólnych zasadach podatków od dochodu uzyskiwanego z prowadzenia działalności rolniczej, próbuje się podatkowi rolnemu nadać charakter podatku o charakterze przychodowo-dochodowo-majątkowym<sup>1355</sup>. Jest to oczywiście pewna fikcja, negatywnie jednak rzutująca na realne obciążenie podatkiem rolnym, czego przejawem jest np. instytucja hektara przeliczeniowego, która nie bardzo wiadomo czy ma służyć ustaleniu przychodowości, dochodowości, wartości czy też powierzchni gospodarstwa rolnego. Podatek ten powinien być z systemu usunięty. Nieruchomości rolne, co sygnalizowano wyżej, powinny być objęte nowym podatkiem od wartości nieruchomości. Powyższe uwagi dotyczą także podatku leśnego, który jest kopią podatku rolnego.

#### **6.3.4. Ewidencja nieruchomości na potrzeby opodatkowania**

W chwili obecnej w zasadzie nie ma jednolitej i wiarygodnej ewidencji umożliwiającej prawidłowy wymiar podatków obciążających majątek nieruchomy. Powierzchnia będąca podstawą opodatkowania w podatku rolnym, leśnym i id nieruchomości w założeniu ma wynikać z ewidencji gruntów i budynków. W rzeczywistości jednak funkcjonuje jedynie ewidencja gruntów, ewidencji budynków nie udało się stworzyć do

---

<sup>1354</sup> Na potrzebę dalszego utrzymania tego systemu przez pewien okres wskazuje C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 332 i nast.

<sup>1355</sup> Szerzej L. Etel, *Podatki przychodowo-dochodowo-majątkowe (w:) L. Etel (red.) Prawo daninowe, t. III System Prawa Finansowego*, Warszawa 2010, s. 305 i nast.

dzisiaj. Dane zawarte w ewidencji gruntów, a zwłaszcza klasyfikacja gruntów rolnych, są bardzo często nieaktualne, co prowadzi do licznych perturbacji na etapie realizacji tych podatków. W związku z tym należy postulować jak najszybsze wprowadzenie specjalnych ewidencji na potrzeby opodatkowania prowadzonych przez organy podatkowe oraz aktualizację i modernizację ewidencji gruntów i budynków. Usprawnienie funkcjonowania tych ewidencji przyspieszy stworzenie w Polsce katastru fiskalnego.

Pozostałością po próbie wprowadzenia katastru – niestety nieudaną – jest ewidencja podatkowa nieruchomości, uregulowana w rozdziale 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1356</sup>. Jej wprowadzenie miało na celu stworzenie w gminach odrębnych od ewidencji gruntów i budynków rejestrów danych, niezbędnych do realizacji podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego. Pomysł bardzo dobry, ponieważ prowadzący do stworzenia ewidencji zawierającej komplet danych na potrzeby opodatkowania nieruchomości. Po przeprowadzeniu powszechnej taksacji ewidencje te byłyby w istocie rzeczy katastrum fiskalnym. Zaczęło się bardzo dobrze, ponieważ zrealizowane zostały w całości sfinansowane przez Ministerstwo Finansów (środki UE) szkolenia pracowników gmin, którzy mieli się zająć prowadzeniem tych ewidencji. Pomysł jednak został zaniechany i teraz pozostały po nim smutne wspomnienia nasuwające się w trakcie czytania rozdziału 2a, w którym zawarte są martwe przepisy. Moim zdaniem do pomysłu należy wrócić, ale dopiero po zaktualizowaniu ewidencji gruntów i budynków. Tworzenie bowiem podatkowej ewidencji nieruchomości w oparciu o zdezaktualizowane dane z ewidencji gruntów i budynków nie ma sensu. Należy postulować podjęcie prac zmierzających przede wszystkim do zmian klasyfikacji gruntów w miastach oraz objęcia ewidencją wszystkich budynków. Bez tego nie będzie można stworzyć wiarygodnych ewidencji na potrzeby podatkowe.

### **6.3.5. Wszystkie podatki i opłaty lokalne powinny być realizowane przez samorządowe organy podatkowe**

Jednym z najistotniejszych problemów związanych z reformą podatków i opłat lokalnych jest określenie pozycji i kompetencji samorządowych organów podatkowych. Można tu wskazać na dwie możliwości. Pierwsza z nich – realizowana np. we Francji –

---

<sup>1356</sup> Na pytanie czy na terenie gminy/miasta funkcjonuje podatkowa ewidencja nieruchomości pozytywnie odpowiedziało jedynie 77 respondentów. W 74 gminach ewidencja taka nie funkcjonuje, chociaż w założeniu ma ona charakter obligatoryjny.

sprowadza się do tego, że podatki zasilające budżety lokalne są pobierane przez wyspecjalizowane państwowe służby podatkowe. Samorząd nie ma własnych organów podatkowych, co nie jest traktowane jako ograniczenie władztwa podatkowego samorządu<sup>1357</sup>. W Polsce gminy realizują podatki lokalne w większości przypadków za pośrednictwem własnych organów podatkowych (wójt, burmistrz, prezydent)<sup>1358</sup>. W mojej opinii model ten powinien być – ale w wersji zmodyfikowanej – nadal utrzymany. Modyfikacja powinna pójść w tym kierunku, aby wszystkie podatki i opłaty lokalne były pobierane przez organy samorządowe<sup>1359</sup>. W obowiązującym stanie prawnym niektóre podatki, zasilające budżet gminy, są realizowane przez państwowe organy podatkowe. Chodzi tu o podatek od spadków i darowizn i podatek od czynności cywilnoprawnych, które są pobierane przez urzędy skarbowe. Jest to pewna niekonsekwencja ustawodawcy, który powołał gminne organy podatkowe, a jednocześnie nie przekazał im do realizacji wszystkich podatków lokalnych. Czemu? Uzasadnia się to tym, że zarówno konstrukcja podatku spadkowego jak i od czynności cywilnoprawnych, cechuje się wysokim stopniem trudności, jeśli chodzi o wymiar i pobór tych świadczeń, a w związku z tym do ich realizacji niezbędne jest posiadanie fachowej kadry i zaplecza technicznego. Uznano, iż gminy nie mają odpowiedniego przygotowania do tego, aby zajmować się „tak trudnymi podatkami”. Jak pokazała wieloletnia praktyka, zdecydowanie więcej problemów związanych z wymiarem i poborem zrodziły przepisy regulujące podatek rolny, leśny czy podatki lokalne – nigdy jednak ustawodawca nie „odebrał” gminom prawa do realizacji tych ostatnich. Wydaje się, iż już od dawna istnieją warunki do tego, aby wszystkie podatki stanowiące dochód budżetów gmin, a więc także podatek spadkowy i podatek od czynności cywilnoprawnych, znalazły się w gestii gminnych organów podatkowych.

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

---

<sup>1357</sup> Samorząd nie musi ponosić wydatków związanych z realizacją podatków. Nie bez znaczenia jest również to, że państwowe organy są wyspecjalizowane w poborze podatków, co zapewnia efektywność w ich poborze.

<sup>1358</sup> Organem podatkowym jest także starosta i marszałek, ale zarówno powiat jak i województwo nie mają własnych podatków.

<sup>1359</sup> Postulat ten nie cieszy się popularnością wśród pracowników gminnych organów podatkowych. Na pytanie dotyczące tego czy wójt, burmistrz (prezydent) powinien być właściwy w zakresie realizacji podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych i karty podatkowej? twierdząco odpowiedziało Okło połowa ankietowanych (70)

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.

### **6.3.6. Eliminacja podatków nie przynoszących dochodów**

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

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

Na wzrost kosztów poboru podatków lokalnych ma wpływ błędna praktyka, po części wynikająca z nieprecyzyjnych przepisów, doręczania tzw. zerowych decyzji podatkowych. Organ podatkowy wylicza w takiej decyzji, że podatnik nie ma nic do zapłacenia (np. jest zwolniony) i taką „decyzję wymiarową” doręcza podatnikowi. W efekcie realizacji takiego podatku gmina traci (koszty doręczenia) a nie zyskuje, co kłóci się z istotą podatku. Sprawa musi doczekać się ustawowego uregulowania poprzez wprowadzenie zasady, że nie są

pobierane (zaniechanie poboru z mocy ustawy) zobowiązania, których kwota nie przekracza np. dwukrotności kosztów doręczenia decyzji podatkowej.

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

### **6.3.7. Gmina powinna mieć możliwość zaskarżania do sądu decyzji samorządowych kolegiów odwoławczych**

Gmina powinna mieć możliwość zaskarżenia do sądu administracyjnego decyzji samorządowego kolegium odwoławczego. Zbliżona kompetencja przysługuje gminie w odniesieniu do rozstrzygnięć nadzorczych RIO. Mogą one być zaskarżane przez gminę do sądu administracyjnego. Niestety uprawnienie takie nie przysługują gminie w odniesieniu do orzeczeń SKO. W wyniku niekorzystnych dla gmin decyzji SKO, gmina – osoba prawna – bardzo często traci znaczne dochody podatkowe. Wpływy z podatków jako dochody własne są chronione przez Konstytucję RP gwarantującą ich nienaruszalność. Jednocześnie gmina jako jednostka samorządu terytorialnego nie ma prawa do zaskarżenia orzeczeń SKO do sądu administracyjnego. W świetle art. 133 Ordynacji podatkowej gmina nie jest stroną postępowania, a zatem nie przysługuje jej prawo do zaskarżenia orzeczeń SKO. Prawo to powinno przysługiwać gminie jako jednostce samorządu terytorialnego, a nie wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi) jako organowi podatkowemu orzekającemu w pierwszej instancji. Gmina powinna mieć możliwość ochrony swoich dochodów w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Wpłynęłoby to korzystnie również na poziom orzeczeń SKO, które musiałyby się liczyć z możliwością ich zaskarżenia nie tylko przez podatnika, ale i gminę.

Nie jest przy tym w praktyce należycie wykonywane uprawnienie prokuratora, który tylko w nielicznych sprawach brał udział w procedurach podatkowych dotyczących podatków



i opłat lokalnych<sup>1360</sup>. W tej sytuacji SKO jest organem mającym zbyt silną pozycję w stosunku do gminy na etapie realizacji jej dochodów podatkowych.

### **6.3.8. Potrzebne są zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych**

Szczegółowo na kwestie związane z funkcjonowaniem przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwrócono uwagę we wcześniejszych częściach tego opracowania analizując stwierdzone w trakcie badań problemy dotyczące m.in. podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych i opłat lokalnych. W tym miejscu ograniczam się jedynie do wskazania tych, które mają decydujące znaczenie i powinny być jak najszybciej przedmiotem prac legislacyjnych.

Negatywnie należy ocenić wprowadzenie do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w art. 1a słowniczka pojęć w niej występujących. Nie chodzi przy tym o samą ideę – słowniczki ustawowe są powszechnie stosowane i z reguły ułatwiają zrozumienie regulacji zawartych w ustawach. Nie jest tak jednak w przypadku niektórych definicji zamieszczonych w omawianej ustawie. Uwaga ta dotyczy zwłaszcza pojęć „budynek” i „budowla”. W tych definicjach, odsyłających do przepisów prawa budowlanego, ustawodawca zdecydował się jednak na pewne modyfikacje, co spowodowało wielkie zamieszanie, zwłaszcza w rozumieniu „budowli”. Większość orzeczeń i poglądów formułowanych w doktrynie w zasadzie pomija definicję „budowli” zawartą w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych i od razu przechodzi do definicji „budowli” zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy z 7.07.1994 r. - Prawo budowlane<sup>1361</sup>. W efekcie prowadzi to do niezliczonych sporów interpretacyjnych i różnorodnych kombinacji. Przykładem tych ostatnich mogą być ostatnio skutecznie realizowane zmiany zasad opodatkowania tzw. obiektów liniowych (linie telekomunikacyjne). Wyłączono je z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zmieniając definicję budowli w prawie budowlanym, a pozostawiając nienaruszoną definicję budowli w omawianej ustawie. Podobny zabieg zastosowano w odniesieniu od elektrowni wiatrowych i próbowano zastosować przy opodatkowaniu budowli kopalni. Są to ewidentne przykłady niedopuszczalnego według mnie trybu wprowadzania zmian w prawie podatkowym: w drodze zmiany aktów innych niż podatkowe. Ich jedynym celem jest skuteczna ucieczka od

---

<sup>1360</sup>W trakcie badań stwierdzono, że udział prokuratora w procedurach podatkowych prowadzonych przez gminne organy podatkowe jest stosunkowo rzadki (w 5 gminach prokurator brał udział w prowadzonych postępowaniach podatkowych). Ponadto stwierdzono, że w 3 gminach prokurator uczestniczył w czynnościach sprawdzających i w 3 w kontroli podatkowej. Z badań ankietowych wynika, że w 124 gminach prokurator nie uczestniczył w ww. procedurach.

<sup>1361</sup> Tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.

płacenia podatku od nieruchomości. Jest to możliwe z uwagi na mankamenty wyżej wymienionych definicji. Wydaje się, że te problemy w znacznej mierze przestałyby istnieć, gdybyśmy mieli prawidłowo funkcjonującą ewidencję gruntów i budynków, poszerzoną o budowle podlegające opodatkowaniu. Definicje obiektów objętych podatkiem od nieruchomości powinny być powiązane – na wzór podatku od towarów i usług -- z klasyfikacjami statystycznymi (Klasyfikacja Obiektów Budowlanych lub Klasyfikacja Środków Trwałych).

Równie kłopotliwa w stosowaniu jest słowniczkowa definicja gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Można mieć wątpliwości co do racjonalności założenia, że sam fakt posiadania ich przez przedsiębiorcę wystarcza do uznania tych rzeczy za związane z działalnością gospodarczą, a przez to opodatkowanych najwyższą stawką podatku. Jest to jednak jeden z podstawowych filarów obowiązującego systemu opodatkowania nieruchomości, który można uzasadnić, wskazując na jego pozytywne aspekty fiskalne. Nie to jest jednak głównym mankamentem analizowanej definicji. Użyty w niej został bardzo nieprecyzyjny zwrot wyłączający budynki, budowle i grunty z kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wówczas, gdy nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności „ze względów technicznych”. Odszyfrowywanie tego pojęcia jest przedmiotem kilkudziesięciu wyroków sądowych, kilku pism ministerstwa finansów, kilkuset interpretacji indywidualnych i wielu publikacji. Problem w tym, że po 9 latach zastanawiania się, co oznaczają owe „względy techniczne”, w dalszym ciągu nie ma zgodności w tym zakresie<sup>1362</sup>. To jest najlepsze uzasadnienie do jak najszybszego wyeliminowania tego pojęcia z przepisów regulujących podatek od nieruchomości. Stan nieruchomości, w tym techniczny – cokolwiek by to znaczyło, zwłaszcza w odniesieniu do gruntów – wpływa na jej wartość. Gdyby zatem wartość była podstawą opodatkowania, nie trzeba by było posługiwać się w ustawie tego typu niedookreślonymi pojęciami, które w praktyce bardzo utrudniają realizację tego świadczenia. Moim zdaniem omawiane rozwiązanie w obecnym stanie prawnym niczemu nie służy z uwagi na to, że o wysokości podatku decyduje przede wszystkim fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę, a nie to, w jakim jest stanie technicznym.

Wielokrotnie zmieniały się regulacje dotyczące podatnika podatku od nieruchomości. W wyniku wprowadzanych sukcesywnie zmian rozwiązywano większość problemów

---

<sup>1362</sup> Analizowany zwrot został wprowadzony ustawą z 30.10.2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683).

związanych ze stosowaniem art. 3 analizowanej ustawy. Nadal jednak należy ten przepis doskonalic przynajmniej w trzech aspektach.

Pierwszy z nich dotyczy określenia jako podatników jednostek organizacyjnych, w tym spółek nieposiadających osobowości prawnej. Niektóre z tych jednostek, np. spółka cywilna, nie mogą być właścicielem czy też posiadaczem nieruchomości, a przez to podatnikiem podatku od nieruchomości. Jednak sam fakt wskazania tych jednostek jako „potencjalnych” podatników skutkuje tym, że w orzecznictwie sądowym spółka cywilna (a nie jej wspólnicy) uznawana jest za podatnika. Ma to swoje następstwa prawne w postaci niewydawania decyzji wspólnikom spółki cywilnej, przez co nie powstaje w stosunku do nich zobowiązanie podatkowe. Problem ten powinien być rozwiązany poprzez wyraźne wskazanie jedynie właścicieli, posiadaczy i użytkowników wieczystych nieruchomości jako podatników.

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

Z przepisów określających podatnika powinien już dawno być usunięty art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Jest to regulacja zawierająca oczywiste błędy, które niestety nie mogą być wyeliminowane, mimo że takie postulaty są zgłaszane od wielu lat<sup>1363</sup>. Sposób obliczania podatku od części wspólnych budynku i gruntu powoduje, że zawsze pozostaje część nieopodatkowana, która może sięgać tysięcy metrów kwadratowych, co wcale nie było zamierzeniem ustawodawcy. Ustalenie udziału w częściach wspólnych nieruchomości

---

<sup>1363</sup> Po raz pierwszy zwróciła na to uwagę E. Bończak-Kucharczyk, Pewne kłopoty z liczeniem, „Rzeczpospolita” z 18.03.2003 r. Zob. też L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 170 i n.

powinno odbywać się na zasadach wynikających z ustawy o własności lokali, co i tak w praktyce ma miejsce z uwagi na trudności z ustaleniem powierzchni użytkowej całego budynku.

Największym mankamentem obowiązującej konstrukcji podatku od nieruchomości jest niewątpliwie podstawa opodatkowania. Jest nią – w odniesieniu do gruntów i budynków – powierzchnia, a budowli – wartość przyjęta na potrzeby amortyzacji. W tym miejscu nie będę rozodził się nad wadami określania wartości majątku w metrach – zasygnalizowałem to już wcześniej. Problem ten może być rozwiązany jedynie poprzez wprowadzenie podatku od wartości nieruchomości, opartego na danych wynikających z katastru fiskalnego nieruchomości<sup>1364</sup>. Dalsze udoskonalanie powierzchni jako podstawy opodatkowania niczemu nie służy i w efekcie oddala jedynie wprowadzenie zasadniczych reform w tym zakresie. Nie ma – według mnie – szans, aby w krótkim czasie został w Polsce stworzony kataster fiskalny i oparty na wynikających z niego danych podatek od wartości nieruchomości. Nie oznacza to, że jesteśmy skazani na dalsze opodatkowywanie budynków i gruntów według ich powierzchni. Na szczególną uwagę zasługują postulaty zastąpienia obowiązującej podstawy opodatkowania budynków ich wartością przyjętą na potrzeby amortyzacji. Dotyczyłoby to jedynie budynków przedsiębiorców, gdzie ta wartość jest obligatoryjnie ustalana. Można również wskazać na to, że w zasadzie nie ma zbyt dużych kłopotów z ustaleniem wartości rynkowej gruntów. Jeżeli organy podatkowe na potrzeby np. podatku od spadków i darowizn lub podatku od czynności cywilnoprawnych są w stanie bardzo precyzyjnie ustalić cenę 1 mkw. działki położonej na danym obszarze, to nie miałyby również kłopotów z weryfikowaniem wartości rynkowej gruntów deklarowanych do opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Sądzę, że jeszcze przed sfinalizowaniem powszechnej taksacji nieruchomości należałoby tam, gdzie wartość jest możliwa do ustalenia, wprowadzać ją jako podstawę opodatkowania budynków i gruntów. Ułatwiłoby to wprowadzenie w przyszłości docelowego podatku katastralnego z uwagi na przyzwyczajenie się podatników do takiego sposobu opodatkowania. Jest to widoczne na przykład w odniesieniu do budowli, gdzie podstawą opodatkowania jest ich wartość i nikt nie kwestionuje zasadności takiej formuły opodatkowania. Sprawą w moim odczuciu decydującą o powodzeniu stopniowego zastępowania powierzchni nieruchomości ich wartością jest dokładne oszacowanie wysokości podatku płaconego od wartości. Przyjęcie wartości jako podstawy opodatkowania nie może

---

<sup>1364</sup> Od 20 lat postuluje to już G. Nowecki, *Kataster i system katastralny*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.

doprowadzić do skokowego wzrostu płaconego podatku. To jest chyba główny czynnik decydujący o niechęci podatników do opodatkowania *ad valorem*.

Nie udało się w omawianej ustawie zrealizować doskonałego pomysłu zamieszczenia w ustawie wszystkich zwolnień i wyłączeń od podatku. Z różnych powodów poza art. 7 u.p.o.l. pozostały zwolnienia nieruchomości kościołów i związków wyznaniowych, położonych w specjalnych strefach ekonomicznych oraz przeznaczonych na budowę dróg. Zwolnienia od podatków powinny być uregulowane w ustawach podatkowych, a nie „przy okazji” normowania funkcjonowania np. nabywania gruntów pod przyszłe inwestycje drogowe. Umieszczanie przepisów podatkowych w innych ustawach jest przyczyną powstawania licznych problemów interpretacyjnych, co jest dobrze widoczne przy opodatkowaniu nieruchomości zlokalizowanych w specjalnych strefach ekonomicznych. Należy ponownie postulować o podjęcie próby zamieszczenia w art. 7 zwolnień od podatku od nieruchomości.

Niezmiennym elementem konstrukcji podatku od nieruchomości pozostaje tryb płatności tego świadczenia. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej samodzielnie wyliczają kwotę podatku w deklaracji i co miesiąc wpłacają ratę na konto organu podatkowego. Natomiast osoby fizyczne składają informacje dotyczące podatku do właściwego organu podatkowego, który wymierza kwotę podatku w drodze decyzji. Ten drugi sposób powstawania zobowiązania, poprzez doręczenie decyzji, skutkuje tym, że organ podatkowy ponosi koszty doręczeń (postanowienia o wszczęciu postępowania, informacji o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz decyzji wymierzającej podatek – art. 200 ordynacji podatkowej).

Koszty doręczeń sięgają kilkudziesięciu złotych i w niektórych wypadkach przewyższają kwotę podatku do zapłacenia. Zdarza się więc, że organ, wymierzając np. kwotę 10 zł podatku od nieruchomości, wie, że koszty związane z jego realizacją przekroczą przychody, a mimo to nie może odstąpić od poboru. Nie jest działaniem racjonalnym zmuszanie gmin do pobierania podatków, których wysokość jest niższa niż koszty ich realizacji. W związku z tym należałoby wprowadzić pewne modyfikacje przepisów regulujących tryb poboru tego podatku w ordynacji podatkowej oraz analizowanej ustawie. Przede wszystkim należałoby regulę zawartą w art. 165 par. 7 o.p., stosowaną do podatku od spadków i darowizn, odnieść również do podatków samorządowych powstających po doręczeniu decyzji ustalającej. Złożenie informacji na jeden z tych podatków nie wymagałoby

wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania. Jeżeli decyzja ma być wydana jedynie na podstawie danych wynikających z informacji, podatnik nie powinien być informowany o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 par. 2 pkt 3 o.p.). Dodatkowo należałoby wprowadzić zasadę, zgodnie z którą organ podatkowy może zaniechać poboru podatku w sytuacji, gdy jego kwota nie przekracza kosztów doręczenia decyzji wymiarowej. Stosowana regulacja może się znaleźć zarówno w ordynacji podatkowej, jak i ustawach regulujących podatki samorządowe.

W odróżnieniu od podatku od nieruchomości zasadnicze zmiany zostały natomiast zrealizowane w zakresie konstrukcji podatku obciążającego środki transportowe. Podatek drogowy obciążający wszystkie pojazdy (w tym samochody osobowe) został zastąpiony podatkiem od środków transportowych, zgodnym z wymogami dyrektyw UE regulujących ten rodzaj świadczeń. Konstrukcję tego podatku należy jednak ocenić negatywnie, przede wszystkim z powodu jej nadmiernie skomplikowanego charakteru<sup>1365</sup>. Dotyczy to zwłaszcza zasad ustalania podstawy opodatkowania – dopuszczalnej masy całkowitej. I tak na przykład do dzisiaj nie wiadomo, jak ustalić „dopuszczalną masę całkowitą zespołu pojazdów”, o której mowa w art. 10 omawianej ustawy. Mimo to nikt nie kwestionuje podawanej przez podatników wartości – bo żeby ją zakwestionować, trzeba wiedzieć, jak ją wyliczyć.

W podatku od środków transportowych stawki minimalne są corocznie waloryzowane zgodnie z procentowym wskaźnikiem kursu euro na pierwszy dzień roboczy października danego roku w stosunku do kursu euro w roku poprzedzającym dany rok podatkowy. Stawki maksymalne są natomiast waloryzowane w oparciu o inny wskaźnik, a mianowicie wzrost cen towarów i usług w okresie pierwszego półrocza w odniesieniu do analogicznego okresu roku poprzedniego. Przyjęcie innych wskaźników przy waloryzacji stawek minimalnych i maksymalnych w podatku od środków transportowych z założenia musi doprowadzić do problemów dotyczących ustalania stawek. Tak też się stało w 2003 roku, kiedy to wysoki kurs euro spowodował, że stawki minimalne przekroczyły stawki maksymalne!<sup>1366</sup> Chcąc uniknąć w przyszłości takich sytuacji, należałoby wprowadzić jednolity wskaźnik waloryzacji stawek. Może to być kurs euro z uwagi na wymogi wynikające z prawa unijnego.

---

<sup>1365</sup> Uchwała w sprawie podatku od środków transportowych została wskazana jako sprawiająca najwięcej kłopotów na etapie przygotowanie jej projektu, uchwalania i nadzoru.

<sup>1366</sup> L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 396.

Dobrym rozwiązaniem niedawno wprowadzonym w omawianej ustawie było zastąpienie obligatoryjnego podatku od posiadania psów fakultatywną opłatą o takiej samej nazwie. W wyniku tych zmian w końcu gminy mogą swobodnie decydować o tym, czy wprowadzać tę opłatę na ich terenie. Podatek od posiadania psów miał charakter obligatoryjny, tzn. musiał być realizowany nawet wówczas, gdy wpływy z podatku nie starczyły na pokrycie wydatków z tym związanych (np. inkasa). Zastąpienie podatku opłatą od posiadania psów spowodowało, że w analizowanej ustawie pojawiło się znowu świadczenie fakultatywne, to znaczy takie, o wprowadzeniu którego decyduje rada gminy. Przez wiele lat jedynie opłata administracyjna mogła być wprowadzana w drodze uchwały rady, ale - i słusznie - została ona zlikwidowana ponieważ niepotrzebnie konkurowała ona z opłatą skarbową<sup>1367</sup>. Uważam, co zostało już podniesione, że należy dążyć do zwiększenia roli podatków i opłat fakultatywnych w katalogu podatkowych dochodów jednostek samorządu terytorialnego, przy czym konstrukcja tych świadczeń powinna być uregulowana w ustawie, a organy uchwałodawcze samorządu powinny decydować jedynie o ich wprowadzeniu na danym terenie oraz o wysokości stawek i zwolnieniach. W ten sposób zwiększony zostałby zakres władztwa podatkowego samorządu, bez narażania się na niebezpieczeństwo tworzenia złego prawa podatkowego przez nieprzygotowane do tego kadrowo jednostki samorządu terytorialnego. Podatki fakultatywne mogłyby funkcjonować nie tylko na szczeblu gminy, ale również powiatu i województwa, przez co zostałby zrealizowany wynikający z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego wymóg posiadania przez wszystkie szczeble samorządu terytorialnego własnych dochodów podatkowych i możliwości wpływu na ich wysokość. Obecnie „własne” podatki posiada jedynie gmina.

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

---

<sup>1367</sup> W końcowej fazie jej obowiązywania nie było już bowiem czynności, od których mogła ona być pobierana, a mimo to w dalszym ciągu w ustawie znajdowały się regulujące ją przepisy. Gminy podejmowały uchwały w sprawie tej opłaty, nie wiedząc, czy na pewno może ona obciążać czynności, od których tradycyjnie była pobierana. Świadczenie to w zasadzie nie przynosiło zauważalnych wpływów do budżetu, co także przemawiało za jego usunięciem.

Jedynym nowym świadczeniem, które ostatnio pojawiło się w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, jest opłata uzdrowiskowa. Jest to odpowiednik istniejącej od zawsze opłaty miejscowej (turystycznej, klimatycznej, „za powietrze”) pobieranej w uzdrowiskach. Przy okazji zmienione zostały warunki wprowadzania opłaty miejscowej. Przyznano radom gmin większe możliwości ustalania, w których miejscowościach opłata miejscowa może być realizowana, określając przy tym w rozporządzeniach, jakie warunki te miejscowości muszą spełniać. Warunki te są dosyć restrykcyjne, zwłaszcza w odniesieniu do czystości powietrza. W efekcie typowo turystyczne miejscowości (np. Zakopane) mają kłopoty z wprowadzeniem tego świadczenia. Nie wydaje się, żeby to był racjonalny kierunek kształtowania tej opłaty. Stanowiła ona zawsze pewną rekompensatę otrzymywaną przez gminy licznie odwiedzane przez turystów, z czym łączą się także zwiększone wydatki. Ograniczenie pobierania opłaty miejscowej jedynie do gmin o dosyć rygorystycznych wskaźnikach czystości środowiska skutkuje tym, że typowo turystyczne gminy mogą nie mieć dochodów z tego tytułu, co jest przysłowiowym wylaniem dziecka z kąpielą.

#### **6.4. Propozycje założeń docelowego modelu lokalnego prawa podatkowego**

- 1. W jednej ustawie należy określić jakie świadczenia zaliczają się do kategorii „podatki i opłaty samorządowe”. W mnie powinny to być poza świadczeniami uregulowanymi w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych również podatek obciążający nieruchomości rolne i leśne, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek dochodowy płacony w formie karty podatkowej, opłata skarbową.**
- 2. J.s.t. powinny otrzymać uprawnienie do kształtowania udziałów w podatkach dochodowych (np. zwolnienia od podatku określonych rodzajów dochodów). Ryczałty podatkowe powinny być realizowane przez powiat lub województwo, co byłoby zgodne z wymogami Konstytucji RP oraz Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego w zakresie podatkowo prawnych uprawnień samorządu.**
- 3. W stosunku do tych świadczeń lokalnych j.s.t. przysługiwać powinny kompetencje do kształtowania ich konstrukcji w postaci obniżania stawek, wprowadzania zwolnień oraz określania trybu i warunków płatności. Kompetencje te powinny mieć charakter uprawnień, które mogłyby być stosowane w razie stwierdzenia przez organ uchwałodawczy takiej potrzeby (nie byłyby to kompetencje obligujące do uregulowania określonych elementów**



- konstrukcji podatku). W przypadku braku zainteresowania j.s.t. wykorzystaniem kompetencji znajdowałby zastosowanie przepis ustawy.
4. Wszystkie grunty i obiekty budowlane powinny być opodatkowane podatkiem ad valorem. Podatek ten byłby realizowany na podstawie danych zawartych w podatkowej ewidencji nieruchomości obejmującej również wartość na potrzeby opodatkowania.
  5. Użytki rolne i lasy powinny być objęte podatkiem ad valorem, z tym że przewidziane byłyby dla tych rodzajów nieruchomości preferencyjne zasady opodatkowania.
  6. J.s.t. powinny mieć możliwość wprowadzania podatków i opłat fakultatywnych, których konstrukcja byłaby uregulowana ustawowo (opłata targowa, podatki ekologiczne)
  7. Wszystkie podatki i opłaty lokalne powinny być realizowane przez samorządowe organy podatkowe. Państwowe organy podatkowo nie miałyby kompetencji w odniesieniu do świadczeń zasilających budżety samorządowe.
  8. J.s.t. powinny mieć uprawnienie do zaskarżania orzeczeń SKO do sądów administracyjnych.

## **VII Załączniki do raportu**

## Załącznik nr 1

### Dane liczbowe dotyczące działalności poszczególnych RIO w zakresie nadzoru nad uchwałami podatkowymi za 2008

1. RIO w Białymstoku badało 384 uchwał podatkowych. W 40 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (10,4%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 7 uchwał, a w 3. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 26 przypadkach (6,77% wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 21, nieważność całej uchwały 5, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 4 sytuacjach.
2. RIO w Gdańsku badało 577 uchwał podatkowych. W 39 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (6,75%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 1 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 38 przypadkach (6,58% wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 37, nieważność całej uchwały 1, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
3. RIO w Opolu badało 300 uchwał podatkowych. W 47 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (15,66%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 28 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 19 przypadkach (6,33 % wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 13, nieważność całej uchwały 6, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
4. RIO w Olsztynie badało 707 uchwał podatkowych. W 52 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (7,35%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 9 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 43 przypadkach (6,08 % wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 41, nieważność całej uchwały 2, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
5. RIO w Krakowie badało 609 uchwał podatkowych. W 42 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (6,89%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 7 uchwał, a w 8. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 26 przypadkach (4,26% wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 23, nieważność całej uchwały 3, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 1 sytuacjach.
6. RIO w Wrocławiu badało 640 uchwał podatkowych. W 38 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (5,93%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 11 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 27 przypadkach (4,21 % wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 24, nieważność całej uchwały 3, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

7. RIO w Poznaniu badało 1114 uchwał podatkowych. W 118 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (10,59%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 44 uchwał, a w 28. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 46 przypadkach (**4,12 %** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 36, nieważność całej uchwały 10, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
8. RIO w Łodzi badało 787 uchwał podatkowych. W 26 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (3,30%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 26 przypadkach (**3,30 %** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 7, nieważność całej uchwały 19, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
9. RIO w Rzeszowie badało 731 uchwał podatkowych. W 41 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (5,60%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 1 uchwał, a w 19. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 21 przypadkach (**2,87 %** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 6, nieważność całej uchwały 15, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
10. RIO w Zielonej Górze badało 444 uchwał podatkowych. W 22 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (4,95%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 10 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 12 przypadkach (**2,70 %** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 10, nieważność całej uchwały 2, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
11. RIO w Szczecinie badało 636 uchwał podatkowych. W 22 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (3,49%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 4. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 16 przypadkach (**2,51 %** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 14, nieważność całej uchwały 2, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 2 sytuacjach.
12. RIO w Kielcach badało 573 uchwał podatkowych. W 11 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (1,91%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 1 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 10 przypadkach (**1,74%** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 7, nieważność całej uchwały 1, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
13. RIO w Warszawie badało 1359 uchwał podatkowych. W 19 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (1,39%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 19 przypadkach (**1,39 %**

wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 10, nieważność całej uchwały 9, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

14. RIO w Bydgoszczy badało 646 uchwał podatkowych. W 13 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (2%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 3 uchwał, a w 3. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 6 przypadkach (**0,98%** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 5, nieważność całej uchwały 1, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

15. RIO w Lublinie badało 928 uchwał podatkowych. W 24 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (2,58%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 1 uchwał, a w 14. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 9 przypadkach (**0,96%** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 4, nieważność całej uchwały 5, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

16. RIO w Katowicach badało 823 uchwał podatkowych. W 4 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (0,48%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 4 przypadkach (**0,48%** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 3, nieważność całej uchwały 1, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

## **Załącznik nr 2**

### **Dane liczbowe dotyczące działalności poszczególnych RIO w zakresie nadzoru nad uchwałami podatkowymi za 2009**

1. RIO w Olsztynie badało 477 uchwał podatkowych. W 74 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (15,51%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 21 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 53 przypadkach (**11,11 %** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 50, nieważność całej uchwały 3, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

2. RIO w Warszawie badało 1070 uchwał podatkowych. W 118 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (11,02%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 1. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 117 przypadkach (**10,93 %** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 93, nieważność całej uchwały 24, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

3. RIO w Opolu badało 289 uchwał podatkowych. W 25 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (8,65%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 1 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 24 przypadkach (8,30 % wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 22, nieważność całej uchwały 2, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
4. RIO w Białymstoku badało 355 uchwał podatkowych. W 40 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (14,08%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 11 uchwał, a w 8. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 25 przypadkach (7,04% wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 25, nieważność całej uchwały 0, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 6 sytuacjach.
5. RIO w Poznaniu badało 894 uchwał podatkowych. W 98 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (10,96%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 11 uchwał, a w 24. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 63 przypadkach (7,04 % wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 47, nieważność całej uchwały 16, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
6. RIO w Gdańsku badało 466 uchwał podatkowych. W 35 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (7,51%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 3 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 32 przypadkach (6,86% wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 29, nieważność całej uchwały 3, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
7. RIO w Zielonej Górze badało 405 uchwał podatkowych. W 27 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (6,66%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 27 przypadkach (6,66 % wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 21, nieważność całej uchwały 6, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.
8. RIO w Krakowie badało 633 uchwał podatkowych. W 41 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (6,47%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 2 uchwał, a w 13. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 26 przypadkach (4,10% wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 22, nieważność całej uchwały 4, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 1 sytuacjach.
9. RIO w Wrocławiu badało 613 uchwał podatkowych. W 26 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (4,24%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 4 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 22 przypadkach (3,58 %

wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 15, nieważność całej uchwały 7, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

10. RIO w Rzeszowie badało 553 uchwał podatkowych. W 28 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (5,25%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 11. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 17 przypadkach (**3,07 %** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 2, nieważność całej uchwały 15, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

11. RIO w Bydgoszczy badało 561 uchwał podatkowych. W 30 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (5,34%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 13. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 17 przypadkach (**3,03%** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 13, nieważność całej uchwały 4, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

12. RIO w Szczecinie badało 548 uchwał podatkowych. W 23 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (4,19%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 7. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 16 przypadkach (**2,91 %** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 14, nieważność całej uchwały 2, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

13. RIO w Łodzi badało 493 uchwał podatkowych. W 14 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (2,83%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 14 przypadkach (**2,83 %** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 5, nieważność całej uchwały 9, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

14. RIO w Lublinie badało 745 uchwał podatkowych. W 18 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (2,41%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 9. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 9 przypadkach (**1,20%** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 4, nieważność całej uchwały 5, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

15. RIO w Kielcach badało 493 uchwał podatkowych. W 2 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (0,40%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 0. przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 2 przypadkach (**0,40%** wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 1, nieważność całej uchwały 1, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

16. RIO w Katowicach badało 792 uchwał podatkowych. W 2 przypadkach stwierdzono naruszenia prawa (0,25%). Z nieistotnym naruszeniem prawa było 0 uchwał, a w 0.

przypadkach postępowanie umorzono. Nieważność stwierdzono w 2 przypadkach (0,25% wszystkich badanych uchwał), w tym nieważność w części w 1, nieważność całej uchwały 1, a inne rozstrzygnięcie orzeczono w 0 sytuacjach.

### **Załącznik nr 3**

#### **Rozbieżności między tym, co poszczególne RIO deklarują jako wadliwe a praktyką ich działania**

##### **W podatku od nieruchomości sytuacja taka dotyczyła:**

- braku zgłoszenia projektu takiej uchwały do UOKiK-u; wada ta została stwierdzona przez określone izby: Poznań, Katowice, Lublin, Opole, Białystok, Zielona Góra, Szczecin. Jednocześnie w tych izbach stwierdzono uchwały których wprowadzano zróżnicowania stawek w ramach gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez wskazania, że stawka preferencyjna ma charakter pomocowy. W uchwałach objętych nadzorem tych izb ustalono istnienie jednocześnie nieprawidłowości w zakresie zwolnień polegających na wprowadzeniu tych preferencji dotyczących m.in. przedsiębiorców bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej.

- wprowadzaniu ulg podatkowych; zarzuty dotyczące tych wad stwierdzono w izbach: Poznań, Zielona Góra, Łódź). w tych izbach stwierdzono jednocześnie uchwały , zawierające następujące ulgi: ilościowe obniżenie podstawy opodatkowania, co nie było kwestionowane przez RIO w Poznaniu, Łodzi, procentowe obniżenie podstawy, który to mechanizm nie został uznany za wadliwy przez izbę w Zielonej Górze, gdzie również stwierdzono procentowe obniżeniem kwoty podatku do zapłaty.

- zwolnienie przedmiotu nie podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stwierdziły RIO: Opole, Gdańsk, Poznań, Zielona Góra, Warszawa, Kraków. W tych wszystkich izbach stwierdzono jednak uchwały, w których wskazywano, że zwalnia się określone „nieruchomości”. Ponadto w tych izbach stwierdzono uchwały ze zwolnieniami dotyczącymi: obiektów oczyszczalni ścieków”, występowało w uchwałach objętych przez izby w Poznaniu, „miejsca kultu religijnego” (Gdańsk) , „piwnice i strychy” (Zielona Góra), „droga”, którymi posłużono się w uchwałach nadzorowanych w izbie w Krakowie.

- wprowadzaniu warunków dodatkowych, problem ten dotyczył izby w Krakowie, jednocześnie RIO to nie zakwestionowała zapisów, dla których trudno byłoby znaleźć podstawę prawną,

- nieprecyzyjne zwolnienia zwolnienie przez m.in. nieprawidłowe określenie przedmiotu opodatkowania.; dotyczyło to RIO w Krakowie; w niektórych zbadanych uchwałach objętych nadzorem tej izby stwierdzono wprowadzanie zwolnień z wykorzystaniem pojęć nieprecyzyjnych,
- podmiotowe różnicowanie stawek podatkowych, dotyczy to RIO w Poznaniu,
- nieprecyzyjne określenie warunków zwolnienia oraz wprowadzenie w uchwale zapisów wzajemnie sprzecznych, dotyczyło to RIO w Białymstoku,

**W podatku od środków transportowych sytuacja taka odnosiła się**

- zwolnień pojazdów, które nie mogą być objęte taką preferencją (Opole, Wrocław); jednocześnie w uchwałach objętych nadzorem tych izb stwierdzono uchybienie polegające na wprowadzeniu zwolnień naruszających art. 12 ust. 4 u.o.p.l.,
- braku stawki dla pojazdu podlegającego opodatkowaniu ( Poznań, Olsztyn); w niektórych uchwałach brak stawek odnosił się jedynie do ciągników (Olsztyn); stwierdzono także uchwały, w których nie określono stawek jedynie dla przyczep i naczep (RIO w Poznaniu); jednocześnie należy stwierdzić, że we wszystkich ww. izbach stwierdzono jednocześnie uchwały, w których były określane stawki dla wszystkich pojazdów podlegających opodatkowaniu, także dla tych, o których mowa wyżej.

**W opłacie targowej problem ten dotyczył:**

- braku terminu płatności opłaty targowej (Kraków).
- rozszerzenie zakresu opłaty targowej poprzez nakładania tego świadczenia na czynności nie objęte tą opłatą (Łódź); w uchwałach objętych tą izbą stwierdzono jednocześnie występowania wady, w której wprowadzano stawki za czynności nie objęte opłatą targową,
- określono stawki w sposób mogący doprowadzić do przekroczenie stawki maksymalnej (Kraków),
- zwolnienia podmiotowe (Poznań)

**W uchwałach dotyczących inkasa sytuacja taka dotyczyła :**

- przekazywania kompetencji dla organu wykonawczego do określenia inkasentów (Gdańsk, Lublin, Białystok, Kraków)
- nieprecyzyjnego określenie inkasenta (Poznań, Gdańsk).
- powołanie inkasentów w opłacie targowej bez zarządzenia poboru tego świadczenia w drodze inkaso (Poznań),



- nałożenia obowiązków na inkasenta sprzecznych z ustawą (Opole, Kraków);
- określanie krótszych terminów płatności dla inkasentów krótszy niż ustawowy (Kraków).

#### **Załącznik nr 4**

#### **Nie stwierdzane przez poszczególne RIO wady dotyczące uchwał podatkowych**

##### **W podatku od nieruchomości sytuacja ta dotyczyły w odniesieniu do stawek:**

- wprowadzenie stawek dodatkowych, które mogą skutkować przekroczeniem stawki maksymalnej lub naruszeniem przepisów pomocowych stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem izb we Wrocławiu, Bydgoszczy, Opolu, Krakowie, Łodzi, Poznaniu, Zielonej Górze, Szczecinie, Gdańsku, Białymstoku, Katowicach, Kielcach, Warszawie, Olsztynie.
- wprowadzenie zróżnicowania stawek w ramach gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez wskazania, że stawka preferencyjna ma charakter pomocowy stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem izb w Krakowie, Gdańsku, Warszawie, Kielcach, Olsztynie,
- różnicowania stawek dotyczących przedsiębiorców z podwyższeniem stawek dla określonych kategorii gruntów, budynków; stwierdzono to uchwałach objętych nadzorem izb w zakresie gruntów w Krakowie, Poznaniu, Olsztynie, natomiast w zakresie budynków w izbie w Krakowie, Warszawie, Gdańsku, Zielonej Górze, Poznaniu, Opolu, Rzeszowie, Gdańsku.
- wprowadzenia preferencyjnego opodatkowania poprzez zróżnicowanie stawek, wadliwie skonstruowanych w odniesieniu do tzw. monopolu naturalnego; zapisy tego rodzaju w odniesieniu do budowli stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem RIO w Lublinie, Gdańsku, Olsztynie, Wrocławiu, Zielonej Górze, Katowicach, Szczecinie; w przypadku gruntów preferencyjne stawki dotyczące ww. przypadku dotyczyło uchwały w izbie w Gdańsku, a dotyczące budynków w izbie w Gdańsku a także Warszawie.
- ulg podatkowych polegających na procentowym obniżeniu stawek podatkowych; dotyczyło to izb w Gdańsku i Szczecinie.
- podmiotowe różnicowanie stawek podatkowych; w odniesieniu do budynków pozostałych sytuacja taka została stwierdzona w aktach prawnych objętych nadzorem RIO w Gdańsku, Katowicach, Kielcach, Olsztynie, Bydgoszczy, Szczecinie; w odniesieniu do budynków letniskowych preferencje oparte o kryterium podmiotowe stwierdzono w uchwałach

należących do zakresu badania izby w Bydgoszczy, Gdańsku; podmiotowe różnicowania stawek w odniesieniu do garaży nie zostało zakwestionowane przez izbę Katowicach, w budynkach mieszkalnych w RIO w Gdańsku, a w odniesieniu do gruntów pozostałych w Kielcach i w Szczecinie.

- brak stawek dla wszystkich przedmiotów podlegających opodatkowaniu; w tym brak stawki dla niektórych budynków pozostałych stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem izby we Wrocławiu, Łodzi, Warszawie, Poznaniu; brak stawki dla niektórych budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej dotyczył izby w Katowicach; brak stawki dla niektórych gruntów pozostałych odnosił się do izby w Bydgoszczy; problem braku stawki dla niektórych budowli powstał w izbie w Bydgoszczy a brak w ogóle stawki dla budowli w Opolu,
- zróżnicowania stawek podatkowych z wykorzystaniem pojęć niezdefiniowanych (dotyczyło to izb w Rzeszowie, Bydgoszczy, Lublinie, Kielcach, Olsztynie, Szczecinie, Zielonej Górze, Łodzi, Gdańsku, Poznaniu, Krakowie, Wrocławiu,
- brak precyzyjnego określenia rodzaju uchwalanych stawek; polegało to na wskazaniu w uchwale przy poszczególnych rodzajach budynków czy gruntów wyłącznie samych kwot bez wskazania, że dotyczy to wartości pieniężnej wyrażonej w złotych; sytuacja taka zaistniała w uchwałach objętych nadzorem izb w Łodzi i Poznaniu.
- przyjmowanie uchwał nieczytelnych (RIO w Opolu),
- przyjęciem stawek dla budynków zajętych lub związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych, (RIO w Gdańsku i Bydgoszczy).
- przyjęcie procentowej stawki dla określonej kategorii budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (RIO w Bydgoszczy),

**W podatku od nieruchomości sytuacja ta dotyczyły w odniesieniu do zwolnień:**

- wprowadzanie zwolnień dotyczących m.in. przedsiębiorców bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej; preferencje te wprowadzane w uchwałach objętych nadzorem RIO w Olsztynie, Rzeszowie, Gdańsku, Kielcach, Krakowie, Warszawie, Wrocławiu).
- wadliwie zapisane zwolnienia (zbyt szeroki zakres) dotyczące tzw. monopolu naturalnego zostało stwierdzone w RIO w Poznaniu, Łodzi, Kielcach, Rzeszowie, Gdańsku, Katowicach, Lublinie, Opolu, Olsztynie, Poznaniu, Rzeszowie, Warszawie, Krakowie, Bydgoszczy,
- wprowadzenia ulgi podatkowych, wśród których stwierdzono: ilościowe obniżenie podstawy opodatkowania, co nie było kwestionowane przez RIO w, Opolu, Warszawie, Szczecinie, Gdańsku, Wrocławiu, ilościowo-procentowe obniżenie podstawy opodatkowania

zastosowany w uchwałach objętych nadzorem RIO we Wrocławiu i Gdańsku, procentowym obniżeniem kwoty podatku do zapłaty, nie zakwestionowano przez izby w Gdańsku, Katowicach, Wrocławiu, Bydgoszczy, Lublinie, Rzeszowie, Opolu,

- zwolnienia mające charakter dyskryminacyjny; akty takie pojawiły się w jednostkach objętych nadzorem izb w Katowicach, Bydgoszczy, Lublinie, Białymstoku, Kielcach, Szczecinie.

- zapisy pozostające w sprzeczności z innymi regulacjami; dotyczyło to RIO w Rzeszowie, Poznaniu, Łodzi, Katowicach, Kielcach, Warszawie, Gdańsku, Olsztynie, Szczecinie

- wprowadzanie zwolnień dla przedmiotów niepodlegających opodatkowaniu; polegało to na odnoszeniu zwolnień do pojęcia „nieruchomość”, stwierdzono taką sytuację w izbach w Białymstoku, Wrocławiu, Bydgoszczy, Olsztynie, Łodzi, Szczecin, Rzeszów, Katowice, Kielce, występowały też inne pojęcia w RIO w Bydgoszczy, Rzeszowie, Kielcach, Katowicach,

- wprowadzanie zapisów powielających zapisu ustawowe (Kraków, Katowice, Warszawa),

- wadliwe określenie momentu rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia (RIO w Zielonej Górze

- wprowadzanie zapisów, dla których trudno byłoby znaleźć podstawę prawną; regulacje te występowały w uchwałach, weryfikowanych przez izby w Zielonej Górze, Bydgoszczy, Warszawie, Rzeszowie, Kielcach, Szczecinie.

- zapisy, sprzeczne z Ordynacją podatkową, wskazujące konsekwencje niedotrzymania warunków zwolnienia dotyczących odsetek lub terminu zwrotu nienależnie otrzymanych preferencji; stwierdzono to w aktach nadzorowanych przez RIO w Lublinie, Krakowie, Warszawa, Zielona Góra, Olsztynie, Wrocławiu, Gdańsku, Poznaniu, Wrocławiu, Bydgoszczy.

- wprowadzanie zwolnień z wykorzystaniem pojęć nieprecyzyjnych; w odniesieniu do gruntów sytuacja taka zaistniała w uchwałach objętych nadzorem izb w Poznaniu, Białymstoku, Gdańsku, Szczecinie, Katowicach, Zielonej Górze, Rzeszowie; w odniesieniu do budynków sytuacja taka miała miejsce na gruncie działalności izb w Katowicach, Opolu, , a budowli w Gdańsku, Opolu Kielcach oraz Katowicach.

#### **W podatku od środków transportowych sytuacja ta dotyczyła:**

- brak określenia stawek podatkowych dla niektórych środków transportowych; dotyczyło to RIO w Krakowie, Rzeszowie, Szczecinie. Jednocześnie należy podkreślić, że w tych izbach stwierdzono jednocześnie uchwały, w których były określane stawki dla wszystkich pojazdów podlegających opodatkowaniu, także dla tych, o których mowa wyżej;

- wadliwe wprowadzenia zwolnień naruszających art. 12 ust. 4 u.o.p.l.; dotyczyło to izb: Bydgoszcz, Warszawa, Olsztyn, Łódź, Lublin, Kielce, Gdańsk, Katowice, Zielona Góra, Poznań i Szczecin. Wskazać jednocześnie należy, iż w uchwałach objętych nadzorem 8. Z ww. izb wprowadzano wraz z preferencją podatkową jednoznaczne ograniczenie zastosowania danego zwolnienia poprzez zapis, iż nie dotyczy ono pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6 u.o.p.l. Miało to miejsce w aktach objętych nadzorem RIO w Bydgoszczy, Łodzi, Kielcach, Rzeszowie, Poznaniu, Szczecinie, Katowicach, Olsztynie.
- zwolnienie bez określenia procedury przyznania pomocy publicznej w analizowanych uchwałach podatkowych stwierdzono aktach objętych nadzorem następujących izb: Rzeszów, Szczecin, Olsztyn, Zielona Góra, Kielce, Poznań, Katowice.
- wprowadzenie dwóch różnych stawek dla tej samej kategorii pojazdów; uchybienie to zauważono w uchwale będącej nadzorem RIO w Bydgoszczy.
- stwierdzono wprowadzenie stawki w wysokości zero zł.; RIO w Warszawie
- procentowe podwyższenie stawek podatkowych; RIO w Szczecinie,
- ulgi podatkowe; pojawiały się przy tym sytuacje polegające na procentowym obniżeniu kwoty podatku do zapłaty (Opole), procentowe obniżenie stawek podatkowych (Szczecin, Gdańsk, Bydgoszcz), a także kwotowe obniżenie stawek (Łódź).
- zwolnienia, które mogą być uznane za mające charakter dyskryminacyjny (Łódź, Olsztyn, Lublin),
- stawki dotyczących autobusów, których konstrukcja może powodować istotne wątpliwości co do ich określenia dla wszystkich tych pojazdów podlegających opodatkowaniu; problem ten zaistniał w uchwałach objętych nadzorem RIO w Szczecinie, Krakowie, Bydgoszczy, Kielcach, Olsztynie, Poznaniu, Rzeszowie.
- zapisy dotyczące zasad płatności mogą błędnie sugerować, iż rada gminy ogranicza zasady płatności podatku wynikające z ustawy pozbawiając podatnika zapłaty podatku w kasie organu podatkowego (Białystok, Poznań, Rzeszów) lub wskazując określone sposoby zapłaty podatku pomijano niektórych podatników, iż mogą oni również z tych sposobów skorzystać (Szczecin).
- wskazano terminy płatności mogące wprowadzać podatnika w błąd (Poznań, Warszawa, Szczecin).
- wykorzystywanie nieprecyzyjnych określeń przy zapisach dotyczących stawek podatkowych lub zwolnień podatkowych (Kielce, Gdańsk, Łódź, Opole, Kraków).

**W opłacie targowej sytuacja ta dotyczyła:**

- nie określenia stawek opłaty dla wszystkich sytuacji objętych opłatą targową; dotyczyło to wszelkich 16. funkcjonujących w Polsce RIO,
- określenie stawki w sposób, który może doprowadzić do przekroczenia stawki maksymalnej; sytuacje te zostały stwierdzone w uchwałach będących przedmiotem nadzoru połowy działających izb w Polsce RIO (Zielona Góra, Warszawa, Rzeszów, Katowice, Szczecin, Łódź, Opole),
- ulgi w opłacie targowej; RIO w Gdańsku, Katowicach, Szczecinie, Kielcach,
- brak terminu płatności opłaty targowej, dotyczyło 15 izb, z wyjątkiem Białegostoku,
- wprowadzanie stawki za czynności nie objęte opłatą targową dotyczyło to izby w Szczecinie,
- wprowadzenie tzw. stawki abonamentowej; RIO w Krakowie,
- zwolnienia podmiotowe lub mające charakter dyskryminacyjny, co stwierdzono w izbach w, Kielcach,
- ograniczenia poboru opłaty wyłącznie do niektórych podmiotów, co dotyczyło to izby w Szczecinie,
- wprowadzenie regulacji mogących być traktowane jako ograniczające zasady poboru opłaty (Wrocław, Bydgoszcz, Kraków, Olsztyn).
- posługiwania się niezbyt precyzyjnymi określeniami; dotyczyło to izby w Zielonej Górze, Olsztynie, Kielcach,

**W uchwałach dotyczących inkasa sytuacja ta dotyczyła:**

- zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i określenia wynagrodzenia za inkaso stwierdzono sytuacje, w których nie powoływano inkasenta lub czyniono to wadliwie a także wadliwie wyznaczano ich wynagrodzenie; dotyczyło to RIO w Rzeszowie,
- wprowadzenie inkaso na czynności dodatkowe wraz z dodatkowym wynagrodzeniem lub bez niego; z tym pierwszym przypadkiem mieliśmy do czynienia w RIO w Zielonej Górze, Warszawie, Katowicach, Olsztynie, Poznaniu, Szczecinie); wady polegające natomiast na wprowadzeniu w uchwale dodatkowych obowiązków na inkasentów bez wskazania wynagrodzenia dotyczyło izb w Zielonej Górze, Gdańsku, Łodzi, Kielcach, Katowicach, Poznania, Szczecina,
- wprowadzanie wadliwych terminów wpłaty przez inkasenta; problem ten zaistniał w RIO w Bydgoszczy, Olsztynie, Katowicach, Poznaniu, Warszawie, Opolu, Szczecinie,
- zarządzenia obok poboru inkaso wprowadzono także pobór podatku przez parkomat (Zielona Góra),

- zarządzenie poboru w drodze inkaso świadczeń, do których ta instytucja nie ma zastosowania; RIO w Krakowie, Rzeszowie, Gdańsku.
- ograniczenie wpłaty tylko przez inkaso lub inkaso i rachunek bez kasy (Łódź, Warszawa).

**W uchwałach dotyczących wzorów informacji i deklaracji sytuacja ta dotyczyła:**

- wadliwe pouczenia dotyczące zaokrąglania podstawy opodatkowania przy gruntach (Wrocław, Łódź, Lublin, Kraków, Warszawa, Opole, Gdańsk, Kielce, Poznań, Zielona Góra, Kraków), budynkach (Katowice),
- wadliwe pouczenia dotyczących zaokrąglanie podstaw opodatkowania przy budowlach (Lublin, Kraków, Warszawa, Opole, Gdańsk, Kielce, Olsztyn, Zielona Góra).
- rubryk zawierających informacje, że podatnik zaokrągla podatek od poszczególnych elementów do pełnych złotych (Łódź, Lublin, Warszawa, Rzeszów) lub do pełnych dziesiątek groszy (Łódź, Warszawa).
  - rubryk z oświadczeniem o odpowiedzialności karnej za podanie danych niezgodnie z rzeczywistością (Lublin, Łódź, Kraków, Warszawa, Białystok, Katowice, Szczecin).
- brak w deklaracji niektórych rubryk dotyczących podatnika, co stwierdzono w uchwale objętej nadzorem RIO w Poznaniu,
- wskazanie rubryk dotyczących tytułów prawnych lub faktycznych, w sprzeczności z art. 3 u.o.p.l. (Wrocław),
- opracowanie wzoru deklaracji jedynie dla jednego podatnika (Rzeszów) lub wyłącznie dla osób prawnych (Kraków),
  - wadliwe podanie we wzorze deklaracji i informacji nazwy i adresu organu podatkowego (Gdańsk),
- umieszczenia rubryki dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych (Wrocław, Olsztyn),
- publikowanie nieczytelnych załączników ze wzorami deklaracji i informacji podatkowych (Zielona Góra, Katowice, Opole).

**Załącznik nr 5**

**Konsekwentnie kwestionowane przez RIO nieprawidłowości**

**W podatku od nieruchomości sytuacje ta dotyczyły:**

- podmiotowego różnicowania stawek; dotyczyło izby w Rzeszowie,

- nie określenie niektórych stawek podatkowych, dotyczyło RIO (Szczecin, Olsztyn, Białystok),
- wadliwe określenie stawek podatkowych, z innym brzmieniem uchwał niż art. 5 u.o.p.l. (Wrocław, Olsztyn, Białystok)
- różnicowania stawek w zależności od powierzchni budynków (Zielona Góra).
- kwestionowanie uchwał wprowadzających pomoc publiczną bez zgłoszenia projektu takiej uchwały do UOKiK-u.; W uchwałach objętych nadzorem RIO w Łodzi i w Bydgoszczy nie stwierdzono wprowadzanie zróżnicowania stawek w ramach gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez wskazania, że stawka preferencyjna ma charakter pomocowy.
- wprowadzania dodatkowych warunków przy zwolnieniu; dotyczyło to RIO (Lublin, Kraków, Poznań, Łódź); jednocześnie nie stwierdzono w uchwałach objętych nadzorem tych izb uchybień polegających na wprowadzanie zapisów, dla których trudno byłoby znaleźć podstawę prawną
- nieprecyzyjne zwolnienia przez m.in. nieprawidłowe określenie przedmiotu opodatkowania; dotyczyło RIO w Warszawie, Łodzi,
- zwolnienia podmiotowe (Łódź, Szczecin, Białystok, Gdańsk, Kraków, Olsztyn, Wrocław),
- zwolnienia podmiotowe (Poznań, Rzeszów, Szczecin, Gdańsk, Kraków, Łódź, Olsztyn, Wrocław, Warszawa, Białystok, Bydgoszcz)
- wprowadzenie zwolnienia przed powstaniem obowiązku podatkowego (Białystok, Lublin)
- zwolnienia ograniczone kwotą (Olsztyn, Kielce, Poznań)
- zwolnienia wprowadzane na określony czas (Poznań)
- wprowadzanie zapisów sprzecznych z rozporządzeniem rady ministrów dotyczącego pomocy inwestycyjnej (Kielce).

**W podatku od środków transportowych sytuacje ta dotyczyły:**

- braku stawki dla pojazdu podlegającego opodatkowaniu (Bydgoszcz, Gdańsk),
- wprowadzania dwóch różne stawek podatkowych dla danej kategorii pojazdów (Poznań, Kielce, Olsztyn),
- wprowadzania ulg podatkowych oraz zwwyżek podatkowych (Poznań, Bydgoszcz),
- przekroczenie stawek maksymalnych (Bydgoszcz, Szczecin, Opole, Kraków, Lublin, Olsztyn, Warszawa, Białystok, Poznań, Katowice, Rzeszów, Gdańsk, Kielce, )
- braku stawki dla pojazdu podlegającego opodatkowaniu (**Białystok**),

- wprowadzenie stawki niższych niż minimalne (Poznań, Szczecin, Opole, Gdańsk, Kraków, Olsztyn, Warszawa, Białystok, Bydgoszcz, Lublin,
- wprowadzenie stawki dla pojazdu nie podlegającego opodatkowaniem (Zielona Góra, Olsztyn, Poznań, Łódź, Rzeszów, Białystok)
- zwolnienia podmiotowe (Poznań).

**W opłacie targowej sytuacji ta dotyczyły:**

- rozszerzenia zakresu opłaty targowej poprzez nakładania tego świadczenia na czynności nie objęte tą opłatą (Lublin, Kraków, Wrocław, Kielce, Kielce),
- rozszerzania zakresu tego świadczenia (Poznań, Lublin).
- niedozwolonego ograniczenia obszaru, na którym pobierano opłatę targową (Poznań, Lublin, Kraków, Warszawa, Białystok
- zwolnień podmiotowych (Łódź, Wrocław),
- dyskryminacyjnym (Rzeszów, Szczecin).
- ograniczenie form zapłaty opłaty dla podatników (Poznań)
- nieprecyzyjne określenie stawek opłaty targowej (Łódź)
- wprowadzenie regulacji niepodatkowych sprzecznych z prawem (Kielce),
- wprowadzono stawki dyskryminacyjne (Szczecin),
- zapis na podstawie, którego przekazano prawo do określenie stawek dla inkasenta (Łódź).
- poboru opłata targowej z góry (Poznań, Olsztyn)
- wprowadzenie dodatkowych warunków przy stawce (Warszawa)
- podmiotowe różnicowanie stawek opłaty targowej (Zielona Góra, Wrocław)
- wprowadzenie stawek opłaty w trakcie roku (Zielona Góra)
- powieleniem zwolnienia ustawowego (Poznań),
- zwolnieniem czynności niepodlegających opłacie targowej (Łódź, Poznań)
- poddawano w wątpliwość przekraczanie zakresu zwolnienia przez organ stanowiący (Warszawa),
- brak zasad ustalenia i poboru opłaty (Warszawa),

**W zakresie uchwał dotyczących inkaso sytuacji ta dotyczyły:**

- przekazywania kompetencji dla organu wykonawczego do określenia inkasentów (Bydgoszcz, , Szczecin, Kielce, Olsztyn),
- nieprecyzyjnego określenie inkasenta (Wrocław, Szczecin),
- brak wyznaczenia inkasentów (Olsztyn),
- nałożenia obowiązków na inkasenta sprzecznych z ustawą (, Białystok),



- wprowadzania wynagrodzenie za czynności nie objęte obowiązkiem inkasenta (Lublin),
- wprowadzenie krótszych terminów płatności dla inkasentów krótszy niż ustawowy (Lublin),
- wyznaczenie inkasentów przez określenie funkcji (Opole, Kraków),
- powielenie zapisów ustawowych dotyczących inkaso (m.in. obowiązki) (Bydgoszcz),
- podejmowanie uchwały w sprawie inkasa przez podmiot niewłaściwy (Kielce),
- nie wprowadzanie inkasentów przy opłatach lokalnych (Olsztyn),
- uzależnienie wypłaty wynagrodzenie od terminowego przekazania pobranych należności (Kraków)
- wyznaczenie wynagrodzenia dla inkasenta będącego urzędem miasta, gminy (Poznań),
- wadliwe zróżnicowanie wynagrodzenia dla inkasenta (Poznań),
- brak określenia miejsca poboru oraz terminów poboru dla inkasentów (Rzeszów), - -
- upoważnienie wójta do zawierania umów cywilnoprawnych z inkasentami (Zielona Góra).

**W zakresie uchwał dotyczących wzorów deklaracji i informacji podatkowych sytuacje ta dotyczyły:**

- nieprawidłowego sposobu zaokrąglania podstawy opodatkowania ( Białystok).
- niezgodności uchwały z uchwałą w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Poznań),
- zobowiązanie każdego podmiotu zwolnionego z podatku od nieruchomości do złożenia deklaracji podatkowej (Kraków),
- braku wyszczególnienia we wzorze informacji w sprawie podatku leśnego zwolnień wynikających ustawy o podatku leśnym ( Łódź).

**Załącznik nr 6**

**Ulgi w podatku od nieruchomości polegające na procentowym obniżeniu kwoty podatku do zapłaty w związku z stworzenie określonej liczby miejsc pracy**

1. W uchwale Nr XXVI/297/2008 RADY GMINY BIAŁE BŁOTA z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień przedmiotowych od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy na terenie gminy Białe Błota (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.167.2735) w § 6 wskazano, że dla przedsiębiorców spełniających warunki określone w § 5 wprowadza się zwolnienia w podatku od nieruchomości w zakresie zrealizowanej inwestycji:

- 1) w wysokości 50% w pierwszym roku zwolnienia, w przypadku utworzenia co najmniej 5 nowych stałych miejsc pracy, uwzględniając tylko pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy;
- 2) w wysokości 75% w pierwszym roku zwolnienia oraz w wysokości 50% w drugim roku zwolnienia w przypadku utworzenia co najmniej 10 nowych stałych miejsc pracy, uwzględniając tylko pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy;
- 3) w wysokości 75% w pierwszym roku zwolnienia oraz w wysokości 50% w drugim roku zwolnienia i 25% zwolnienia w trzecim roku, w przypadku utworzenia co najmniej 30 nowych stałych miejsc pracy, uwzględniając tylko pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy;
- 4) w wysokości 75% w pierwszym roku zwolnienia, w drugim roku zwolnienia w wysokości 50%, w trzecim roku zwolnienia w wysokości 50%, w czwartym roku zwolnienia w wysokości 25%, w przypadku utworzenia co najmniej 50 nowych stałych miejsc pracy, uwzględniając tylko pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy;
- 5) w wysokości 75% w pierwszym roku zwolnienia, w drugim i trzecim roku zwolnienia w wysokości 50%, w czwartym i piątym roku zwolnienia w wysokości 25%, w przypadku utworzenia co najmniej 100 nowych stałych miejsc pracy, uwzględniając tylko pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy.

Podobny mechanizm zastosowano w następujących uchwałach:

2. W uchwale Nr XIII/105/2008 RADY MIEJSKIEJ ŁASIN z dnia 28 marca 2008 r. w sprawie określenia warunków udzielania pomocy regionalnej dla przedsiębiorców w formie zwolnienia od podatku od nieruchomości, udzielanej zgodnie z rozporządzeniem Komisji Europejskiej nr 1628/2006 (Bydgoszcz, dnia 16 kwietnia 2008 r. Kujaw.08.60.977)

3. W uchwale Nr XVIII/78/08 RADY GMINY KOSTOMŁOTY z dnia 22 stycznia 2008 r. w sprawie udzielania przedsiębiorstwom pomocy regionalnej na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją, w formie zwolnienia z podatku od nieruchomości (Wrocław, dnia 4 lutego 2008 r. Dolno.08.23.391).

4. W uchwale Nr XVII/81/2008 RADY GMINY SIENNICA RÓŻANA z dnia 16 lipca 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień z podatku od nieruchomości w związku z tworzeniem nowej inwestycji (Lublin, dnia 26 sierpnia 2008 r. Lubel.08.101.2586)

5. W uchwale Nr XXXV/643/08 RADY MIEJSKIEJ W STALOWEJ WOLI z dnia 2 grudnia 2008 r. w sprawie warunków udzielenia zwolnień z podatku od nieruchomości na wspieranie

nowych inwestycji w ramach pomocy regionalnej (Rzeszów, dnia 6 lutego 2009 r. Podka.09.7.140)

6. W uchwale Nr 215/XXII/08 Rady Miejskiej w Lublińcu z dnia 27 lutego 2008 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Katowice, dnia 20 marca 2008 r. Śląsk.08.51.1119)

7. W uchwale Nr XXIV/115/08 RADY MIEJSKIEJ W SYCOWIE z dnia 24 kwietnia 2008 r. w sprawie ulg w podatku od nieruchomości będących we władaniu przedsiębiorców w ramach pomocy de mini mis (Wrocław, dnia 13 maja 2008 r. Dolno.08.131.1558)

8. W uchwale Nr XIX/233/08 RADY MIEJSKIEJ W ŚWIDNICY z dnia 25 kwietnia 2008 r. w sprawie przyjęcia "Programu pomocy de minimis dla wybranych kategorii przedsiębiorców" (Wrocław, dnia 16 maja 2008 r. Dolno.08.135.1602)

9. W uchwale Nr XIX/109/08 RADY GMINY CHOCEŃ z dnia 25 czerwca 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Bydgoszcz, dnia 12 sierpnia 2008 r. Kujaw.08.106.1687)

10. W uchwale Nr XVI/93/2008 RADY GMINY W GRUDZIĄDZU z dnia 22 lutego 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na terenie gminy Grudziądz (Bydgoszcz, dnia 14 sierpnia 2008 r. Kujaw.08.108.1707)

11. W uchwale Nr XIX/141/08 RADY MIEJSKIEJ W BYTOMIU ODRZAŃSKIM z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia warunków udzielenia pomocy de minimis na utworzone nowe miejsca pracy związane z nową inwestycją w zakresie zwolnień z podatku od nieruchomości na terenie Gminy Bytom Odrzański (Gorzów Wielkopolski, dnia 9 grudnia 2008 r. Lubus.08.130.2002)

12. W uchwale Nr XXII/141/2008 Rady Gminy Chrzastowice z dnia 1 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców inwestujących na terenie Gminy Chrzastowice (Opole, dnia 16 grudnia 2008 r. Opols.08.100.2331)

13. W uchwale Nr XIX/113/08 Rady Gminy Izbicko z dnia 21 stycznia 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości stanowiących pomoc de minimis dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Gminy Izbicko (Opole, dnia 28 marca 2008 r. Opols.08.22.694)

14. W uchwale Nr XXIII/180/08 Rady Gminy Ryjewo z dnia 30 września 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców na tworzenie nowych miejsc pracy związanych z daną inwestycją oraz realizujące nowe inwestycje na terenie Gminy Ryjewo w ramach pomocy de mini mis (Gdańsk, dnia 14 listopada 2008 r. Pomor.08.121.2878)

15. W uchwale Nr XXVII/330/09 Rady Gminy Rudziniec z dnia 28 stycznia 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości położonych na terenie Gminy Rudziniec w ramach zasady de mini mis (Katowice, dnia 17 marca 2009 r. Śląsk.09.43.990)
16. W uchwale Nr XXVIII/30/09 RADY MIASTA WŁOCŁAWEK z dnia 27 kwietnia 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis na terenie gminy Miasto Włocławek (Bydgoszcz, dnia 8 lipca 2009 r. Kujaw.09.70.1321)
17. W uchwale Nr XXX/182/09 RADY GMINY WARLUBIE z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie zasad udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach pomocy de minimis dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na terenie gminy Warlubie (Bydgoszcz, dnia 15 grudnia 2009 r. Kujaw.09.131.2310)
18. W uchwale Nr XXIII/161/09 RADY GMINY ŁĄGÓW z dnia 3 marca 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców inwestujących na terenie Gminy Łągów w celu tworzenia nowych miejsc pracy (Gorzów Wielkopolski, dnia 9 kwietnia 2009 r. Lubus.09.37.523)
19. W uchwale Nr XL/305/09 RADY GMINY BIERAWA z dnia 21 grudnia 2009 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców realizujących nowe inwestycje na terenie Gminy Bierawa w ramach pomocy de minimis Opols.10.14.223
20. W uchwale Nr XXVII/330/09 Rady Gminy Rudziniec z dnia 28 stycznia 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości położonych na terenie Gminy Rudziniec w ramach zasady de mini mis (Katowice, dnia 17 marca 2009 r. Śląsk.09.43.990).

#### **Załącznik nr 7**

#### **Uchwały, w których wprowadzono zwolnienie dotyczące podatku od nieruchomości w odniesieniu do „nieruchomości”**

1. W uchwale Nr XXV/188/2008 Rady Gminy i Miasta Szadek z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości i zwolnienia od tego podatku (Łódź, dnia 16 grudnia 2008 r. Łódzk.08.382.3838) wprowadzono zwolnienie z podatku od nieruchomości nieruchomości zajęte na cele przeciwpożarowe i bezpieczeństwa publicznego oraz nieruchomości wykorzystywane w celu realizacji gminnych zadań publicznych.
2. W uchwale Nr XXVIII/190/08 RADY MIEJSKIEJ W DREZDENKU z dnia 28 października 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od nieruchomości (Gorzów Wielkopolski, dnia 6 listopada 2008 r. Lubus.08.114.1650) w § 2 wprowadzono m.in. zwolnienia dotyczące:

- nieruchomości lub ich części oraz grunty stanowiące własność gminy, które nie zostały oddane w zarząd, użytkowanie wieczyste, użytkowanie, dzierżawę, najem, użyczenie albo nie zostały objęte w bezumowne posiadanie,

- nieruchomości lub ich części wykorzystywane w zakresie wypożyczania książek i czytelnictwa, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej,

-nieruchomości lub ich części zajmowane na cele kulturalno - oświatowe, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

3. W uchwale Nr XXI/101/2008 RADY GMINY W MIROWIE z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Warszawa, dnia 12 grudnia 2008 r. Mazow.08.214.9053) wprowadzono zwolnienia dotyczące m.in.:

- nieruchomości lub ich części będące własnością Gminy Mirów z wyjątkiem oddanych innym podmiotom na prowadzenie działalności gospodarczej,

- nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

4. W uchwale Nr XIX/303/08 Rady Gminy w Chojnicach z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek i zwolnień w podatku od nieruchomości (Gdańsk, dnia 26 stycznia 2009 r. Pomor.09.11.271) wprowadzono zwolnienie od podatku:

- nieruchomości bądź ich części przeznaczone pod działalność sportową, kulturalną i przeciwpożarową, w których nie jest prowadzona działalność gospodarcza,

- nieruchomości lub ich części związane z gospodarką wodno - ściekową.

5. W uchwale Nr XXV/203/08 RADY GMINY W OSTROWIE z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości (Rzeszów, dnia 11 grudnia 2008 r. Podka.08.97.2341) zwolniono m.in.

- nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie działalności kulturalnej, która nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy - Prawo działalności gospodarczej.

- nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie działalności w sferze kultury fizycznej - w zakresie nie objętym zwolnieniami na podstawie ustaw.

- nieruchomości lub ich części zajęte wyłącznie na potrzeby ochrony przeciwpożarowej.

- nieruchomości lub ich części przeznaczone na cele mieszkalne duchownych - w zakresie nie objętym zwolnieniami określonymi w ustawach regulujących stosunki między Państwem, a Kościołami i innymi związkami wyznaniowymi.

6. W uchwale Nr XXV/83/2008 RADY GMINY W WOJCIECHOWICACH z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie ustalenia stawek oraz zakresu zwolnień od podatku od

nieruchomości (Kielce, dnia 15 grudnia 2008 r. Świąt.08.263.3697) wprowadzono zwolnienie dotyczące:

- nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby prowadzenia przez gminne jednostki organizacyjne działające w formie zakładów budżetowych statutowej działalności,
- nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby publicznej działalności kulturalnej za wyjątkiem nieruchomości lub ich części wynajmowanych przez te jednostki osobom trzecim na prowadzenie działalności gospodarczej oraz zasobów powierzonych tym jednostkom w administrowanie,
- nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby ochrony przeciwpożarowej, za wyjątkiem udostępnionych innym podmiotom na prowadzenie działalności gospodarczej,
- nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby ochrony bezpieczeństwa i porządku publicznego

7. W uchwale Nr XXXVII/173/09 RADY GMINY KAMIENIEC ZĄBKOWICKI z dnia 23 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień z tego podatku (Wrocław, dnia 18 listopada 2009 r. Dolno.09.197.3495) wprowadzono zwolnienia dotyczące:

- nieruchomości lub ich części wykorzystywane wyłącznie na potrzeby działalności kulturalnej i sportowej z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej;
- nieruchomości lub ich części wykorzystywane wyłącznie na cele działalności w zakresie pomocy społecznej z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej;
- nieruchomości lub ich części wykorzystywane wyłącznie na potrzeby ochrony przeciwpożarowej.

8. W uchwale Nr XXIX/43/09 RADY GMINY ROGOWO z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie podatku od nieruchomości na 2010 r. (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2009 r. Kujaw.09.135.2493) wprowadzono zwolnienie dotyczące:

- nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby statutowej działalności w zakresie ochrony przeciwpożarowej, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej;
- nieruchomości lub ich części związane z prowadzeniem działalności kulturalnej, pomocy społecznej, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

9. W uchwale Nr XXVIII/195/09 RADY GMINY NOWOGRÓDEK POMORSKI z dnia 16 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zwolnień podatku od

nieruchomości na 2010 rok (Szczecin, dnia 16 grudnia 2009 r. Zacho.09.90.2481) wprowadzono zwolnienia dotyczące:

- nieruchomości zajętych na potrzeby jednostek budżetowych i instytucji kultury powiązanych z budżetem Gminy Nowogródek Pomorski,
- nieruchomości zajęte na potrzeby straży pożarnych,
- nieruchomości będące własnością gminy, nie oddane innym podmiotom w użytkowanie wieczyste lub posiadanie zależne.

10. W uchwale Nr XXII/299/2008 Rady Miejskiej w Wieliczce z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego (Kraków, dnia 5 grudnia 2008 r. Małop.08.791.5675) wprowadzono zwolnienie m.in. dla:

- nieruchomości lub ich części wykorzystywane do realizacji przedsięwzięć mających na celu ochronę życia, zdrowia, mienia lub środowiska przed pożarem, klęską żywiołową lub innym miejscowym zagrożeniem, w rozumieniu przepisów o ochronie przeciwpożarowej, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej;
- nieruchomości lub ich części zajęte na realizację przedsięwzięć mających na celu ochronę bezpieczeństwa ludzi oraz utrzymywanie bezpieczeństwa i porządku publicznego, w rozumieniu ustawy o Policji, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej;
- nieruchomości lub ich części zajęte pod cmentarze, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

11. W uchwale Nr XXIII/158/2008 Rady Gminy Pokój z dnia 27 października 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz zwolnień w tym podatku (Opole, dnia 3 grudnia 2008 r. Opols.08.92.2144) zwolniono m.in.:

- nieruchomości wykorzystywane na potrzeby ochrony przeciwpożarowej,
- nieruchomości lub ich części zajęte na świetlice, kluby kulturalno oświatowe, biblioteki, domy kultury, z wyjątkiem nieruchomości lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej,
- nieruchomości zajęte na potrzeby pomocy społecznej, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, grunty stanowiące mienie gminne nie oddane w posiadanie zależne,

12. W uchwale Nr XXIX/286/08 RADY MIEJSKIEJ W SUWAŁKACH z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Białystok, dnia 11 grudnia 2008 r. Podla.08.311.3236) zwolniono m.in. nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby jednostek budżetowych i zakładów budżetowych Miasta Suwałki prowadzących działalność z dziedziny kultury fizycznej i sportu, ochrony zdrowia i opieki społecznej, z wyjątkiem nieruchomości lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

13. W uchwale Nr XXXII/401/08 Rady Miejskiej w Zabrze z dnia 17 listopada 2008 r. w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości i leśnym na terenie miasta Zabrze (Katowice, dnia 11 grudnia 2008 r. Śląsk.08.213.4313) zwolniono m.in.

- Nieruchomości lub ich części zajęte na działalność charytatywną w okresie jej wykonywania.

- Nieruchomości lub ich części, które stanowią własność (współwłasność) gminy, a nie są we władaniu osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

- Nieruchomości lub ich części stanowiące własność (współwłasność) gminy lub Skarbu Państwa, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem.

- Nieruchomości lub ich części stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie jednostek budżetowych lub zakładów budżetowych gminy.

14. W uchwale Nr XXXII/202/2008 Rady Miejskiej w Ostródzie z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2009 rok (Olsztyn, dnia 7 stycznia 2009 r. Warmi.09.2.60) zwolniono nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

15. W uchwale Nr XXIII/137/08 RADY GMINY KOBYLE GÓRA z dnia 30 października 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (Poznań, dnia 4 grudnia 2008 r. Wielk.08.221.3678) wprowadzono zapis, iż zwalnia się od podatku od nieruchomości nieruchomości lub ich części wykorzystywane:

1) w zakresie wypożyczania książek i czytelnictwa,

2) w zakresie kultury i dziedzictwa narodowego,

3) w zakresie pomocy społecznej,

4) w zakresie rekultywacji zamkniętego składowiska odpadów.

#### **Załącznik nr 8**

**Uchwały, w których stwierdzono brak stawek dla pojazdów podlegających opodatkowaniu, a które to akty jednocześnie nie zostały zakwestionowane przez RIO. Problem dotyczy ciągników siodłowych i balastowych jak i przyczep i naczep z czterema i większą liczbą osi**



1. UCHWAŁA Nr XXXVII/167/08 RADY MIEJSKIEJ GMINY LUBOMIERZ z dnia 26 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych (Wrocław, dnia 12 grudnia 2008 r. Dolno.08.319.4024.)
2. UCHWAŁA Nr XXVII/35/08 RADY MIEJSKIEJ W SZCZAWNIE ZDROJU z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Wrocław, dnia 25 listopada 2008 r. Dolno.08.304.3544)
3. UCHWAŁA Nr XX/138/08 RADY GMINY RYPIN z dnia 12 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych na 2009 r. (Bydgoszcz, dnia 10 grudnia 2008 r. Kujaw.08.160.2513)
4. UCHWAŁA Nr XXIV/134/08 RADY GMINY CHOCEŃ z dnia 25 listopada 2008 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych i zwolnień w tym podatku (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.171.2898.)
5. UCHWAŁA Nr 102/XXIV/2008 RADY MIASTA WŁOCŁAWEK z dnia 1 grudnia 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.164.2627)
6. UCHWAŁA Nr XXXII/229/2008v RADY MIASTA ZĄBKII z dnia 31 października 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Warszawa, dnia 24 listopada 2008 r. Mazow.08.200.7469)
7. UCHWAŁA Nr 287/XXXIII/08 RADY MIEJSKIEJ W SEROCKU z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych (Warszawa, dnia 10 grudnia 2008 r. Mazow.08.213.8844)
8. UCHWAŁA Nr 128/XXV/08 RADY GMINY ZATORY z dnia 5 grudnia 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Warszawa, dnia 15 grudnia 2008 r. Mazow.08.216.9178),
9. UCHWAŁA Nr XXIX/172/08 Rady Miejskiej w Korszach z dnia 28 października 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 9 grudnia 2008 r. Warmi.08.186.2747)
10. UCHWAŁA Nr XXV/74/08 Rady Miejskiej w Giżycku z dnia 13 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 17 grudnia 2008 r. Warmi.08.193.2977)
11. UCHWAŁA Nr 148/XX/2008 Rady Gminy Kroczyce z dnia 29 października 2008 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Katowice, dnia 21 listopada 2008 r. Śląsk.08.203.3805)

12. UCHWAŁA Nr XXII/150/08 Rady Miejskiej w Czarnem z dnia 17 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Gdańsk, dnia 28 listopada 2008 r. Pomor.08.127.2996)
13. UCHWAŁA Nr XXIV/189/08 Rady Gminy Ryjewo z dnia 28 października 2008 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od środków transportowych (Gdańsk, dnia 5 grudnia 2008 r. Pomor.08.129.3094)
14. UCHWAŁA Nr XXVIII/161/08 Rady Gminy Białogard z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 11 grudnia 2008 r. Zach.08.102.2323)
15. Uchwała Nr XVIII/167/08 Rady Gminy Skrzyszów z dnia 24 listopada 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych na terenie Gminy Skrzyszów (Kraków, dnia 3 grudnia 2008 r. Małop.08.759.5379)
16. UCHWAŁA Nr XXV/164/08 RADY MIEJSKIEJ TRZCIANKI z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Poznań, dnia 17 grudnia 2008 r. Wielk.08.244.4311)
17. UCHWAŁA Nr XXIV/130/08 RADY GMINY W CZERMINIE z dnia 18 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Rzeszów, dnia 5 grudnia 2008 r. Podka.08.95.2202)
18. UCHWAŁA Nr XXVIII/163/08 RADY MIEJSKIEJ W DUKLI z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Rzeszów, dnia 16 grudnia 2008 r. Podka.08.100.2474)
19. Uchwała Nr XXV/176/2008 Rady Miejskiej w Wieruszowie z dnia 13 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Łódź, dnia 13 grudnia 2008 r. Łódzk.08.375.3564)
20. UCHWAŁA Nr XXV/97/08 RADY GMINY WITONIA z dnia 25 listopada 2008 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych na 2009 r. (Łódź, dnia 15 grudnia 2008 r. Łódzk.08.377.3607)
21. UCHWAŁA Nr XXIII/121/08 RADY GMINY DĄBIE z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na terenie gminy (Gorzów Wielkopolski, dnia 13 listopada 2008 r. Lubus.08.117.1732)
22. UCHWAŁA Nr XXVIII/155/08 RADY GMINY SANTOK z dnia 30 października 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Gorzów Wielkopolski, dnia 13 listopada 2008 r. Lubus.08.117.1697)

23. UCHWAŁA Nr XXVII/149/08 RADY MIASTA RADZYŃ PODLASKI z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych (Lublin, dnia 31 grudnia 2008 r. Lubel.08.137.3284)
24. Uchwała Nr XXIII/180/08 Rady Gminy Tarnów Opolski z dnia 12 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych na terenie Gminy Tarnów Opolski na 2009 rok (Opole, dnia 4 grudnia 2008 r. Opols.08.93.2186)
25. Uchwała Nr XIII/131/07 Rady Miejskiej w Grodkowie z dnia 28 listopada 2007 r. w sprawie określenia wysokości podatku od środków transportowych i wprowadzenia zwolnień z tego podatku (Opole, dnia 14 grudnia 2007 r. Opols.07.95.3073)
26. UCHWAŁA Nr XXXV/270/09 RADY GMINY SULIKÓW z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Wrocław, dnia 14 grudnia 2009 r. Dolno.09.214.4095)
27. UCHWAŁA Nr 173/XXXIV/09 RADY MIASTA I GMINY WLEŃ z dnia 16 listopada 2009 r. w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych (Wrocław, dnia 14 grudnia 2009 r. Dolno.09.214.4077)
29. UCHWAŁA Nr V/45/09 RADY GMINY W UNISŁAWIU z dnia 9 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Bydgoszcz, dnia 9 grudnia 2009 r. Kujaw.09.125.2116)
30. UCHWAŁA Nr XXXI/178/09 RADY GMINY GRABÓW z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych na 2010 rok (Łódź, dnia 14 grudnia 2009 r. Łódzk.09.365.2986)
31. Uchwała Nr XXXIII/214/09 Rady Gminy Poniatowa z dnia 29 października 2009 r. w sprawie stawek w podatku od środków transportowych (Lubel.09.139.2951)
32. UCHWAŁA Nr XXV/207/09 RADY GMINY BOBROWICE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Gorzów Wielkopolski, dnia 30 listopada 2009 r. Lubus.09.132.1764)
33. UCHWAŁA Nr XXXI/154/09 RADY GMINY KRZESZYCE z dnia 20 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Gorzów Wielkopolski, dnia 30 listopada 2009 r. Lubus.09.132.1782)
34. Uchwała Nr XXV/253/2009 Rady Gminy w Budzowie z dnia 13 listopada 2009 r. w sprawie: uchwalenia stawek podatku od środków transportowych (Kraków, dnia 11 grudnia 2009 r. Małop.09.766.5967)

35. UCHWAŁA Nr XXVII/252/2009 RADY MIEJSKIEJ W BIEŻUNIU z dnia 30 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Warszawa, dnia 13 grudnia 2009 r. Mazow.09.206.6062)
36. UCHWAŁA Nr XXXIII/121/09 RADY GMINY W KAZANOWIE z dnia 30 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Warszawa, dnia 13 grudnia 2009 r. Mazow.09.206.6064)
37. UCHWAŁA Nr XXVII/306/09 RADY MIEJSKIEJ W BIAŁEJ z dnia 27 listopada 2009 r. ustalenia na terenie Gminy Biała stawek podatku od środków transportowych oraz zwolnień z tego podatku (Opole, dnia 15 grudnia 2009 r. Opols.09.108.1573)
38. UCHWAŁA Nr XLVII/330/09 RADY MIEJSKIEJ W NIEMODLINIE z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Opole, dnia 16 grudnia 2009 r. Opols.09.109.1638)
39. UCHWAŁA Nr LII/453/09 RADY MIEJSKIEJ JASŁA z dnia 26 października 2009 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Rzeszów, dnia 10 listopada 2009 r. Podka.09.85.1913)
40. UCHWAŁA Nr XXXIV/258/09 RADY GMINY JASZENICA ROSIELNA z dnia 16 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych w Gminie Jasienica Rosielna (Rzeszów, dnia 3 grudnia 2009 r. Podka.09.94.2146)
41. UCHWAŁA Nr XLV/325/2009 Rady Gminy Krokowa z dnia 27 listopada 2009 r. w sprawie ustalenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych na obszarze gminy Krokowa w 2010 r. (Gdańsk, dnia 30 grudnia 2009 r. Pomor.09.177.3467)
42. UCHWAŁA Nr XXXIX/307/2009 Rady Gminy Nowa Wieś Lęborska z dnia 24 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na obszarze Gminy Nowa Wieś Lęborska na 2010 rok (Gdańsk, dnia 30 grudnia 2009 r. Pomor.09.177.3480)
43. UCHWAŁA Nr XXXVII/258/09 Rady Gminy Pilchowice z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie podatku od środków transportowych na terenie gminy Pilchowice (Katowice, dnia 4 grudnia 2009 r. Śląsk.09.215.4066)
44. UCHWAŁA Nr XLIV/254/09 RADY MIEJSKIEJ W POŁAŃCU z dnia 5 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek w podatku od środków transportowych (Kielce, dnia 20 listopada 2009 r. Święt.09.491.3610)
45. UCHWAŁA Nr XXXIII/373/09 Rady Gminy Giżycko z dnia 9 listopada 2009 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 11 grudnia 2009 r. Warmi.09.188.2553)

46. UCHWAŁA Nr XXXIX/392/2009 RADY GMINY GNIEZNO z dnia 28 października 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych na 2010 (Poznań, dnia 10 grudnia 2009 r. Wielk.09.221.3819)

47. UCHWAŁA Nr LIV/351/09 Rady Miejskiej Białogardu z dnia 28 października 2009 r. w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 18 listopada 2009 r. Zacho.09.80.2120)

#### **Załącznik nr 9**

#### **Uchwały nie zakwestionowane przez RIO, w których zostały wprowadzone zwolnienia naruszające art. 12 ust. 4 u.o.p.l.**

1. UCHWAŁA Nr XX/138/08 RADY GMINY RYPIN z dnia 12 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych na 2009 r. (Bydgoszcz, dnia 10 grudnia 2008 r. Kujaw.08.160.2513), gdzie § 2 stanowi, że zwalnia się z podatku od środków transportowych środki transportowe gminy stanowiące jej własność i wykorzystywane przez gminę oraz jednostki organizacyjne gminy.

2. UCHWAŁA Nr XXII/129/08 RADY GMINY W KOTUNIU z dnia 12 grudnia 2008 r. w sprawie podatku od środków transportowych (Warszawa, dnia 15 grudnia 2008 r. Mazow.08.216.9190), gdzie brzmienie § 2 jest następujące: zwalnia się od podatku określonego w § 1 środki transportowe wykorzystywane wyłącznie do potrzeb jednostek i zakładów budżetowych Urzędu Gminy i stanowiące ich własność.

3. UCHWAŁA Nr XXIX/172/08 Rady Miejskiej w Korszach z dnia 28 października 2008 r. w sprawie wysokości stawek podatku od środków transportowych (Olsztyn, dnia 9 grudnia 2008 r. Warmi.08.186.2747). § 2 stanowi: zwalnia się z podatku od środków transportowych pojazdy służące m.in. wyłącznie do celów ochrony przeciwpożarowej.

4. Uchwała Nr XXIII/180/08 Rady Gminy Tarnów Opolski z dnia 12 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych na terenie Gminy Tarnów Opolski na 2009 rok (Opole, dnia 4 grudnia 2008 r. Opols.08.93.2186). W § 2 wskazano, że zwalnia się z podatku od środków transportowych, środki transportowe wykorzystywane wyłącznie na potrzeby statutowe jednostek organizacyjnych finansowanych z budżetu Gminy.

5. UCHWAŁA Nr XXIII/119/2008 RADY GMINY ŁYSZKOWICE z dnia 29 października 2008 r. w sprawie: określenia stawek podatku od środków transportowych (Łódź, dnia 13 grudnia 2008 r. Łódzk.08.375.3530). W § 2 postanowiono: z płacenia podatku zwalnia się

środki transportowe wykorzystywane do realizacji zadań w zakresie ochrony przeciwpożarowej, zadań oświatowych oraz służące do wywozu nieczystości stałych z wyłączeniem pojazdów wykorzystywanych w prowadzeniu działalności gospodarczej.

6. UCHWAŁA Nr XL/263/2009 RADY GMINY W KONDRATOWICACH z dnia 15 grudnia 2009 r. w sprawie ustalania wysokości stawek podatku od środków transportowych oraz innych zwolnień przedmiotowych (Wrocław, dnia 12 stycznia 2010 r. Dolno.10.5.101).W § 2 wskazano, że zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe wykorzystywane wyłącznie do:

- przewozu dzieci i młodzieży do placówek oświatowo-wychowawczych,
- ochrony przeciwpożarowej.

7. UCHWAŁA Nr XXIII/62/08 RADY MIASTA BIAŁA PODLASKA z dnia 26 września 2008 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Lublin, dnia 5 grudnia 2008 r. Lubel.08.125.2953), gdzie w § 2 ust. 2 wprowadzono zapis, zgodnie z którym zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe należące do przedsiębiorców, którzy zrealizują na terenie miasta Biała Podlaska nowe inwestycje lub utworzyli nowe miejsca pracy związane z nowymi inwestycjami.

8. UCHWAŁA Nr XXVII/159/2008 RADY MIEJSKIEJ W STĄPORKOWIE z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Kielce, dnia 9 grudnia 2008 r. Święt.08.255.3502),w której § 3 stanowi: zwalnia się od podatku od środków transportowych środki transportowe stanowiące własność gminy w celach dowozu uczniów, utrzymania porządku i czystości na terenie gminy.

9. UCHWAŁA Nr XXII/168/08 Rady Gminy Człuchów z dnia 14 listopada 2008 r. w sprawie stawek podatku od środków transportowych i wprowadzenia innych zwolnień niż określone w ustawie (Gdańsk, dnia 12 grudnia 2008 r. Pomor.08.132.3262) z 3, w której zwalnia się od podatku od środków transportowych pojazdy wykorzystywane do realizacji zadań statutowych i ustawowych gminy.

10. UCHWAŁA Nr 188/XXI/08 Rady Gminy Dębowiec z dnia 30 września 2008 r. w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej dla przedsiębiorców na terenie Gminy Dębowiec (Katowice, dnia 22 października 2008 r. Śląsk.08.189.3454), której w § 2 ust. 1, wskazuje się, że zwalnia się z podatku od środków transportowych osoby fizyczne i prawne będące właścicielami środków transportowych wymienionych w art. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przedsiębiorców, którzy ponieśli nakłady finansowe na nowe inwestycje w

rozumieniu określonym w § 2 pkt 3 rozporządzenia, lub nowoutworzone miejsca pracy w rozumieniu § 2 pkt 2 rozporządzenia, zrealizowane po wejściu w życie niniejszej uchwały.

11. UCHWAŁA Nr XXVIII/193/09 RADY MIEJSKIEJ W OŚNIE LUBUSKIM z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie: wysokości stawek i zwolnień w podatku od środków transportowych na 2010 rok

(Gorzów Wielkopolski, dnia 11 grudnia 2009 r. Lubus.09.139.1990). W § 2 tego aktu wskazano, iż poza zwolnieniami określonymi w art. 12 ust. 1 zwalnia się od podatku od środków transportowych:

- autobusy wykorzystywane do przewozów szkolnych,
- środki transportowe związane z ochroną przeciwpożarową,
- środki transportowe używane do odsysania zanieczyszczeń z kanalizacyjnych wpustów ulicznych i studzienek oraz usuwania nieczystości płynnych z kanałów i zbiorników.

12. UCHWAŁA Nr L/474/2009 RADY MIEJSKIEJ W JAROCINIE z dnia 13 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych (Poznań, dnia 31 grudnia 2009 r. Wielk.09.236.4366). Zgodnie z § 2 tego aktu zwalnia się od podatku od środków transportowych pojazdy wykorzystywane przez jednostki organizacyjne powołane do ochrony przeciwpożarowej.

13. UCHWAŁA Nr XXXIV/309/09 RADY MIEJSKIEJ W BOBOLICACH z dnia 28 października 2009 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od środków transportowych (Szczecin, dnia 4 grudnia 2009 r. Zach.09.85.2249), w której § 2 stanowi, że zwalnia się z podatku od środków transportowych autobusy wykorzystywane do dowozu dzieci do szkół, będące w posiadaniu gminy i autobusy będące własnością gminy oraz środki transportowe będące we władaniu jednostek straży pożarnej, które nie są wykorzystywane do działalności gospodarczej.

#### **Załącznik nr 10**

**Uchwały, w których stwierdzono wadę polegającą na nie określeniu stawek opłaty targowej dla wszelkich przypadków sprzedaży**

1. UCHWAŁA Nr XIV/76/08 RADY GMINY W RADWANICACH z dnia 26 sierpnia 2008 r. w sprawie ustalenia opłaty targowej i wysokości stawek (Wrocław, dnia 15 września 2008 r. Dolno.08.249.2711). W § 2 wskazano, że określa sięienne stawki opłaty targowej:

1. Handel ze stoiska bez zadaszania - 10,00 zł

2. Handel ze stoiska zadaszzonego, samochodu - 20,00 zł.

2. UCHWAŁA Nr XXV/170/08 RADY GMINY ŚLIWICE z dnia 25 listopada 2008 r. w sprawie ustalenia opłaty targowej (Bydgoszcz, dnia 17 grudnia 2008 r. Kujaw.08.172.2956).

W § 1 zapisano, że ustala się dzienną stawkę opłaty targowej na targowisku gminnym w wysokości:

- ze stanowiska o długości do 6 m 25,00 zł,
- ze stanowiska o długości powyżej 6 m do 10 m 38,00 zł,
- z ręki 6,00 zł.

3. UCHWAŁA Nr XV/71/08 RADY GMINY KOCIERZEW POŁUDNIOWY z dnia 30 stycznia 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Łódź, dnia 14 kwietnia 2008 r. Łódzk.08.116.1120). W § 1 wprowadzono zapis zgodnie z którym ustala się wysokość dziennych stawek opłaty targowej na terenie Gminy Kocierzew Południowy:

- 1) przy sprzedaży z ręki, kosza, skrzynki - 10,00 zł;
- 2) przy sprzedaży ze straganów i stoisk:
  - a) zajmujących powierzchnię do 8 m<sup>2</sup> - 10,00 zł,
  - b) zajmujących powierzchnię powyżej 8 m<sup>2</sup> do 16 m<sup>2</sup> - 15,00 zł,
  - c) zajmujących powierzchnię powyżej 16 m<sup>2</sup> - 25,00 zł;
- 3) przy sprzedaży z samochodów i autobusów:
  - a) samochód ciężarowy o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 ton włącznie - 20,00 zł,
  - b) samochód osobowy - 10,00 zł,
  - c) samochód ciężarowy o dopuszczalnej masie całkowitej ponad 3,5 ton i autobus - 30,00 zł;
- 4) za prowadzenie gier loteryjnych i strzelnic - 20,00 zł.

4. UCHWAŁA Nr XXVI/126/08 RADY GMINY NIELISZ z dnia 14 listopada 2008 r. w sprawie określenia zasad ustalania i poboru, terminów płatności, wysokości stawek opłaty targowej oraz zarządzenia jej poboru w drodze inkasa (Lublin, dnia 15 stycznia 2009 r. Lubel.09.1.42). W § 1 wskazano, że stawkiienne opłaty targowej od osób fizycznych, osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej wynoszą:

- 1) przy sprzedaży artykułów rolnych nieprzetworzonych bez względu na miejsce dokonywanej sprzedaży w obrębie targowiska - 5 zł
- 2) przy sprzedaży artykułów rolnych przetworzonych, spożywczych artykułów przemysłowych bez względu na miejsce dokonywanej sprzedaży w obrębie targowiska - 8 zł
- 3) przy sprzedaży artykułów, o których mowa w pkt 1 i 2 z samochodu:
  1. o ładowności do 3,5 t. - 8 zł



2. o ładowności powyżej 3,5 t. - 15 zł

5. UCHWAŁA Nr XXVII/36/08 RADY GMINY OTYŃ z dnia 1 grudnia 2008 r. w sprawie ustalenia stawek opłaty targowej (Gorzów Wielkopolski, dnia 9 grudnia 2008 r. Lubus.08.130.2025). W § 1 wskazano, że ustala się stawkę dzienną opłaty targowej przy sprzedaży:

- z samochodu osobowego, dostawczego do 2,5t - 11zł,
- przy cmentarzach - 11zł,
- z ciągników, samochodów dostawczych - 42zł.

6. UCHWAŁA Nr XL/260/09 RADY GMINY RADZANOWO z dnia 25 listopada 2009 r. w sprawie określenia dziennych stawek opłaty targowej (Warszawa, dnia 15 grudnia 2009 r. Mazow.09.208.6295). W § 1 wskazano, że ustala się dzienne stawki opłaty targowej na 2010 rok.

1. Przy sprzedaży artykułów przemysłowych, spożywczych i innych z samochodu ciężarowego, ciągnika, przyczepy, platformy- 30,00zł.

2. Przy sprzedaży artykułów przemysłowych, spożywczych i innych z samochodu osobowego, ze stoisk, stolików, wózka ręcznego- 6,00zł.

7. Uchwała Nr XVII/188/2008 Rady Miejskiej w Krapkowicach z dnia 12 listopada 2008 r. w sprawie określenia wysokości stawek i zasad poboru opłaty targowej na terenie miasta Krapkowice

(Opole, dnia 8 grudnia 2008 r. Opols.08.95.2206). Zgodnie z § 1 ust. 1 uchwała się na terenie miasta Krapkowice następujące dzienne stawki opłaty targowej pobieranej od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach:

- za zajęcie całego boksu lub handel z samochodu 19,00 zł,
- za zajęcie części boksu nie większej jak połowa 9,00 zł.

8. UCHWAŁA Nr XXIV/144/08 RADY GMINY CHORKÓWKA z dnia 5 listopada 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Rzeszów, dnia 28 listopada 2008 r. Podka.08.93.2127). W § 1 zapisano, iż ustala się dzienne stawki opłaty targowej w następującej wysokości:

- 1) przy sprzedaży na stoisku za 1 m<sup>2</sup> powierzchni stołu 5,00 zł,
- 2) przy sprzedaży z samochodu, przyczepy, wozu 5,00 zł,
- 3) przy sprzedaży "z ręki" 10,00 zł.

9. UCHWAŁA Nr XXII/117/08 RADY GMINY BIAŁOWIEŻA z dnia 2 grudnia 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Białystok, dnia 17 grudnia 2008 r. Podla.08.320.3415). Zgodnie z

§ 2 stawkiienne opłaty targowej od osób fizycznych, osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej wynoszą przy sprzedaży:

- 1) z samochodu ciężarowego lub przyczepy ciągnika rolniczego - 631,94 zł
- 2) z samochodu osobowego, lub wozu konnego - 631, 94 zł
- 3) z własnego straganu przenośnego sprzedawcy - 15,00 zł
- 4) z wózka ręcznego, kosza, wiadra, skrzynki, wyłożonych na placu lub sprzedawanych z ręki - 15,00 zł
- 5) obwoźnej - 10,00 zł

10. UCHWAŁA Nr 92/V/2008 Rady Miejskiej w Miastku z dnia 21 listopada 2008 r. w sprawie opłaty targowej w Gminie Miastko (Gdańsk, dnia 17 grudnia 2008 r. Pomor.08.134.3372). W świetle § 1 ustala się stawki opłaty targowej, obowiązujące na terenie Gminy Miastko w wysokości:

- 1) za prowadzenie handlu z ręki, koszów, stoisk i wozów konnych - 17,00 zł dziennie,
- 2) za prowadzenie handlu z przyczep i pojazdów samochodowych - 34,00 zł dziennie,
- 3) za prowadzenie handlu z tzw. "szczęk" - 17,00 zł dziennie.

11. UCHWAŁA Nr XX/654/2008 Rady Miejskiej w Gliwicach z dnia 20 listopada 2008 r. w sprawie ustalenia stawek opłaty targowej obowiązującej na terenie miasta Gliwice (Katowice, dnia 9 grudnia 2008 r. Śląsk.08.211.4172). W załączniku nr w § 1 zapisano, że stawki opłaty targowej pobierane na targowiskach.

1. sprzedaż z ręki, z kosza, z ziemi:

- |  |          |
|--|----------|
| - do 2m <sup>2</sup> powierzchni                                 | 10,00 zł |
| - każdy następny m <sup>2</sup> dodatkowo zajmowanej powierzchni | 6,20 zł  |

2. sprzedaż ze straganu, stoiska handlowego (np. koperta, szczęki, ława, stół):

- |  |          |
|--|----------|
| - do 2m <sup>2</sup> powierzchni                                 | 12,40 zł |
| - każdy następny m <sup>2</sup> dodatkowo zajmowanej powierzchni | 3,20 zł  |

3. sprzedaż z samochodu osobowego, dostawczego 19,00 zł

4. sprzedaż z samochodu ciężarowego 23,00 zł

5. sprzedaż z wozu konnego 8,00 zł

12. UCHWAŁA Nr XXIII/133/08 RADY GMINY MICHAŁÓW z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Kielce, dnia 10 grudnia 2008 r. Święt.08.256.3559). W § 2 wskazano, że określa się następujące dzienne stawki opłaty targowej obowiązujące na terenie Gminy Michałów:

1. Przy sprzedaży z:

- a) z samochodu osobowego, straganu, stołu - 10,00

b) z innych samochodów, przyczep - 15,00

c) z wózka ręcznego, roweru, ręki i kosza - 5,00

13. UCHWAŁA Nr XXVIII/213/08 Rady Gminy Działdowo z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie opłaty targowej (Olsztyn, dnia 15 grudnia 2008 r. Warmi.08.190.2872). W § 1 ust. 1 wskazano, iż określa się dzienną stawkę opłaty targowej obowiązującą na terenie Gminy Działdowo w wysokościach:

1)handel z koszyka 10,00 zł,

2)handel ze stoiska 12,00 zł,

3)handel samochodu osobowego i dostawczego o ładowności do 1 tony 15,00 zł,

4)handel samochodu ciężarowego o ładowności powyżej 1 tony 30,00 zł.

14. UCHWAŁA Nr XXXI/297/09 RADY GMINY KOŚCIAN z dnia 13 października 2009 r. w sprawie opłaty targowej (Poznań, dnia 17 grudnia 2009 r. Wielk.09.226.3966). W § 1 wskazano, że ustala się opłatę targową: za sprzedaż z samochodu 30,00 zł. dziennie, za sprzedaż z ręki 15,00 zł. dziennie.

15. UCHWAŁA Nr XV/124/2008 Rady Gminy w Przelewicach z dnia 24 czerwca 2008 r. w sprawie ustalenia stawek opłaty targowej (Szczecin, dnia 25 sierpnia 2008 r. Zach.08.73.1612). W § 1 zapisano, że ustala się dzienne stawki opłaty targowej od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej dokonujących sprzedaży na terenie Gminy Przelewice w podanych niżej wysokościach w zależności od formy sprzedaży oraz zajętego placu:

1)sprzedaż z samochodu dostawczego - 12 zł;

2)sprzedaż z samochodu osobowego - 10 zł;

3)sprzedaż ze stanowiska, płyty, murku, stolika od 1 m<sup>2</sup> powierzchni - 4 zł;

4)sprzedaż z namiotu o powierzchni do 6 m<sup>2</sup> - 12 zł,

- a za każdy następny m<sup>2</sup> zajmowanej powierzchni -2 zł.

16. Uchwała Nr XXVIII/218/2009 Rady Gminy Kamionka Wielka z dnia 1 czerwca 2009 r. w sprawie opłaty targowej (Kraków, dnia 30 czerwca 2009 r. Małop.09.387.2784). Zgodnie z § 1 ust 1 ustala się stawkę dzienną opłaty targowej na terenie Gminy Kamionka Wielka w następujący sposób:

1)od sprzedaży z kosza, skrzynki, wozu - 5,00 zł

2)od sprzedaży ze straganu - 8,00 zł

3)od sprzedaży z samochodu o masie całkowitej 3,5 tony lub niższej - 10,00 zł

4)od sprzedaży z samochodu powyżej 3,5 tony masy całkowitej - 15,00 zł