

Prof. dr hab. Leonard Etel
Uniwersytet w Białymstoku

20 lat ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – kilka refleksji

1. 12 stycznia 1991 r. uchwalona została tytułowa ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jako akt, który – z założenia – miał obowiązywać przez krótki czas. Jak zwykle rozwiązania prowizoryczne obowiązują najdłużej. Analizowana ustawa obowiązuje już 20 lat i nie ma jeszcze nawet zapowiedzi jej gruntownych zmian, a tym bardziej uchylecia. Zapowiada się zatem kolejne 20 lat... . Żałować należy, że tak stabilny jest jeden z najgorszych aktów prawa podatkowego, który miał być jedynie regulacją przejściową, obowiązującą do czasu zreformowania systemu podatków i opłat samorządowych. Jej obowiązywanie świadczy o tym, że nie został w Polsce opracowany – przez 20 lat! - docelowy model opodatkowania, gdzie swoje miejsce znalazłyby podatki i opłaty zasilające budżety lokalne. W tym miejscu można postawić pytanie o to, ile jeszcze czasu będzie obowiązywała ta ustawa będąca świadectwem niemocy kolejnych ekip „uzdrawiających” nasz system podatkowy?

2. Obowiązującą ustawę o podatkach i opłatach lokalnych przygotowywano i uchwalano w dużym pośpiechu, o czy świadczy chociażby sposób jej uchwalenia i opublikowania. Ustawa weszła w życie 30 stycznia 1991 r. i z mocą wsteczną znalazła zastosowanie do podatków realizowanych w tym roku. Można twierdzić nieco żartobliwie, że taki sposób wprowadzenie ustawy zaważył na jej wewnętrznych regulacjach. Jeżeli ustawa mogła wejść z mocą wsteczną i bez *vacatio legis*, to również uchwały rad gmin w sprawie podatków i opłat podejmowane na jej podstawie mogą wchodzić w tym samym trybie. Dotygam tu jednej z największych bolączek obowiązujących regulacji, która mimo wielokrotnych prób nie może być skutecznie usunięta. 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, gdzie podejmowane były uchwały podatkowe nie mogły się odbyć wcześniej, niż koniec października lub listopada. Po ich uchwaleniu musiały one 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 się dodatkowo komplikowała wówczas, gdy 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, zgodnie z którym nieuchwalenie stawek podatków i opłat lokalnych powoduje, że stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. Wg mnie, ale nie jest to pogląd powszechnie akceptowany¹, 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 – np. w połowie roku – przez co rady gmin miałyby więcej czasu na podjęcie uchwał i ich wprowadzenie w życie, a podatnicy dłuższy okres na zapoznanie się z nimi. Postulat ten został zrealizowany, ale nie do końca. Jedyne 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 wówczas podejmują uchwały podatkowe. To ma sens z uwagi na fakt, że na jednej sesji można kompleksowo podjąć wszystkie uchwały podatkowe i powiązane z nimi uchwały w sprawie inkasa. Aby wskazany problem rozwiązać, należałoby – co już wskazałem – w połowie roku ustalić wszystkie wskaźniki, od których uzależniona jest wysokość podatków i opłat lokalnych.

3. Regulacje zawarte w uchwalonej w 1991 r. ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie były niczym nowym – zostały one jedynie dostosowane do zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Nie było czasu ani też pomysłu na napisanie nowej ustawy o dochodach podatkowych gmin. W związku z tym „poprawiono” w niewielkim

¹ Inaczej J. Wantoch –Rekowski, (w:) W. Morawski (red.), Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, Gdańsk 2009, s. 828.

zakresie ustawę z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych². Porównując te dwa akty bez trudu można dostrzec, że katalog podatków i opłat lokalnych oraz wszystkie podstawowe elementy ich konstrukcji są niemal identycznie uregulowane. Prowokuje to do stwierdzenia, że obowiązująca ustawa o podatkach i opłatach lokalnych powstała na zasadzie „przepisania” ustawy z 1985 roku, a ta z kolei była w dużej mierze oparta o rozwiązania zawarte w ustawie z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych³. W związku z tym, obowiązująca ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest w tym kontekście najstarszym aktem podatkowym w naszym systemie. Należy się wstydzić, że przez tyle lat nie udało się w Polsce wypracować nowoczesnego modelu podatków samorządowych, zwłaszcza w odniesieniu do świadczeń obciążających majątek. W dalszym ciągu obowiązuje w tym zakresie stworzony w zupełnie innym ustroju model opodatkowania majątku nieruchomego, gdzie podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia budynków i gruntów. Majątek na potrzeby opodatkowania wyceniany jest nie w pieniądzu, ale w metrach! I nie ma „woli politycznej”, żeby to zmienić, czego najlepszym dowodem jest brak jakichkolwiek działań rządu nad wypracowaniem nowych rozwiązań w tym zakresie. W tym aspekcie jesteśmy skansenem Europy, gdzie w zasadzie we wszystkich państwach obowiązują systemy opodatkowania nieruchomości oparte o wartość katastralną⁴.

4. Jubileuszowa ustawa ma wiele mankamentów. Pierwszy w kolejności, to jej tytuł. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w istocie rzeczy nie reguluje wszystkich świadczeń zaliczanych do tej kategorii⁵. Niewątpliwie do podatków i opłat lokalnych należy zaliczyć podatek rolny i leśny. Mają one wszystkie cechy „lokalności”, tzn. stanowią dochód budżetu gminy, ich konstrukcja może być kształtowana przez radę gminy (stawki, zwolnienia), a także są realizowane przez gminne organy podatkowe. Dlaczego zatem nie są objęte ustawą o podatkach i opłatach lokalnych? Przyczyna jest prozaiczna – w 1991 r., kiedy uchwalano analizowaną ustawę, obowiązywała odrębna ustawa z listopada 1984 r. o podatku rolnym, a podatek leśny nie istniał. W związku z tym, że tylko nowelizowano ustawę o podatkach lokalnych, nie było czasu ani pomysłu na to, aby objąć nią wszystkie podatki samorządowe.

² Dz. U. Nr 12, poz. 50, z późn. zm.

³ Dz. U. Nr 45, poz. 229, z późn. zm. W ustawie tej – i to jest jedna z zasadniczych różnic pomiędzy omawianymi aktami – uregulowany jest jeszcze podatek od lokali, którego nie ma już w późniejszych ustawach. Podstawą opodatkowania budynków i lokali była wartość czynszowa, która w kolejnych ustawach została stopniowo zastąpiona powierzchnią użytkową.

⁴ Zob. L. Etel (red.), Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa 2003.

⁵ 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.)

Można postawić pytanie: czy zasadnym jest regulowanie jednym aktem różnych wszakże świadczeń podatkowych i czy nie byłoby lepszym rozwiązaniem regulowanie ich w odrębnych ustawach. Można wskazać zarówno plusy, jak i minusy obu tych rozwiązań. W istocie rzeczy nie to jest najważniejsze. Chodzi przede wszystkim o to, aby w ustawie w sposób nie budzący wątpliwości rozstrzygnięto, jakie kategorie świadczeń składają się na pojęcie „podatki i opłaty lokalne”. W chwili obecnej jedynie w literaturze określa się, jakie świadczenia mogą być zaliczane do tej grupy. Czy to ma jakieś znaczenie praktyczne? Oczywiście tak, chociażby w kontekście art. 168 Konstytucji, gdzie mowa jest o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem, „jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie”. I tu nasuwa się pytanie – o jakich podatkach i opłatach lokalnych mowa jest w tym przepisie. Najprościej byłoby stwierdzić, że są to świadczenia uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Wg mnie jest to nie do przyjęcia, ponieważ jednostki samorządu terytorialnego straciłyby wówczas konstytucyjną gwarancję wpływu na określanie wysokości takich „lokalnych” świadczeń, jak wspomniany podatek rolny i leśny⁶. Innym przykładem może być art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577, z późn. zm.). 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. Są one zatem ograniczone jedynie do kategorii podatków i opłat lokalnych. Znowu się pojawia pytanie o to, jakie podatki należy zaliczyć do tej grupy⁷. W tej sytuacji żałować należy, że katalogu (a może definicji?) podatków i opłat lokalnych nie zawiera żaden akt prawny.

Nie ma natomiast żadnych kłopotów z ustaleniem w literaturze katalogu świadczeń zaliczanych do „podatków i opłat lokalnych”⁸. O lokalności tych świadczeń decyduje przede wszystkim to, że zasilają one budżety lokalne i organy samorządowe mają wpływ na ich konstrukcję prawną⁹. Sformułowane w doktrynie kryteria pozwalają w sposób precyzyjny ustalić katalog podatków i opłat lokalnych, który znacznie wykracza poza świadczenia

⁶ Szerzej – L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 40 i nast.

⁷ M. Stec (red.), Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy, Warszawa 2010, s. 356 i nast.

⁸ L. Etel, Podatki od nieruchomości, Warszawa 2009, s. 8.

⁹ L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 160 i nast.

uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych¹⁰. Bazując na dorobku doktryny należałoby precyzyjnie określić, jakie świadczenia zaliczane są do tej grupy. Można to zrobić na dwa sposoby. Pierwszy z nich – prostszy – to zapisanie np. w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, jakie świadczenia uznaje się za podatki i opłaty lokalne. Drugi sposób – zdecydowanie bardziej kłopotliwy w realizacji - to wspomniane już objęcie jedną ustawą wszystkich świadczeń lokalnych. Teoretycznie rzecz ujmując lepiej byłoby, aby te zbliżone do siebie podatki i opłaty były uregulowane w jednej ustawie, pod takim tytułem jak obecna. 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 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. Nie wiadomo, kiedy będzie podatek katastralny, w jakim kierunku pójdą zmiany w podatku rolnym i leśnym, jakie organy będą realizowały podatek od spadków i darowizn, które z obowiązujących opłat należałoby objąć planowaną ustawą i co w końcu z podatkami fakultatywnymi, wprowadzanymi w drodze uchwał rady gminy¹¹. W związku z dużą ilością niewiadomych, 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. Na dzisiaj wystarczyłoby zrealizować postulat zmiany tytułu analizowanej ustawy na: „ustawa o niektórych podatkach i opłatach lokalnych”.

5. Omawiana ustawa uległa niezliczonej ilości zmian. Wg mnie, nie ma żadnego przepisu, który pozostałby w wersji niezmienionej z 1991 roku. Ale to było założenie - ta ustawa musi się zmieniać, aż do momentu stworzenia racjonalnego systemu podatków lokalnych, w tym przede wszystkim obciążających majątek. Prace nad zmianą systemu podatków i opłat samorządowych rozpoczęto w zasadzie wraz z uchwaleniem tego aktu. W połowie lat 90-tych pojawiły się pierwsze projekty zmiany zasad opodatkowania

¹⁰ M. Popławski, Pojęcie podatków lokalnych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003, nr 7-8.

¹¹ E. Ruśkowski, Reforma opodatkowania nieruchomości jako warunek gruntownej reformy finansów lokalnych w Polsce, (w:) L.Etel (red.), Rola katastru fiskalnego w systemie opodatkowania nieruchomości, Białystok 2001, s. 9 i nast.

nieruchomości. Nie doczekały się one – z różnych przyczyn – wprowadzenia w życie. Późniejsze próby wprowadzenia podatku od wartości nieruchomości także nie były skuteczne. Od kilku już lat nawet nie próbuje się dokonywać zasadniczych zmian w opodatkowaniu nieruchomości, co może dziwić, ponieważ konstrukcja polskiego podatku od nieruchomości jest anachroniczna i daleka od doskonałości. Jedynie w Polsce obowiązuje w dalszym ciągu, w wersji nienaruszonej, komunistyczny model opodatkowania nieruchomości oparty o jej powierzchnię, a nie wartość. W przebudowie systemu opodatkowania nieruchomości wyprzedziła nas już nawet Rosja, gdzie od kilku lat funkcjonuje kataster i oparty o wartość podatek od gruntów.

6. Pozostałością po próbie wprowadzenia katastru – niestety także nieudaną – jest ewidencja podatkowa nieruchomości, uregulowana w rozdziale 2a analizowanej ustawy. 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 rzeczą katastem 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, gdzie zawarte są martwe przepisy. Wg mnie, 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. Do tej pory nie będzie można stworzyć wiarygodnych ewidencji na potrzeby podatkowe.

Pomimo mankamentów ewidencji gruntów i budynków, pozytywnie należy ocenić wprowadzenie do analizowanej ustawy art. 1a ust. 3, z którego wyraźnie wynika, że dane wynikające z tej ewidencji są podstawą do określania rodzaju gruntu na potrzeby opodatkowania. Już teraz nie budzi wątpliwości, co należy rozumieć np. przez „użytek rolny”, który co do zasady nie podlega podatkowi od nieruchomości. Decyduje o tym klasyfikacja wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Takie unormowanie przerwało wieloletnie

spory w doktrynie i orzecznictwie, dotyczące np. opodatkowania gruntu wykorzystywanego rolniczo (łąka), który jest jednak sklasyfikowany w ewidencji jako teren różny (Tr) .

7. Negatywnie należy ocenić wprowadzenie do ustawy 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 w nich zawartych. Nie jest tak jednak w przypadku niektórych definicji zawartych w omawianej ustawie. Uwaga ta dotyczy zwłaszcza pojęcia „budynek” i „budowla”. Ustawodawca w definicjach tych, odsyłających do przepisów prawa budowlanego, 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 prawa budowlanego. 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 sposób zastosowano w odniesieniu od elektrowni wiatrowych i próbowano zastosować przy opodatkowaniu budowli kopalni. Są to ewidentne przykłady niedopuszczalnego wg mnie trybu wprowadzania zmian w prawie podatkowym: w drodze zmiany aktów innych niż podatkowe. Ich jedynym celem jest skuteczna ucieczka od płacenia podatku od nieruchomości. Jest to możliwe z uwagi na mankamenty wyżej wskazanych definicji. Problemy te wg mnie w dużej mierze przestałyby istnieć w przypadku prawidłowo funkcjonującej ewidencji gruntów i budynków, poszerzonej o budowle podlegające opodatkowaniu. Definicje obiektów objętych podatkiem od nieruchomości powinny być – na wzór podatku od towarów i usług - powiązane 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 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 jednakże 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 zakresie¹². To jest najlepsze uzasadnienie do jak najszybszego wyeliminowania tego pojęcia z przepisów regulujących podatek od nieruchomości. Stan nieruchomości, w tym techniczny – co to by nie znaczyło zwłaszcza w odniesieniu do gruntów – wpływa na jej wartość. Gdyby zatem wartość była podstawą opodatkowania, nie trzeba byłoby posługiwać się w ustawie tego typu niedookreślonymi pojęciami, które w praktyce bardzo utrudniają realizację tego świadczenia. Wg mnie, 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 są stanie technicznym.

8. Wielokrotnie zmieniały się regulacje dotyczące podatnika podatku od nieruchomości. W wyniku wprowadzonych sukcesywnie zmian rozwiązywano większość problemów związanych ze stosowaniem art. 3 analizowanej ustawy. Nadal jednak przepis ten należy „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

¹² Analizowany zwrot został wprowadzony ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683).

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 – wg 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 stąd też powinna być bezpośrednio uregulowana w analizowanym przepisie.

9. Z przepisów określających podatnika powinien już dawno być usunięty art. 3 ust. 5. Jest to regulacja zawierająca oczywiste błędy, które niestety nie mogą być wyeliminowane mimo to, że postulaty tego dotyczące są zgłaszane od wielu lat. Sposób obliczania podatku od części wspólnych budynku i gruntu skutkuje tym, że zawsze pozostaje część nieopodatkowana, która może sięgać tysięcy metrów kwadratowych, co wcale nie było zamierzeniem ustawodawcy. Ustalenie udziału w częściach wspólnych nieruchomości powinno odbywać się na zasadach wynikających z ustawy o własności lokali, co i tak w praktyce ma miejsce z uwagi na trudności z ustaleniem powierzchni użytkowej całego budynku.

10. 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 rozwodził się nad wadami określania wartości majątku w metrach – zasygnalizowałem to już wyżej. Problem ten może być rozwiązany jedynie poprzez wprowadzenie podatku od wartości nieruchomości, opartego o dane wynikające z katastru fiskalnego nieruchomości¹³. Dalsze udoskonalanie powierzchni jako podstawy opodatkowania niczemu nie służy i w efekcie oddala jedynie wprowadzenie zasadniczych reform w tym zakresie. Nie ma – wg mnie – szans, aby w krótkim czasie został w Polsce stworzony kataster fiskalny i oparty o dane z niego wynikające podatek od wartości nieruchomości. Nie oznacza to, że „skazani” jesteśmy na dalsze opodatkowywanie budynków i gruntów wg ich powierzchni. Na szczególną uwagę zasługują postulaty zastąpienia obowiązującej podstawy opodatkowania

¹³ Od 20 lat postuluje to już G. Nowecki, Kataster i system katastralny, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5.

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 np. 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 doprowadzić do skokowego wzrostu płaconego podatku. To jest wg mnie główny czynnik decydujący o niechęci podatników do opodatkowania *ad valorem*.

11. Nie udało się w omawianej ustawie zrealizować doskonałego pomysłu zamieszczenia w ustawie wszystkich zwolnień i wyłączeń od podatku. Z różnych powodów poza art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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.

Ważnym postulatem odnoszącym się do obowiązujących przepisów dotyczących zwolnień w podatku od nieruchomości jest zmiana kompetencji rady gminy do wprowadzania zwolnień. Obecnie rada gminy w drodze uchwały może wprowadzać zwolnienia „przedmiotowe”. Ta „przedmiotowość” zwolnień jest jednym z większych problemów, które

napotykają gminy chcące zwolnić np. instytucje kultury z podatku. W związku z tym, że zwolnienie nie może mieć charakteru podmiotowego, nie można w uchwale wyraźnie stwierdzić, że zwolnienie dotyczy jedynie tych jednostek. Rady gmin wprowadzają zatem zwolnienie budynków i gruntów instytucji kultury, co jest kwestionowane przez niektóre regionalne izby obrachunkowe, sądy, a nawet prokuratorów, jako rażące naruszenie prawa. Wskazuje się przy tym, że jest to zwolnienie przedmiotowo–podmiotowe, a zatem niedopuszczalne, ponieważ rada może wprowadzać jedynie zwolnienia przedmiotowe. Wg mnie, nie można skonstruować takiego zwolnienia przedmiotowego (nieruchomości), które nie miałyby zastosowania do podmiotu (podatnika). Każde zwolnienie przedmiotowe musi mieć swój zakres podmiotowy; inaczej nie byłoby sensu go wprowadzać, bo żaden podatnik by z niego nie mógł skorzystać. Rady gmin powinny precyzyjnie określać zakres zwolnienia zarówno w ujęciu przedmiotowym, jak i podmiotowym. Niestety praktyka idzie w tym kierunku, że jeżeli w konstrukcji zwolnienia pojawi się jakiegokolwiek powiązanie z podmiotem¹⁴, stwierdza się niezgodność z prawem takiej regulacji i w konsekwencji jej nieważność. To z kolei skutkuje tym, że rada wprowadza zwolnienia bez żadnych elementów podmiotowych, ale prowadzi to często do niezamierzonego rozszerzenia jego zakresu podmiotowego. W przypadku wskazanych wyżej instytucji kultury zwalniane są budynki i grunty wykorzystywane do działalności kulturalnej (zwolnienie przedmiotowe), z którego skorzystają wszystkie podmioty prowadzące działalność kulturalną, w tym również przedsiębiorcy prowadzący dochodową działalność w tym zakresie. Ograniczenie kompetencji rady do wprowadzania zwolnień jedynie przedmiotowych wg mnie nie ma żadnego uzasadnienia i wywołuje niepotrzebne spory interpretacyjne. W związku z tym należy postulować rozszerzenie uprawnień rady w tym zakresie. Rada powinna mieć kompetencje do wprowadzania zwolnień przedmiotowo-podmiotowych.

12. Niezmiennym elementem konstrukcji podatku od nieruchomości pozostaje tryb płatności tego świadczenia. Osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej samodzielnie wyliczają kwotę podatku w deklaracji i co miesiąc wpłacają ratę na konto organu podatkowego. Natomiast osoby fizyczne składają informację na podatek 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

¹⁴ Np. zwolnienie budynków komunalnych jest traktowane jako zwolnienie budynków jednostek samorządu terytorialnego, a zatem określonych podmiotów, co jest podstawą kwestionowania zgodności z prawem tak sformułowanego przepisu.

możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz decyzji wymierzającej podatek – art. 200 o.p.). Koszty doręczeń sięgają kilkudziesięciu złotych i w niektórych przypadkach przewyższają kwotę podatku do zapłacenia. Prowadzi to do tego, że organ wymierzając kwotę np. 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. W pierwszym rzędzie 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.

Znacznie mniejsze znaczenie od wyżej przedstawionego ma problem ustalania rat podatku w decyzjach wymierzających podatek od nieruchomości. Zgodnie z art. 6 ust. 7 analizowanej ustawy, podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych ustala w drodze decyzji gminny organ podatkowy. W decyzji tej organ ustala także wysokość 4 rat, do czego jednak nie ma podstawy prawnej. Wymaga to niewielkiej modyfikacji wskazanego przepisu.

13. 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. Dotyczy to zwłaszcza zasad ustalania podstawy opodatkowania – dopuszczalnej masy całkowitej. I tak np. do dzisiaj nie wiadomo, jak ustalić „dopuszczalną masę całkowitą zespołu pojazdów”, o której mowa w art. 10. Pomimo tego, nikt nie kwestionuje podawanej przez podatników wartości –

bo żeby ją zakwestionować, to trzeba wiedzieć jak ją wyliczyć. W tym kontekście trochę szkoda starego podatku drogowego, który był w stanie samodzielnie wyliczyć i zapłacić na poczcie każdy właściciel 4 kółek.

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!¹⁵ 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.

14. Jedną z najlepszych zmian dokonanych przez te 20 lat – poważnie – było zastąpienie podatku od posiadania psów 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 starczały na pokrycie wydatków z tym związanych (np. inkasa). Zastąpienie podatku opłatą od posiadania psów spowodowało, że w analizowanej ustawie pojawiło się na powrót świadczenie fakultatywne, tzn. 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. Wg mnie, 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 zrealizowany

¹⁵ L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 396.

zostałby, wynikający z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, wymóg posiadania przez wszystkie szczeble samorządu terytorialnego własnych dochodów podatkowych i możliwości wpływu na ich wysokość. W chwili obecnej „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. Nie ma to jednak większego znaczenia z uwagi na to, że opłaty lokalne na gruncie prawa podatkowego są w istocie rzeczy podatkami i dzielą ich los prawny.

15. Dobrze też się stało, o czym już wspomniałem wyżej, że skasowana została opłata administracyjna. W końcowej fazie jej obowiązywania nie było już bowiem czynności, od których mogła być ona pobierana, a mimo to w dalszym ciągu w ustawie znajdowały się przepisy ją regulujące. 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.

16. Jedynym nowym świadczeniem, które pojawiło się w ustawie w ciągu 20 lat, 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 miejscowości, gdzie 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, że jest to racjonalny kierunek kształtowania tej opłaty. Stanowiła ona zawsze pewną rekompensatę otrzymywaną przez gminy licznie odwiedzane przez turystów, z czym łączą się także zwiększone wydatki. Ograniczenie pobierania opłaty miejscowej jedynie do gmin o dosyć rygorystycznych wskaźnikach czystości środowiska skutkuje tym, że typowo turystyczne gminy mogą nie mieć dochodów z tego tytułu, co jest przysłowiowym wylaniem dziecka z kąpielą.

17. Poza wyżej wskazanymi zmianami merytorycznymi, większość wprowadzanych zmian miała charakter doraźnych interwencji ustawodawcy w związku z pojawiającymi się

problemami wynikającymi ze stosowania tych przepisów. W związku z tym niektóre z tych problemów przestawały istnieć, ale na ich miejsce pojawił się nowe, wynikające z rozumienia nowych przepisów. To, że ustawa ma swoje lata, widać także i po tym, że problemy, które dawno temu zostały rozwiązane, na powrót odżywają. Wynika to stąd, że po upływie 20 lat po prostu zapomniano o tym, że niektóre problemy interpretacyjne zostały już rozwiązane. Można tu podać kilka przykładów. Jednym z nich jest sposób wyłaniania inkasentów podatków i opłat samorządowych w drodze uchwały rady. Pojawiają się na powrót opinie, że inkasentem może być tylko osoba fizyczna, która wyraziła zgodę na pełnienie funkcji inkasenta i że z osobą tą należy zawrzeć umowę. Problem ten był już analizowany na początku lat 90-tych ubiegłego wieku i zaakceptowane zostało w doktrynie i orzecznictwie stanowisko, zgodnie z którym wyznaczenie inkasenta może odbywać się w drodze uchwały rady gminy – aktu prawa miejscowego, bez konieczności zawierania umowy i uzyskiwania zgody osoby wskazanej w uchwale jako inkasent. Realizacja obowiązków publicznoprawnych, wynikających z aktu normatywnego, jakim jest uchwała podjęta na podstawie upoważnienia ustawowego, nie może być zależna od woli osoby, którą obowiązek ten obciąża.

Innym przykładem problemu po raz wtóry rozwiązywanego jest opodatkowanie najemców (dzierżawców) nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego na podstawie umowy zawartej z trwałym zarządcą. Opodatkowanie trwałych zarządców i ich status w obrocie prawnym był przedmiotem dyskusji przed kilkunastoma laty. Wypracowane zostało, jak się wydaje, powszechnie akceptowane stanowisko, z którego wynika, że trwały zarządca zawiera umowy dotyczące wydzierżawiania nieruchomości w imieniu i na rzecz właściciela (Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego), a przez to ich posiadacz jest podatnikiem. Okazuje się jednak, że stanowisko to jest kwestionowane przede wszystkim w orzecznictwie, które nie jest jednak w tej mierze jednolite¹⁶.

18. W konkluzji należy stwierdzić, że analizowana ustawa o podatkach i opłatach lokalnych już od dawna dojrzała do gruntownych zmian. Zamiast tego ten akt prawny jest „na siłę” zmieniany i poprawiany. Ciągłe „doskonalenie” tej ustawy – a trwa to już 20 lat – pokazuje, że nie można w ten sposób naprawić obowiązującego systemu podatków i opłat lokalnych. Konieczne jest podjęcie gruntownych reform w tym zakresie, zwłaszcza w

¹⁶ L. Etel, Trwały zarząd a opodatkowanie nieruchomości, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 6.

odniesieniu od opodatkowania nieruchomości. W zasadzie wszyscy – od 20 lat – zgadzają się z tym postulatem, ale nic z tego nie wynika. Mam wrażenie, że wszyscy już są zmęczeni ciągłym jego ponawianiem, czego najlepszym dowodem jest fakt, że od kilku lat nie ma już żadnych prac badawczo-koncepcyjnych, które dotyczyłyby poruszanej materii. Małe jest także zainteresowanie doktryny tą problematyką – co jest akurat zrozumiałe - bo ile można zajmować się analizą „przedpotopowych” przepisów. Ten stan rzeczy ma jednakże i dobre strony. Moja habilitacja z 1998 r. pt. „Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce” ciągle jest aktualna, co – przy zmienności prawa podatkowego – jest rzeczą wyjątkową. Podany jest tam we wnioskach tryb wprowadzenia w naszym kraju racjonalnych zasad opodatkowania nieruchomości, co jest podstawowym warunkiem uzdrowienia całego systemu podatków i opłat samorządowych. Nie ma sensu w tym miejscu po raz kolejny powtarzać co trzeba zrobić, aby ta reforma w końcu się dokonała. Osobiście bardzo bym nie chciał dokonywać wznowienia tej książki. Marzę o tym, aby napisać w ciągu kilku lat komentarz do nowych przepisów regulujących podatki i opłaty samorządowe.