

Prof. dr hab. Leonard Etel

Kierownik Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego

Wydział Prawa

Uniwersytet w Białymstoku

Opinia w sprawie obowiązku realizacji przez gminne organy podatkowe podatków nie przynoszących dochodów

I Uwagi ogólne

Tytułowy problem sprowadza się do tego, że obowiązujące regulacje prawne, a zwłaszcza ordynacja podatkowa oraz ustawy regulujące podatki i opłaty lokalne, nakładają na gminne organy podatkowe (wójta, burmistrza, prezydenta) obowiązek realizacji podatków, których kwoty są na tyle znikome, że nie pokrywają nawet kosztów ich poboru. Po co komu podatki, które nie przynoszą dochodów? Pytanie to jest aktualne, chociaż w literaturze przedmiotu od wielu lat wskazuje się potrzebę likwidacji tzw. „śmieci podatkowych”¹. Nie jest to problem, który ma charakter jednorodny i dotyczy tylko jednego z podatków i opłat lokalnych. Postulując likwidację podatków nie przynoszących dochodów należy zwrócić uwagę na następujące sytuacje.

II Podatki nie przynoszące dochodów

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. Są to typowo rolnicze gminy, które – paradoksalnie – nie mają żadnych dochodów z opodatkowania użytków rolnych, ponieważ grunty znajdujące się na terenie gminy są ustawowo zwolnione z podatku. Warto dodatkowo wskazać, że gminy te – typowo rolnicze – nie mają też dochodów z opodatkowania nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wprowadzanie tego typu zwolnień w drodze ustawy powinno być

¹ Zob. L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006, s. 159 i nast.

ograniczone lub wyeliminowane całkowicie z uwagi na przysługujące radom gmin uprawnienie do wprowadzania zwolnień od podatków i opłat lokalnych w formie uchwał. To rada gminy powinna w większym stopniu decydować o potrzebie istnienia takiego zwolnienia na jej terenie. Radni wiedzą najlepiej jakiego rodzaju użytki na ich terenie powinny być zwolnione z podatku. Co może zwolnić rada z podatku rolnego wówczas, gdy wszystkie użytki rolne podlegające podatkowi rolnemu są zwolnione ustawowo? Kompetencja władzy lokalnej do wprowadzania zwolnień jest w tej sytuacji iluzoryczna.

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. Nie może być tak, że zwolnienia ustawowe w podatkach lokalnych wprowadza władza centralna, chociaż wpływy z nich trafiają do budżetów lokalnych.

III Obligatoryjne świadczenia, które nie powinny być realizowane we wszystkich gminach

Takim świadczeniem jest opłata targowa uregulowana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. 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). W gminach typowo wiejskich, gdzie nie ma wytypowanych targowisk, nie ma sensu wprowadzać tej opłaty. Sprzedaż tam prowadzona ma incydentalny charakter i na pewno nie uzasadnia uruchomienia całej procedury uchwalenia i pobierania opłaty. W takich gminach koszty związane z podjęciem uchwały, wyznaczeniem inkasenta i jego wynagrodzeniem są zdecydowanie wyższe niż wpływy uzyskiwane z opłaty targowej. Mimo to opłata ta – zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych – musi być wprowadzana uchwałą rady i realizowana. W praktyce gminy podejmują uchwały w sprawie opłaty, ale jej nie pobierają. Skąd wziąć bowiem inkasenta, który z założenia nie jest w stanie pobrać kwot opłaty pokrywających jego wynagrodzenie. 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 należy zwrócić uwagę, że w dobrym kierunku poszły zmiany dotyczące podatku od posiadania psów, który został przekształcony w fakultatywną opłatę. Podatek ten, mimo swej prostej konstrukcji, wywoływał dość sporo emocji. Często bowiem okazywało się, iż wpływy z niego były niewspółmiernie niskie w stosunku do kosztów

poboru, a mimo to gmina musiała świadczenie to realizować. Pojawiały się więc postulaty, aby w ogóle znieść ten podatek albo żeby uczynić go świadczeniem fakultatywnym, tzn. takim, o którego wprowadzeniu na swoim terenie decydowałaby sama gmina. Jeśli chodzi o pierwszy z postulatów, to okazuje się, iż wcale nie jest sprawą łatwą usunąć z systemu podatkowego daninę będącą dochodem gminy. Konstytucja zapewnia gminom udział w dochodach publicznych adekwatny do realizowanych przez nie zadań. Każdorazowe odebranie gminom pewnych dochodów rodzi po stronie Państwa obowiązek zrekompensowania powstałej w ten sposób straty. Po pierwsze Skarbu Państwa nie stać na coraz to nowe rekompensaty wypłacane gminom w zamian za „zabierane” im dochody podatkowe, po drugie określenie rzeczywistych strat akurat z tak mało znaczącego podatku w wielu gminach byłoby bardzo utrudnione. Prostszy i skuteczniejszy rozwiązaniem okazało się wprowadzenie w miejsce obligatoryjnego podatku – opłaty od posiadania psów, o której wprowadzeniu samodzielnie decyduje władza lokalna. To samo trzeba zrobić z opłatą targową.

IV Koszty związane z procedurą wymiaru podatku przekraczające wpływy z niego uzyskiwane

Podatek od nieruchomości, rolny i leśny płacony przez osoby fizyczne jest wymierzany w formie decyzji. Każdy podatnik musi otrzymać co roku decyzję ustalającą mu podatek. Koszty corocznego wymiaru są bardzo wysokie i pochłaniają dużą część wpływów uzyskiwanych z podatków realizowanych poprzez doręczenie decyzji. Wynika to przede wszystkim z nadmiernie rozbudowanej procedury wymierzania podatku. Podatnik, który kupił np. działkę, musi złożyć informację we właściwym urzędzie gminy, co skutkuje tym, że organ podatkowy jest zobowiązany – na podstawie art. 165 ordynacji podatkowej – wszcząć postępowanie. Następuje to w drodze postanowienia, które musi być doręczone, co kosztuje 5,65 zł. Następnie organ podatkowy musi powiadomić podatnika o zebranych materiale dowodowym, z którym się on może zapoznać w ciągu 7 dni – kolejne postanowienie i wydatek z tym związany. Następnie następuje wydanie decyzji wymiarowej, która oczywiście musi być doręczona. Tak więc standardowa procedura stosowana wobec nowego podatnika (bez dodatkowych wezwań) kosztuje organ ok. 17 zł (3 x 5,65). Abstrahując od kosztów tej procedury należy stwierdzić, że w większości przypadków ten iście bizantyjski sposób procedowania nie służy zabezpieczeniu interesu podatnika. Nie ma bowiem sensu wszczynanie postępowania i informowanie podatnika o zebranych materiale dowodowym w

sytuacji, gdy jedynym „materiałem” jest informacja złożona przez podatnika. Wymiar podatku następuje bowiem na podstawie danych wynikających z informacji złożonej przez podatnika. Nie trzeba dużej wyobraźni, aby stwierdzić, co czuje podatnik „wezwany” do urzędu w celu zapoznania się z materiałem w sprawie w sytuacji, gdy jedynym „materiałem” jest informacja przez niego własnoręcznie wypełniona.

Jak już podniesiono, koszty doręczeń w typowych postępowaniach sięgają kilkunastu 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. Jest to bowiem podatek, który jest wprowadzony ustawą i gmina nie może odstąpić od jego realizacji. 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 podatków i opłat lokalnych. Przede wszystkim trzeba regułę zawartą w art. 165 par. 7 o.p., stosowaną do podatku od spadków i darowizn, odnieść również do podatków samorządowych powstających po doręczeniu decyzji ustalającej². 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 (ew. ustalania) w sytuacji, gdy jego kwota nie przekracza kosztów doręczenia decyzji wymiarowej. Stosowna regulacja może się znaleźć zarówno w ordynacji podatkowej, jak i ustawach regulujących podatki samorządowe.

Chcąc zmniejszyć koszty realizacji podatków i opłat lokalnych należałoby także ograniczyć liczbę podatników otrzymujących decyzje ustalające. Np. w podatkach od nieruchomości osoby fizyczne mające status przedsiębiorcy powinny samodzielnie deklarować kwoty podatku, bez konieczności doręczania im decyzji wymiarowych, co jest kosztownym sposobem poboru podatku. Przedsiębiorcy samodzielnie (bez decyzji) opłacają znacznie bardziej skomplikowane podatki państwowe (VAT i dochodowe) w formie samodzielnego obliczenia, co przemawia za tym, aby w taki sam sposób deklarowali i

² Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadku złożenia zeznania podatkowego przez podatników podatku od spadków i darowizn. W tym przypadku za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się datę złożenia zeznania.

opłacali podatek od nieruchomości. Podobnie należy ograniczyć ilość decyzji w podatku rolnym i leśnym.

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.

V Wnioski

W konkluzji należy stwierdzić, że powyższe postulaty, których realizacja na pewno przyczyni się do polepszenia kondycji finansowej budżetów lokalnych, nie zmierzają do wprowadzenia nowego obciążenia podatkowego. Wręcz przeciwnie – ich istota, to skasowanie podatków, które nie przynoszą gminom dochodów. Jest to rozwiązanie korzystne – co się rzadko zdarza – zarówno dla gmin (nie ponoszą kosztów), jak i podatników (nie płacą podatku). Jest to najlepsze uzasadnienie wprowadzenia w życie proponowanych rozwiązań. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że nie są to postulaty nowe i były już zgłaszane wielokrotnie, należy wyrazić nadzieję, że w końcu zostaną zrealizowane.