

Katarzyna ŚWIĘCH
Uniwersytet Szczeciński

Ewolucja podatków i opłat lokalnych – wybrane problemy

1. Uwagi wprowadzające

Ewolucja regulacji prawnych dotyczących funkcjonowania jednostek reaktywowanego samorządu terytorialnego obejmuje w równym stopniu transformację zasad finansowania tych jednostek.

Jak wiadomo, jednym z podstawowych źródeł dochodów własnych gminy są wpływy z podatków i opłat lokalnych, zwłaszcza z podatku od nieruchomości.

Powyższe stwierdzenie stanowi asumpt do podjęcia rozważań nad zmianami w systemie podatków i opłat lokalnych. Ze względu jednak na obszerny zakres problematyki, rozważania ograniczono do regulacji prawnych mających charakter ogólny i opodatkowania nieruchomości. Skoncentrowano się przy tym na zmianach stanu prawnego, a nie zmianach interpretacyjnych (liniach orzecznictwa, czy wykładni); mają one rolę uzupełniającą.

Omawiana materia została uregulowana w Ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹, wielokrotnie nowelizowanej. Ustawa ta bywa traktowana jako pewnego rodzaju anachronizm, który niepotrzebnie komplikuje system podatkowy. Jak bowiem błędnie sugeruje tytuł ustawy, uregulowane w niej podatki i opłaty stanowią jedyne gminne źródła dochodów typu daninowego. Należałoby więc postulować zastąpienie tej szczątkowej regulacji całościowym aktem prawnym obejmującym wszystkie podatki komunalne lub też, co jest bardziej racjonalne, każda konstrukcja podatkowa powinna być odrębnie

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2006, nr 121, poz. 844 z późn. zm.).

uregulowana². Poza tym opłaty uregulowane na gruncie tej ustawy mają charakter podatków, „ukrytych” jedynie pod tą nazwą, gdyż brak jest tu ekwiwalentności świadczeń podmiotu biernego i czynnego, będącej immanentną cechą opłaty³.

Przystępując do analizy zmian wskazanego aktu prawnego, należy w pierwszym rzędzie wskazać na zakres normowania. Pierwotnie ustawa regulowała trzy podatki: od nieruchomości, od środków transportowych i od posiadania psów, oraz trzy opłaty: targową, miejscową i administracyjną. Pierwsza ze zmian nastąpiła w 2005 r.⁴ – wprowadzono wówczas dodatkowo opłatę uzdrowską, którą w zasadzie należy traktować jako kwalifikowaną odmianę opłaty miejscowej.

Na zakres normowania wpłynęła też kolejna nowelizacja, na mocy której z obrotu prawnego wyeliminowano opłatę administracyjną⁵.

Kolejna istotna zmiana zakresu normowania miała miejsce w 2006 r.⁶, z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2008 r., kiedy to podatek od posiadania psów został zastąpiony analogiczną opłatą, która ma jednak charakter fakultatywny, oznacza to, że rada gminy ma uprawnienie, a nie obowiązek jej uchwalenia. Zmiana ta podyktowana była powszechną krytyką podatku, który był nieefektywnym źródłem dochodów – koszty wymiaru i poboru niejednokrotnie były wyższe od realnych wpływów.

Do równie istotnych zmian o charakterze ogólnym należy zaliczyć sformułowanie słowniczka ustawowego w art. 1a ustawy⁷. W tym miejscu należy jedynie zasygnalizować, że pomimo iż słowniczek został zamieszczony w rozdziale 1 ustawy, zatytułowanym „Przepisy ogólne”, to praktycznie ma zastosowanie jedynie do podatku od nieruchomości, co należy uznać za wadę legislacyjną. Ponadto należy poddać wyrażnej krytyce zamieszczoną w nim definicję powierzchni użytkowej budynku lub jego części. Samoistne jej stosowanie, bez uwzględnienia zasady wyrażonej w art. 4 ust. 2 ustawy, może prowadzić do błędnego ustalenia podstawy opodatkowania nieruchomości budynkowych lub lokalowych.

² L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 14–15.

³ Por. L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985, s. 471.

⁴ Art. 1 pkt 5a dodany przez art. 54 pkt 1 Ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowskim, uzdrowskich i obszarach ochrony uzdrowskiej oraz o gminach uzdrowskich (Dz. U. 2005, nr 167, poz. 1399).

⁵ Art. 1 pkt 6 uchylony przez art. 13 pkt 1 Ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. 2006, nr 225, poz. 1635).

⁶ Ustawa z dnia 7 grudnia 2006r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. 2006, nr 249, poz. 1828).

⁷ Art. 1a dodany przez art. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. 2002, nr 200, poz. 1683).

Do reguł odnoszących się do wszystkich danin, będących przedmiotem regulacji ustawowej, należy też zaliczyć dodanie przepisu art. 20a ustawy⁸. Zgodnie z powołanym przepisem, w przypadku nieuchwalenia stawek w podatkach i opłatach lokalnych co do zasady stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. Zmianę tę należy ocenić pozytywnie, jako porządkującą i sprzyjającą niwelowaniu problemów interpretacyjnych w razie niewykonania ustawowego obowiązku uchwalenia stawek podatkowych przez organ stanowiący gminy.

2. Zmiany w zakresie opodatkowania nieruchomości podatkiem od nieruchomości

Najistotniejszym źródłem – z punktu widzenia wysokości dochodów podatkowych, uregulowanych ustawą o podatkach i opłatach lokalnych – jest bez wątpienia podatek od nieruchomości. Dlatego też obserwacja przemian w systemie podatków i opłat lokalnych dotyczyć będzie przede wszystkim tego świadczenia.

W celu zachowania systematyki rozważań, będą dotyczyły one kolejno poszczególnych elementów konstrukcyjnych tego podatku.

Pierwszym z nich jest podmiot opodatkowania. Porównanie stanu prawnego pierwotnego i obecnego pozwala na sformułowanie wniosku, że dokonywane w tym zakresie zmiany należy ocenić aprobująco. Przede wszystkim wskazać należy, że zgodnie z literalnym brzmieniem art. 3 ust. 1 ustawy podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, które łączy z przedmiotem opodatkowania stosunek prawny lub faktyczny, wskazany w ustawie.

Jak z tego wynika, zakres podmiotowy ustawy został określony w sposób możliwie szeroki i skorelowany z zakresem przedmiotowym ustawy. Na uwagę zasługuje przyznanie podmiotowości prawno-podatkowej spółkom nieposiadającym osobowości prawnej, co nastąpiło na mocy nowelizacji ustawy obowiązującej od stycznia 2003 r.⁹ Wprowadzenie wskazanej zmiany rozstrzyga wątpliwości związane z możliwością (lub jej brakiem) opodatkowania takich spółek.

Nadal jednak nie zostały usunięte wątpliwości interpretacyjne wynikające z redakcji przepisu art. 3, która może błędnie sugerować, że każda jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej może być – identycznie jak osoba fizyczna czy też prawna – właścicielem, użytkownikiem wieczystym i po-

⁸ Art. 20a dodany przez art. 1 pkt 17 Ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. 2002, nr 200, poz. 1683).

⁹ Ibidem.

siadaczem przedmiotu opodatkowania, co w praktyce jest uzależnione od formy organizacyjnej takiej jednostki¹⁰.

Za pożądaną i postulowaną należy uznać regułę, określoną w art. 3 ust. 3 ustawy, zgodnie z którą jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, a posiadacz ten nie jest jednocześnie właścicielem nieruchomości, to obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. Do czasu wprowadzenia owego przepisu ustalenie osoby podatnika w sytuacji, o której mowa wyżej, stanowiło przedmiot wyjątkowo licznych sporów interpretacyjnych, znajdujących odzwierciedlenie w niejednolitym orzecznictwie sądowym¹¹.

Na podstawie tej samej nowelizacji ustawy określono w prawidłowy sposób, że podatnikami są użytkownicy wierzyci gruntów, a nie użytkownicy wierzyci nieruchomości lub ich części, co mogło sugerować, że przedmiotem użytkowania wierzycy mogą być nie tylko nieruchomości gruntowe.

Mówiąc z kolei o ewolucji zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości, uwzględnić trzeba następujące prawidłowości.

Za jedną z istotniejszych modyfikacji nie tylko w tym zakresie, ale także dla całej transformacji systemu opodatkowania nieruchomości, należy uznać zmianę dotyczącą rezygnacji z opodatkowania obiektów budowlanych niezwiązanych trwale z gruntem, przy jednoczesnym sformułowaniu definicji legalnej budynku. Do końca bowiem 2002 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegały nieruchomości albo obiekty budowlane niezłączone trwale z gruntem. Brak ustawowych definicji przedmiotów opodatkowania nastroczał wielu problemów interpretacyjnych. Dotyczyły one przede wszystkim ustalenia zakresu pojęcia „obiekt budowlany niezłączony trwale z gruntem”. Można było o nim wnioskować jedynie posiłkowo na podstawie przepisów prawa budowlanego, które także nie definiują wprost tego terminu. Przyjmowano więc, że obiektami budowlanymi niezłączonymi trwale z gruntem są tymczasowe obiekty budowlane¹² (w rozumieniu prawa budowlanego), które mogą być odłączone od gruntu bez uszkodzenia ich konstrukcji i mogą przez to stanowić, zgodnie z art. 47 i 48 k.c., odrębny od gruntu przedmiot własności¹³. Tym samym za przedmiot opodatkowania uznawane były m.in. kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej, obiekty kontenerowe itp. Diametralna zmiana sytuacji prawnej nastąpiła z chwilą wejścia w życie wspomnianej wyżej nowelizacji ustawy, na mocy której jej zakres

¹⁰ L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe...*, s. 91.

¹¹ Por. Wyrok NSA z dnia 17 listopada 1993 r., SA/Gd 758/93, POP 1995, nr 2, poz. 40; wyrok NSA z dnia 25 maja 1992 r., III SA 236/92, POP 1994, nr 1, poz. 15; wyrok NSA z dnia 22 maja 1992 r., III SA 167/92, POP 1996, nr 1, poz. 26.

¹² Tymczasowy obiekt budowlany to obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki.

¹³ L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości, problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 143–144.

przedmiotowy ograniczono do gruntów, budynków lub ich części oraz budowli związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą (poza tym zakresem znalazły się obiekty budowlane niezłączone trwale z gruntem).

Jednocześnie, jak zaznaczono, do obrotu prawnego wprowadzono definicję budynku. Na mocy art. 1a ustawy pod pojęciem tym należy rozumieć 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. Wymóg związku z gruntem oraz istnienia przegród budowlanych, fundamentu i dachu pozbawił cech przedmiotu opodatkowania niektóre dotąd uznawane za podlegające opodatkowaniu obiekty, takie jak np. pawilony handlowe, domki letniskowe, garaże-błaszaki, czy wiaty. To z kolei przyczyniło się w sposób bezpośredni do obniżenia dochodów gmin z tytułu podatku od nieruchomości.

Powstały też istotne problemy praktyczne polegające na ustaleniu, czy dany obiekt budowlany faktycznie posiada fundamenty. W takiej sytuacji, jeżeli brak jest danych wynikających z istniejącej dokumentacji lub dokumentacja taka nie istnieje, należy uwzględnić opinię biegłego¹⁴. Poza tym, jak się wskazuje, za istotny mankament przytoczonej definicji „budynek” trzeba uznać równoczesne wskazanie, że za budynek uznaje się tylko taki obiekt budowlany, który jest z gruntem trwale związany. Trwały związek występuje tylko wówczas, gdy obiekt budowlany nie został wzniesiony jedynie na określony czas, nie jest w związku z tym „tymczasowym obiektem budowlanym” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Prowadzi to do wniosku, że przesłanki istnienia fundamentu oraz trwałego związku z gruntem muszą występować łącznie, aby obiekt budowlany mógł być traktowany jako budynek na potrzeby podatku od nieruchomości¹⁵.

Jednocześnie, wykładnia przepisów prawa budowlanego w związku z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prowadzi do wniosku, że każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a zatem budowlami będą także tymczasowe obiekty budowlane (w rozumieniu przepisów prawa budowlanego). Jeżeli obiekty te będą związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, to będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tak jak budowle¹⁶.

Na modyfikację zakresu przedmiotowego ustawy, w obszarze opodatkowania gruntów, wpłynęła też nowelizacja obowiązująca od 2003 r.¹⁷, na mocy której opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne,

¹⁴ L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe...*, s. 17.

¹⁵ Por. *ibidem*, s. 19 i nn.

¹⁶ L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolnej, leśnej*, Warszawa 2005, s. 37.

¹⁷ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. 2002, nr 200, poz. 1683).

grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Oznacza to, że o sposobie opodatkowania decyduje przede wszystkim sposób sklasyfikowania gruntu w ewidencji gruntów i budynków, nie jest natomiast istotne, czy jest to grunt spełniający normę obszarową gospodarstwa rolnego (1 hektar lub 1 hektar przeliczeniowy).

Mówiąc o elementach w konstrukcji podatku, warunkujących możliwość jego wymiaru i poboru, nie można pominąć stawek podatkowych. Zgodnie z dyspozycją art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy w drodze uchwały określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że nie mogą one przekroczyć rocznych stawek określonych w ustawie. Do listopada 2002 r. uprawnienie organu stanowiącego gminy było ograniczone w ten sposób, że stawki określone przez radę gminy nie mogły być niższe niż 50% stawek ustawowych. Zmiana ustawy¹⁸ wpłynęła w znacznym stopniu na poszerzenie zakresu władztwa podatkowego jednostki samorządu terytorialnego, co należy ocenić w pełni pozytywnie; zniesiono ustawowy pułap obniżenia stawki przez organ gminy. Przyjąć jednak trzeba, że mimo braku ograniczenia rada gminy nie może uchwalić stawek zerowych; oznaczałoby to odstąpienie od realizacji świadczenia o ustawowego.

Nie była to jednak jedyna modyfikacja. Rada gminy uzyskała dodatkowe upoważnienia odnoszące się do kształtowania wysokości stawek podatkowych, a wyrażone w przepisach art. 5 ust. 2, 3 i 4. Polegają one na możliwości różnicowania wysokości stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu, typ zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków oraz rodzaj prowadzonej w budowli działalności.

Warto w tym miejscu dodać, że od chwili wejścia w życie ustawy obowiązuje zasada niższych obciążeń podatkowych dla przedmiotów opodatkowania niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wraz jednak z rozwojem gospodarczym i wyodrębnieniem szczególnych rodzajów działalności następuje dostosowywanie wewnętrznego podziału stawek podatkowych do tej specyfiki.

Jak zaznaczono, sposób wykorzystywania przedmiotu opodatkowania warunkuje stosowanie jednej z kategorii stawek podatkowych. W tym kontekście należy wskazać na istotną modyfikację, związaną z wprowadzeniem do słowniczka ustawowego definicji przedmiotu opodatkowania „związanego z działalnością gospodarczą”. Za takie uznaje się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów pod jeziorami oraz zajętych na zbiorniki

¹⁸ Ibidem; w zakresie określania stawek zmiana weszła w życie z dniem 30 listopada 2002 r.

wodne retencyjne lub elektrownie wodne, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Za pożądaną z punktu widzenia techniki wymiaru i poboru podatku należy również uznać zasadę wprowadzoną do ustawy w art. 6 ust 11 z dnia 1 stycznia 2003 r.¹⁹ Zgodnie z powołanym przepisem, jeżeli nieruchomości lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu osób fizycznych oraz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub spółek nieposiadających osobowości prawnej, z wyjątkiem osób tworzących wspólnotę mieszkaniową, osoby fizyczne składają deklarację na podatek od nieruchomości oraz opłacają podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne.

Wprowadzenie jednoznacznego rozstrzygnięcia powyższej kwestii położyło kres toczącym się sporom interpretacyjnym, kto i w jakim terminie oraz trybie powinien składać deklarację oraz opłacać podatek od nieruchomości.

Wysokość obciążeń podatkowych jest również determinowana katalogiem zwolnień podatkowych. W tym zakresie należy poczynić obserwację, że katalog zwolnień ustawowych ulega systematycznym modyfikacjom, które wynikają przede wszystkim z polityki podatkowej państwa. Najistotniejszy, z punktu prezentowanej problematyki, jest jednak zakres władztwa podatkowego gminy w obszarze kreowania tych preferencji podatkowych.

Zauważyć trzeba, że rada gminy nie uzyskała uprawnień w postaci wprowadzania ulg podatkowych; może natomiast wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ustawie. Przyjęcie powyższej reguły jest wprawdzie zgodne z przepisem art. 217 konstytucji²⁰, ale nastęcza wielu praktycznych problemów. Wynikają one z ustalenia, czy dane zwolnienie ma faktycznie charakter przedmiotowy, czy tylko jego sformułowanie dotyczy przedmiotów opodatkowania, a faktycznie odnosi się do podmiotów podatkowych.

Reasumując, będąca przedmiotem analizy ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest aktem prawnym podlegającym wyjątkowo licznym nowelizacjom. Świadczy to o braku stabilności prawa podatkowego, co zwłaszcza w odniesieniu do regulacji o doniosłym znaczeniu dla dochodów gminy, uznać należy za wysoce naganne.

Zauważyć również trzeba, że ewolucja podatków i opłat lokalnych polega między innymi na stopniowym poszerzaniu zakresu normowania ustawy, co w pewnej mierze zależy od rozwoju stosunków społeczno-gospodarczych.

¹⁹ Art. 6 ust. 11 dodany przez art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. 2002, nr 200, poz. 1683).

²⁰ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. 1997, nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

Równocześnie zmiana zakresu przedmiotowego, zwłaszcza podatku od nieruchomości (ale także podatku od środków transportowych), doprowadziła do obniżenia wpływów podatkowych gminy z tych tytułów.

Za pozytywne zjawisko uznać natomiast można rozszerzenie zakresu władztwa podatkowego gminy, która jako beneficjent świadczenia powinna w ten sposób realizować założenia lokalnej polityki podatkowej.

Jednocześnie mimo wielokrotnych nowelizacji nie uniknięto rozwiązań prawnych niosących zbyt liczne wątpliwości interpretacyjne, w znaczny sposób utrudniające wymiar i pobór należności podatkowych.

Należałoby w związku z tym postulować dokonanie kolejnych zmian, mających na celu wyeliminowanie tych problemów, co niewątpliwie przyczyni się do optymalizacji uzyskiwania dochodów budżetowych ze wskazanych tytułów.