

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Teoria i praktyka

Bogumił Pahl

PRAWO W PRAKTYCE



Wolters Kluwer
Polska

PIKTOGRAMY

wskazują ważne elementy
książki i ułatwiają
ich odnalezienie



Ważne



Przykłady



Podstawa prawna
Kontekst prawny



Pytania
Zadania



Rozwiązania
Odpowiedzi



Stanowisko stron
Pogląd



Orzecznictwo



Literatura



Historia



Nowe przepisy

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Teoria i praktyka

Bogumił Pahl

PRAWO W PRAKTYCE



Wolters Kluwer
Polska

WARSZAWA 2017

Stan prawny na 1 lutego 2017 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Leonard Etel

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne i łamanie

Violet Design Wioletta Kowalska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawoLubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-294-6

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Klaudii

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Od autora	17

Rozdział I

Pojęcie, istota i funkcje podatków i opłat lokalnych	19
1. Pojęcie podatków i opłat lokalnych	19
2. Rys historyczny podatków i opłat lokalnych po 1945 r.	23
3. Granice władztwa gminy w zakresie podatków i opłat lokalnych	43
4. Funkcje podatków i opłat lokalnych	50
5. Podatki i opłaty lokalne jako element systemu podatkowego	54
6. Charakter prawny podatków lokalnych	57
7. Czy opłaty lokalne to opłaty?	63

Rozdział II

Podatek od nieruchomości	68
1. Podmiot podatku	68
1.1. Właściciele nieruchomości lub obiektów budowlanych ...	68
1.2. Użytkownik wieczysty gruntu	73
1.3. Posiadacz samoistny	75
1.4. Posiadacze zależni nieruchomości lub obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego	78
1.5. Współwłaściciele	80
2. Przedmiot opodatkowania	85
2.1. Grunty	85

2.2. Budynki lub ich części	90
2.3. Budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	93
3. Podstawa opodatkowania	106
3.1. Podstawa opodatkowania dla gruntów	106
3.2. Podstawa opodatkowania dla budynków lub ich części	108
3.3. Podstawa opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej	111
4. Stawki podatku	116
4.1. Uprawnienie gminy do kształtowania wysokości stawek podatku od nieruchomości	116
4.2. Stawki dla gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej	119
4.3. Obniżenie stawek podatku od nieruchomości ze względów technicznych	124
4.4. Stawki podatku dla budynków mieszkalnych	126
4.5. Stawki podatku dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych	128
4.6. Stawki podatku dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym	130
4.7. Stawki podatku dla gruntów i budynków pozostałych	132
4.8. Stawka podatku dla gruntów niezabudowanych objętych obszarem rewitalizacji	132
4.9. Stawka podatku dla gruntów pod wodami	134
4.10. Stawka podatku dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej	136
5. Moment powstania i wygaśnięcia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości	137
6. Tryb i warunki płatności podatku przez osoby fizyczne	140
7. Tryb i warunki płatności podatku przez osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej	144

8. Zwolnienia od podatku	146
8.1. Ogólna charakterystyka zwolnień od podatku	146
8.2. Analiza wybranych zwolnień od podatku od nieruchomości wynikających z ustawy podatkowej	152
8.2.1. Zwolnienie infrastruktury kolejowej	152
8.2.2. Zwolnienie od podatku budynków gospodarczych	162
8.2.3. Zwolnienie gruntów i budynków będących w posiadaniu stowarzyszeń	169
8.2.4. Zwolnienie gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków	170
8.2.5. Zwolnienie gruntów pod wodami stanowiącymi własność Skarbu Państwa	173
8.2.6. Zwolnienie grup producentów rolnych	175
8.2.7. Zwolnienie gruntów i budynków stanowiących własność gminy	180
8.2.8. Zwolnienie nieruchomości zajętych na działalność oświatową	182
8.3. Analiza wybranych zwolnień od podatku wynikających z odrębnych ustaw	183
8.3.1. Zwolnienia uregulowane w tzw. ustawach kościelnych	183
8.3.2. Zwolnienie od podatku związane z realizacją inwestycji w zakresie dróg publicznych	186
9. Wyłączenia od podatku	187
9.1. Ogólna charakterystyka wyłączeń podatkowych	187
9.2. Analiza wybranych wyłączeń od podatku	189
9.2.1. Grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi	189
9.2.2. Nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego	190
9.2.3. Grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle	192

Rozdział III

Podatek rolny	195
1. Podmiot podatku	195
1.1. Ogólna charakterystyka podatnika podatku rolnego	195
1.2. Dzierżawcy gruntów gospodarstwa rolnego	197
1.3. Prowadzenie gospodarstwa rolnego przez jednego ze współwłaścicieli a obowiązek podatkowy	201
2. Przedmiot podatku	203
3. Podstawa opodatkowania	206
4. Stawki podatku	210
5. Powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego	211
6. Tryb i warunki płatności podatku przez osoby fizyczne	212
7. Tryb i warunki płatności podatku przez osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej	216
8. Zwolnienia w podatku rolnym	217
8.1. Ogólna charakterystyka zwolnień w podatku rolnym	217
8.2. Analiza wybranych zwolnień od podatku	220
8.2.1. Zwolnienie użytków rolnych klasy V, VI i VIz oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych ustanowionych na użytkach rolnych	220
8.2.2. Zwolnienie gruntów nabytych na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa rolnego	221
8.2.3. Zwolnienie od podatku uczelni	224
9. Ulgi w podatku rolnym	225
9.1. Ogólna charakterystyka ulg w podatku rolnym	225
9.2. Analiza wybranych ulg w podatku rolnym	228
9.2.1. Ulga inwestycyjna	228
9.2.2. Ulga z tytułu wystąpienia klęski żywiołowej	234
10. Wyłączenia od podatku	235

Rozdział IV

Podatek leśny	237
1. Podmiot podatku	237
2. Przedmiot podatku	238

3. Podstawa opodatkowania	242
4. Stawki podatku	243
5. Powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego	243
6. Tryb i warunki płatności podatku przez osoby fizyczne	244
7. Tryb i warunki płatności podatku przez osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej	246
8. Zwolnienia od podatku	248
8.1. Ogólna charakterystyka zwolnień od podatku leśnego	248
8.2. Analiza wybranych zwolnień od podatku	249
8.2.1. Zwolnienie lasów z wiekiem drzewostanu do 40 lat	249
8.2.2. Zwolnienie lasów wpisanych do rejestru zabytków	250
8.2.3. Zwolnienie użytków ekologicznych	251

Rozdział V

Podatek od środków transportowych	252
1. Podmiot podatku	252
2. Przedmiot podatku	255
3. Podstawa opodatkowania	260
4. Stawki podatku	260
5. Powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego	262
6. Właściwość miejscowa organu podatkowego	268
7. Tryb i warunki płatności podatku	270
8. Zwolnienia od podatku	272
8.1. Ogólna charakterystyka zwolnień od podatku	272
8.2. Analiza wybranych zwolnień od podatku	274
8.2.1. Zwolnienie od podatku pojazdów specjalnych	274
8.2.2. Zwolnienie pojazdów używanych do celów specjalnych	276
8.2.3. Zwolnienie pojazdów zabytkowych	277
9. Zwrot podatku w transporcie kombinowanym	277

Rozdział VI

Opłaty lokalne	280
1. Opłata targowa	280
2. Opłata miejscowa i opłata uzdrowiskowa	286
3. Opłata od posiadania psów	291
4. Opłata reklamowa	293
 Wnioski	 299
Bibliografia	305

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | |
|----------------|--|
| k.c. | – Kodeks cywilny z 23.04.1964 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 380 ze zm.) |
| k.k.s. | – Kodeks karny skarbowy z 10.09.1999 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.) |
| Konstytucja RP | – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) |
| o.p.1997 | – Ordynacja podatkowa z 29.08.1997 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) |
| p.bud.1994 | – Prawo budowlane z 7.07.1994 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.) |
| p.g.k. | – Prawo geodezyjne i kartograficzne z 17.05.1989 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1629 ze zm.) |
| p.r.d.1997 | – Prawo o ruchu drogowym z 20.06.1997 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 128) |
| p.w.2001 | – Prawo wodne z 18.07.2001 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 469 ze zm.) |
| r.e.g.b.2001 | – rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa w sprawie ewidencji gruntów i budynków z 29.03.2001 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1034 ze zm.) |
| u.d.j.s.t. | – ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z 13.11.2013 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 198 ze zm.) |
| u.d.pub. | – ustawa o drogach publicznych z 21.03.1985 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1440 ze zm.) |
| u.dz.l. | – ustawa o działalności leczniczej z 15.04.2011 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1638 ze zm.) |
| u.g.n. | – ustawa o gospodarce nieruchomościami z 21.08.1997 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 2147 ze zm.) |

-
- | | |
|--------------|---|
| u.g.p.r.z. | – ustawa o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw z 15.09.2000 r. (Dz.U. Nr 88, poz. 983 ze zm.) |
| u.i.z.e.w. | – ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych z 20.05.2016 r. (Dz.U. poz. 961) |
| u.nas.2012 | – ustawa o nasiennictwie z 9.11.2012 r. (Dz.U. poz. 1512 ze zm.) |
| u.PAN | – ustawa o Polskiej Akademii Nauk z 30.04.2010 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 572 ze zm.) |
| u.p.d.o.f. | – ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26.07.1991 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.) |
| u.p.d.o.p. | – ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15.02.1992 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.) |
| u.p.l. | – ustawa o podatku leśnym z 30.10.2002 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 374 ze zm.) |
| u.p.o.l.1991 | – ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z 12.01.1991 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) |
| u.p.r. | – ustawa o podatku rolnym z 15.11.1984 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 617 ze zm.) |
| u.p.s.d.p.p. | – ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej z 30.04.2004 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1808) |
| u.p.z.p. | – ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym z 27.03.2003 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 778 ze zm.) |
| u.r.ś. | – ustawa o rybactwie śródlądowym z 18.04.1985 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 652 ze zm.) |
| u.r.z.s.z. | – ustawa o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych z 27.08.1997 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 2046 ze zm.) |
| u.s.d.g. | – ustawa o swobodzie działalności gospodarczej z 2.07.2004 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.) |
| u.s.g. | – ustawa o samorządzie gminnym z 8.03.1990 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.) |
| u.s.o. | – ustawa o systemie oświaty z 7.09.1991 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1943 ze zm.) |
| u.s.p.k.k. | – ustawa o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej z 17.05.1989 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 1169 ze zm.) |
| u.s.z.p.r.d. | – ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych z 10.04.2003 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 2031 ze zm.) |

u.t.k.2003	– ustawa o transporcie kolejowym z 28.03.2003 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1727 ze zm.)
u.u.s.r.	– ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników z 20.12.1990 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 277 ze zm.)
u.w.l.	– ustawa o własności lokali z 24.06.1994 r. (Dz.U. z 2015 r. poz. 1892)
z.u.s.s.e.2003	– ustawa o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw z 2.10.2003 r. (Dz.U. poz. 1840 ze zm.)

Czasopisma

Dz.U.	– Dziennik Ustaw
FK	– Finanse Komunalne
M.P.	– Monitor Polski
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
PPLiFS	– Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
ST	– Samorząd Terytorialny

Inne

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
KRUS	– Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

OD AUTORA

Niniejsza publikacja jest skierowana do szerokiego grona odbiorców, w szczególności: studentów, pracowników gminnych organów podatkowych, a także wszystkich innych osób, które chciałyby poznać konstrukcje podatków i opłat lokalnych oraz najważniejsze problemy powstające na etapie ich stosowania. W pracy podjęto rozważania zarówno o charakterze teoretyczno-historycznym, jak i praktycznym. Część teoretyczno-historyczna, stanowiąca swoistego rodzaju wprowadzenie do podatków i opłat lokalnych, zawarta została w rozdziale pierwszym. Przedstawia on pojęcie, istotę oraz funkcje podatków i opłat lokalnych, ich miejsce w systemie podatkowym oraz ewolucję tych świadczeń po 1945 r. Umożliwi to Czytelnikowi lepsze zrozumienie aktualnych problemów pojawiających się na etapie realizacji tej kategorii świadczeń publicznych.

Kolejne rozdziały pracy poświęcone są konstrukcjom poszczególnych podatków i opłat lokalnych realizowanych przez gminne organy podatkowe w strukturze uwzględniającej zmienne cechy podatku, tj. podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawki podatku, tryb i warunki płatności, zwolnienia, ulgi i wyłączenia podatkowe. Książka nie jest jednak typowym podręcznikiem. Poza omówieniem elementów konstrukcyjnych podatków i opłat lokalnych przedstawiono w niej najważniejsze problemy związane z realizacją tej grupy danin publicznych. Uwzględniono przy tym najnowsze zmiany w podatkach i opłatach lokalnych wprowadzone z początkiem 2016 r. i 2017 r. Poznając poszczególne konstrukcje podatkowe i dylematy powstające na etapie ich realizacji, Czytelnik znajdzie najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych, dorobek doktryny prawa podatkowego oraz stanowiska

Ministerstwa Finansów. Ze względu na przyjętą koncepcję opracowania nie było w nim miejsca na zaprezentowanie szerszych wywodów dotyczących niektórych, szczególnie skomplikowanych zagadnień. Jednak dzięki odesłaniom do literatury przedmiotu każdy zainteresowany znajdzie rozwiązanie większości nurtujących Go problemów.

Inspiracją do napisania niniejszej książki była chęć stworzenia opracowania, z którego mogliby korzystać studenci takich kierunków, jak prawo, administracja czy ekonomia oraz pracownicy gmin i innych podmiotów stosujących przepisy normujące podatki i opłaty lokalne. W ostatnich latach w szkolnictwie wyższym, co wydaje się podyktowane potrzebami rynku pracy, kładzie się coraz większy nacisk na praktyczne przygotowanie absolwentów do przyszłej pracy. Niniejsza publikacja pozwoli studentom poznać nie tylko samą konstrukcję poszczególnych podatków i opłat, ale również problemy powstające na etapie ich realizacji, pracownikom gmin oraz innych podmiotów zaś rozwiązywać problemy, z którymi spotykają się w swojej codziennej pracy.

Książka uwzględnia stan prawny na 1.02.2017 r.

Bogumił Pahl

Rozdział I

POJĘCIE, ISTOTA I FUNKCJE PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH

1. Pojęcie podatków i opłat lokalnych

Przepisy prawa pozytywnego nie zawierają definicji terminu „podatki i opłaty lokalne”¹. Pojęcie to nie jest jednak obce prawu polskiemu. Ustawodawca posługuje się nim kilkakrotnie w aktach prawnych różnej rangi.

 Na szczególną uwagę zasługuje art. 168 Konstytucji RP, który stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Przepis ten jest wyrazem zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego i wypełnia zobowiązania, jakie przyjęła na siebie Polska, ratyfikując Europejską Kartę Samorządu Lokalnego².

Regulacje Konstytucji RP, poza generalnym wskazaniem uprawnień jednostek samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, nie wymieniają świadczeń, które należy zaliczyć do tej kategorii. W ustawie zasadniczej można znaleźć tylko ogólne stwierdzenie, zgodnie z którym jednostkom samorządu

¹ M. Popławski, *Pojęcie podatków lokalnych*, PPLiFS 2003, nr 7–8, s. 5 i n.

² L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 42.

terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Prawodawca jednocześnie dokonuje podziału tych dochodów na: dochody własne, subwencje ogólne oraz dotacje celowe z budżetu państwa (art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji RP). Źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego określa ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Analiza przepisów tej ustawy pozwala stwierdzić, że spośród trzech kategorii jednostek samorządu terytorialnego najbardziej „rozbudowany” system dochodów o charakterze podatkowym (także w zakresie opłat) posiada gmina. Dochodem własnym gminy są wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn oraz od czynności cywilnoprawnych. Gmina została wyposażona również we wpływy z opłat: skarbowej, targowej, miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psów, reklamowej, eksploatacyjnej w określonej w prawie geologicznym i górnictwie części oraz innych stanowiących dochody gminy uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów. W przypadku powiatów ustawodawca wspomina jedynie o wpływach z opłat stanowiących ich dochody, uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów. Natomiast w strukturze dochodów województwa ustawodawca nie wymienia wpływów z podatków i opłat.



W kontekście powyższego należy zwrócić uwagę, że cechą charakterystyczną podatków i opłat lokalnych jest przede wszystkim źródło ich wpływu. Pierwszoplanową rolę odgrywa kwestia uprawnień do otrzymania dochodu z podatku i opłaty. Z tych też powodów w bardzo ogólnym ujęciu podatki i opłaty lokalne to świadczenia, które stanowią dochód jednostek samorządu terytorialnego.

Chodzi tutaj jednak o podatki i opłaty, które w całości stanowią dochód budżetu danej jednostki samorządu terytorialnego. Dlatego też do tej kategorii świadczeń nie może być zaliczony podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych. Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zapewnia wprawdzie każdej jednostce podziału terytorialnego kraju udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku

dochodowego od osób prawnych, nie są to jednak podatki lokalne, lecz państwowe. Poszczególne jednostki samorządu terytorialnego mają jedynie procentowy udział w tych podatkach i nie mają żadnego realnego wpływu na ich wysokość.

! Zasadniczą cechą podatków i opłat lokalnych, obok charakteru budżetu, do którego wpływają (budżet lokalny), jest prawo do ustalania ich wysokości.

Uprawnienie to, o czym była mowa powyżej, wynika z ustawy zasadniczej. W pełni należy zaaprobować pogląd prezentowany w doktrynie prawa podatkowego, w myśl którego ustalenie wysokości podatków i opłat lokalnych powinno być rozumiane szeroko, co oznacza, że nie może być ograniczone jedynie do ustalania stawek tych świadczeń. Na rzeczywistą wysokość świadczenia wpływ ma bowiem ukształtowanie również innych jego elementów, takich jak: podstawa opodatkowania, ulgi oraz zwolnienia podatkowe. W tym znaczeniu wpływ jednostek samorządu terytorialnego na wysokość podatków i opłat powinien być rozumiany jako możliwość stanowienia przez właściwe organy aktów prawa miejscowego, które regulują wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, w zakresie których takie kompetencje daje ustawa. Szczęólnego podkreślenia wymaga fakt, że kształtowanie wysokości tych danin może odbywać się nie tylko na etapie stanowienia, ale także stosowania prawa w drodze indywidualnych ulg uznaniowych przewidzianych przepisami ordynacji podatkowej³.

! Z całą pewnością do podatków i opłat lokalnych można zaliczyć świadczenia uregulowane w dedykowanej im ustawie, tj. podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych oraz opłaty: targową, miejscową, uzdrowską, od posiadania psów i opłatę reklamową.

Nie można jednak ograniczać podatków i opłat lokalnych tylko do danin uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Nazwa ustawy nie może decydować o „lokalności” danego podatku

³ L. Etel, *Uchwały...*, s. 41 i n.

czy opłaty. Są to bowiem jedynie względy formalne i w takim ujęciu są konstrukcją niedostosowaną do aktualnego systemu finansów samorządowych⁴.

! Typowym podatkiem lokalnym jest również podatek rolny oraz podatek leśny. Są one uregulowane w odrębnych aktach prawnych. Cechą wspólną tych podatków jest to, że w całości trafiają one na rachunek budżetu gminy oraz o ich wysokości mogą decydować organy gminy. Organem podatkowym właściwym rzeczowo w zakresie tych świadczeń jest wójt (burmistrz, prezydent miasta).

W systemie dochodów budżetowych gmin w Polsce występują również podatki, które w całości stanowią ich dochód, ale są pobierane przez państwowy organ podatkowy – naczelnika urzędu skarbowego. Chodzi tutaj o takie świadczenia, jak: podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej. Stosowanie przez naczelnika urzędu skarbowego ulg w spłacie tych zobowiązań podatkowych wymaga uzyskania zgody przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego (art. 18 ust. 2 u.d.j.s.t.)⁵.

! Przeprowadzone rozważania pozwalają stwierdzić, że za podatki i opłaty lokalne, o których mowa w art. 168 Konstytucji RP, należy uznać wszystkie świadczenia zasilające budżet gminy, na wysokość których wpływ mają organy samorządu terytorialnego (rada gminy lub organy podatkowe).

Zaprezentowane cechy charakterystyczne podatków i opłat lokalnych pozwalają uznać, iż w obecnym stanie prawnym tylko gmina posiada tę kategorię dochodów publicznych. Ani powiat, ani województwo nie mają „własnych podatków”. Mówiąc o podatkach i opłatach

⁴ L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 16. Szerzej na temat postulowanych zmian w systemie podatków i opłat lokalnych zob. L. Etel, R. Dogier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 184.

⁵ Zgodnie z art. 2 pkt 13 u.d.j.s.t. ilekroć w ustawie jest mowa o przewodniczącym zarządu jednostki samorządu terytorialnego, tylekroć rozumie się przez to również wójta (burmistrza, prezydenta miasta).

lokalnych, należy mieć więc na uwadze wyłącznie podatki gminne. Synonimem pojęcia „podatki i opłaty lokalne” jest termin „podatki i opłaty samorządowe”⁶.

Wszystkie podatki i opłaty lokalne, które stanowią dochód budżetu gminy i na które wpływ mają organy gminy, należy uznać za podatki i opłaty lokalne w sensie szerokim. Do tej kategorii należy więc zaliczyć nie tylko podatki i opłaty lokalne pobierane przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), ale również podatki stanowiące w całości dochód budżetu gminy pobierane przez naczelnika urzędu skarbowego. Natomiast w wąskim znaczeniu za podatki i opłaty lokalne należy uznać tylko te świadczenia, które w całości stanowią dochód budżetu gminy i które są pobierane przez lokalny organ podatkowy (wójta, burmistrza, prezydenta miasta). Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto wąską koncepcję podatków i opłat lokalnych.

 Do podatków lokalnych należy zaliczyć: podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny, podatek od środków transportowych. Natomiast do opłat lokalnych: opłatę targową, opłatę miejscową, opłatę uzdrowiskową, opłatę od posiadania psów oraz opłatę reklamową.

2. Rys historyczny podatków i opłat lokalnych po 1945 r.

Podatki i opłaty lokalne mają ugruntowane miejsce w polskim systemie podatkowym. Na przełomie ostatnich kilkudziesięciu lat istotnie jednak ewoluowały. Po II wojnie światowej zaistniała konieczność odbudowy całego systemu prawnego, w tym systemu finansowego państwa polskiego. Znaczna część aktów prawnych składających się na system podatkowy uchwalona została do końca lat 40. XX w. Kolejne lata potwierdzały jednak niedoskonałość konstrukcji poszczególnych podatków. W efekcie dochodziło do licznych zmian w ustawodawstwie

⁶ L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Warszawa 2008, s. 28.

podatkowym. Analiza aktów prawnych – dekretów i ustaw – dotyczących podatków i opłat lokalnych po 1945 r. w lepszy sposób pozwoli zrozumieć obecnie obowiązujące rozwiązania w tym zakresie.



Po II wojnie światowej pierwszym aktem prawnym, który regulował podatki lokalne, był dekret o podatkach komunalnych z 20.03.1946 r. (Dz.U. z 1947 r. poz. 198 ze zm.).

Podatkami pobieranymi na rzecz związków samorządu terytorialnego (podatkami komunalnymi) były: podatek gruntowy, podatek od nieruchomości, podatek od lokali, podatek od publicznych zabaw, rozrywek i widowisk, podatek od kopalń oraz inne podatki komunalne, do których należał podatek od części mieszkalnych, które ze względu na swe przeznaczenie lub stosunek do liczby osób zamieszkujących lokal uważać należało za zbędne (podatek od zbytku mieszkaniowego). Wskazany akt prawny nie wprowadzał opłat lokalnych.

Podatek od nieruchomości obejmował w gminach miejskich wszelkiego rodzaju nieruchomości z wyjątkiem gruntów niezabudowanych o obszarze ponad 5000 m² użytkowanych stale jako pola uprawne, łąki, pastwiska, sady i ogrody, jak też znajdujących się pod lasami lub wodami zamkniętymi użytkowanymi dla celów hodowli ryb albo rybołówstwa, natomiast w gminach wiejskich budynki wraz z należącymi do nich zabudowaniami ubocznymi, podwórzami i placami, niezwiązane z gospodarstwem rolnym, oraz budynki wraz z należącymi do nich zabudowaniami ubocznymi, podwórzami i placami, związane wprawdzie z gospodarstwem rolnym, lecz stale użytkowane w całości lub w przeważającej części na podstawie umowy najmu bądź też użytkowane na podstawie umowy dzierżawy, której przedmiotem są wyłącznie budynki, a nie gospodarstwo rolne jako całość. Podatnikami podatku od nieruchomości były osoby fizyczne i prawne oraz spadki wakujące (nieobjęte). Podstawę opodatkowania stanowił czynsz z tytułu najmu za rok poprzedzający rok podatkowy. Stawki podatku wahały się od 20 do 30% podstawy opodatkowania. Dekret zawierał również liczne zwolnienia od podatku od nieruchomości. Obejmowały one m.in. grunty pod torami kolejowymi należące do kolei samorządowych i prywatnych, budynki wraz z należącymi do nich

zabudowaniami ubocznymi, podwórzami i placami, dla których podstawa opodatkowania nie przekraczała 100 zł w stosunku rocznym.

Przedmiotem podatku od lokali były wszelkiego rodzaju lokale (pomieszczenia) w nieruchomościach (budynkach) zajęte zarówno na cele mieszkalne, jak i inne (użytkowe). Obowiązek podatkowy spoczywał na osobach fizycznych i prawnych, spadkach nieobjętych zajmujących lokale lub ich części w nieruchomościach własnych bądź w charakterze najemców. Za najemców w rozumieniu dekretu uznawano lokatorów głównych i osoby wprowadzone do lokalu na mocy orzeczeń komisji mieszkaniowych lub władz kwaterunkowych. Podstawę opodatkowania stanowiła wartość czynszowa. Obliczana była ona według różnych kryteriów (np. na podstawie komornego). Stawki podatku w zależności od sposobu wykorzystania lokalu wynosiły od 10 do 600% podstawy opodatkowania.

Kolejnym podatkiem lokalnym był podatek od publicznych zabaw, rozrywek i widowisk. Podatek ten w gminach miejskich był obligatoryjny, natomiast w gminach wiejskich fakultatywny. Maksymalne stawki podatku dla poszczególnych grup miast oraz dla gmin wiejskich, zasady wymiaru, poboru i termin płatności tego podatku, jak też zasady stosowania zwolnień i ulg podatkowych określał w drodze rozporządzenia Minister Administracji Publicznej i Ziem Odzyskanych w porozumieniu z Ministrem Skarbu oraz innymi zainteresowanymi ministrami.

Pod rządami dekretu z 1946 r. realizowany był również podatek od kopalń. Pobierany był on na rzecz gmin miejskich i wiejskich oraz powiatowych związków samorządowych, na których obszarze znajdowały się kopalnie minerałów, jak też na rzecz pobliskich gmin miejskich i wiejskich oraz powiatowych związków samorządowych, w których zamieszkiwali robotnicy tych kopalń. Podatek pobierany był od ilości wydobytych minerałów i nie mógł przekraczać 1% ceny lub wartości sprzedaży po potrąceniu akcyzy bądź opłaty monopolowej pobieranych od minerałów wydobywanych przez kopalnie. Obowiązek podatkowy spoczywał na osobach fizycznych, spadkach nieobjętych i osobach prawnych wydobywających minerały.

Szczegółowe zasady wymiaru, poboru i termin płatności podatku od kopalń określone były w drodze rozporządzenia.

Interesującą konstrukcją podatkową, biorąc pod uwagę przedmiot opodatkowania, był podatek od zbytku mieszkaniowego. Gminy wiejskie i miejskie oprócz podatku od lokali mogły pobierać podatek od części mieszkalnych, które ze względu na swe przeznaczenie lub w stosunku do liczby osób zamieszkujących lokal uważać należało za zbędne.

 Dekret z 1946 r. uchyliła ustawa o podatkach terenowych z 26.02.1951 r. (Dz.U. poz. 110 ze zm.)⁷. Powołana ustawa wprowadzała podatki obligatoryjne oraz fakultatywne. Pierwsze z nich pobierane były przez prezydium miejskich i gminnych rad narodowych na rzecz budżetów terenowych. Należały do nich: podatek od nieruchomości, podatek od lokali oraz podatek targowy. Natomiast do podatków fakultatywnych zaliczało się: podatek miejski, podatek od zbytku mieszkaniowego, podatek od posiadania psów, podatek od polowania i rybołówstwa. Mogły być one pobierane przez powiatowe i miejskie rady narodowe na rzecz swych budżetów.

Podatek od nieruchomości ciążył na osobach fizycznych i prawnych będących właścicielami lub posiadaczami nieruchomości oraz na spadkach nieobjętych, w skład których wchodziły nieruchomości. Jeżeli na nieruchomości ustanowione zostało prawo użytkowania, obowiązek podatkowy ciążył na użytkowniku. Podatek obejmował również niezwiązane z gospodarstwem rolnym budynki wraz należącymi do nich gruntami i zabudowaniami ubocznymi oraz grunty niezabudowane, niewchodzące w skład gospodarstwa rolnego. Podstawę opodatkowania stanowiła wartość czynszowa. Nie miała ona jednak charakteru jednolitego i zależała m.in. od położenia przedmiotu opodatkowania oraz faktu jego wynajęcia lub wydzierżawienia. Stawki podatku określone były procentowo i wynosiły od 1 do 25% podstawy opodatkowania. Podobnie jak dekret z 1946 r., ustawa o podatkach terenowych przewidywała liczne zwolnienia podatkowe.

⁷ Warto zauważyć, że również ten akt prawny wszedł w życie z mocą wsteczną od 1.01.1951 r.

Podatek od lokali obciążał osoby fizyczne i prawne zajmujące lokale w charakterze najemców oraz spadki nieobjęte, w skład których wchodziło prawo najmu. Opodatkowaniu podlegały wszelkiego rodzaju lokale i pomieszczenia w nieruchomościach zajęte zarówno na cele mieszkalne, jak i na cele użytkowe. Za pomieszczenia uznawano również pomieszczenia otwarte, np. place składowe. Podstawa opodatkowania oparta była na wartości czynszowej. Stawki podatku wahały się od 10 do 100% podstawy opodatkowania, a ich wysokość była uzależniona od charakteru lokalu.

 Nowym podatkiem, który został wprowadzony przez ustawę o podatkach terenowych z 1951 r., był podatek targowy, któremu podlegały świadczenia wykonywane osobiście i bez pomocy innych osób przez m.in. osoby trudniące się handlem na targach, w halach targowych i innych podobnych miejscach sprzedaży oraz na ulicach, placach i podwórzach bez posiadania w tym celu stałych miejsc sprzedaży, osoby trudniące się handlem obnośnym i domokrężnym, wędrownych portrecistów i fotografów oraz osoby utrzymujące uliczne punkty wazenia osób.

Stawki podatku miały charakter dzienny i uzależnione były od rodzaju wykonywanego świadczenia. Podatek mógł być płatny z góry za tydzień, miesiąc lub kwartał. W takim przypadku stawki podatkowe ulegały obniżeniu.

Powyższe podatki były traktowane jako powszechne podatki terenowe. Ustawa o podatkach terenowych z 1951 r. wprowadzała również inne podatki terenowe, które miały charakter fakultatywny. Podatek miejski mógł być pobierany w formie dodatku do podatku od lokali. Ciężył on na podatnikach podatku od lokali i nie mógł przekraczać w stosunku rocznym 100% kwoty podatku od lokali.

Podatek od zbytku mieszkaniowego, podobnie jak w dekreście z 1946 r., mógł być pobierany od części mieszkalnych, które ze względu na swe przeznaczenie lub w stosunku do liczby osób zamieszkujących lokal uważać należało za zbędne. Jego wysokość nie mogła przekraczać 100% podatku od lokali, ustalonego na dany rok podatkowy dla całego lokalu, a od części mieszkalnych, które w stosunku do liczby osób uważać

należało za zbędne – rocznie 1,50 zł od 1 m² tej części powierzchni użytkowej izb mieszkalnych (z wyjątkiem kuchni), która przekraczała powierzchnię przysługującą według norm miejscowych osobom zamieszkałym w lokalu.



Nowym podatkiem lokalnym był podatek od posiadania psów. Ciężył on na osobach fizycznych i osobach prawnych posiadających psy. Wysokość podatku uzależniona była od liczby posiadanych psów oraz wielkości miasta lub gminy.



Kolejnym nowym świadczeniem wprowadzonym przez ustawę z 1951 r. był podatek od polowania i rybołówstwa. Obowiązek podatkowy w zakresie tego świadczenia spoczywał na dzierżawcach obwodów łowieckich lub obwodów rybackich albo na osobach, na które wystawiony był osobisty dowód rybacki, z wyjątkiem rybaków morskich i zalewowych, posiadających karty rybackie i uprawiających rybołówstwo na terenach podlegających administracji morskich urzędów rybackich. Podstawę opodatkowania stanowił czynsz dzierżawny, stawka podatku wynosiła zaś 10%. Stawki kwotowe podatku przewidziane były za wydanie karty rybackiej lub wędkarskiej.

Ustawa o podatkach terenowych przewidywała również opłaty administracyjne i targowe. Terenowe rady narodowe mogły wprowadzić w drodze uchwały opłaty administracyjne za nieobjęte przepisami o opłacie skarbowej czynności i poświadczenia urzędowe prezydentów tych rad oraz opłaty targowe od handlu w miejskich halach targowych lub na targowiskach.



Po 4 latach obowiązywania ustawa o podatkach terenowych została uchylona przez dekret o niektórych podatkach i opłatach terenowych z 20.05.1955 r. (Dz.U. z 1963 r. poz. 87). Dekret regulował podatek od nieruchomości, podatek od lokali, opłatę od środków transportowych, opłatę targową oraz opłatę uzdrowiskową.

Wskazane daniny miały charakter obowiązkowy. Natomiast miejskie rady narodowe oraz rady narodowe osiedli mogły wprowadzać podatek od spożycia w nocnych lokalach rozrywkowych oraz podatek od posiadania psów. Podobnie powiatowe rady narodowe miały uprawnienie

do wprowadzenia w gromadach podatku od posiadania psów. Formą prawną, w której ustanawiane mogły być świadczenia fakultatywne, była uchwała. Powinna ona była określać podatek, wysokość stawek oraz termin płatności. Rady narodowe mogły przewidywać również całkowite lub częściowe zwolnienie od podatku (opłaty).

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości były: niezwiązane z gospodarstwem rolnym budynki wraz z należącymi do nich gruntami i zabudowaniami ubocznymi; budynki lub ich części wraz z należącymi do nich gruntami i zabudowaniami ubocznymi, związane wprawdzie z gospodarstwem rolnym, lecz wynajęte lub wdzierżawione na cały rok podatkowy i używane na cele nierolnicze; grunty niezabudowane niewchodzące w skład gospodarstwa rolnego. Obowiązek podatkowy ciążył na osobach fizycznych i prawnych będących właścicielami lub posiadaczami nieruchomości oraz na spadkach nieobjętych, w skład których wchodziły nieruchomości. Jeżeli na nieruchomości ustanowione było prawo użytkowania, obowiązek podatkowy ciążył na użytkowniku. Natomiast w sytuacji, gdy nieruchomość została oddana przez jednostkę budżetową lub inny podmiot gospodarki społecznej, obowiązek podatkowy ciążył na dzierżawcy. Dla budynków podstawę opodatkowania stanowiła wartość czynszowa, natomiast dla gruntów – powierzchnia wyrażana w metrach kwadratowych, przy czym dla gruntów dzierżawionych – czynsz. Gdy jednak podatek obliczony od czynszu był niższy niż obliczony od powierzchni w metrach kwadratowych, podstawę opodatkowania dla tych gruntów wdzierżawionych stanowiła powierzchnia w metrach kwadratowych. Stawki podatku miały charakter procentowy w sytuacji, gdy podstawą opodatkowania była wartość czynszowa, natomiast dla gruntów, których podstawą opodatkowania była powierzchnia, stawki podatku miały charakter kwotowy. Dekret zawierał liczne zwolnienia podatkowe.



Jako przykład zwolnienia od podatku od nieruchomości można wskazać budynki wznoszone na terenie nowych budów, jeżeli były one wykorzystywane wyłącznie dla potrzeb nowych budów lub urządzeń. Zwolnienie to kończyło się z upływem 6 miesięcy po oddaniu nowych budynków lub urządzeń do użytku.

Podatek od lokali normowy w dekrete z 1955 r. obejmował lokale i pomieszczenia w nieruchomościach w budynkach podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości położonych na terenie miast lub osiedli. Obowiązek podatkowy ciążył na osobach fizycznych i prawnych zajmujących lokale w charakterze najemców lub bezpłatnie we własnych lub cudzych budynkach bądź na osobach fizycznych zajmujących lokale z tytułu umowy o pracę lub stosunku służbowego oraz na spadkach nieobjętych, w skład których wchodziło prawo najmu. Zwolnione od podatku były m.in. lokale zajmowane przez jednostki budżetowe, podmioty gospodarki społecznej, z wyjątkiem spółdzielni oraz organizacji politycznych, społecznych i zawodowych. Podstawę opodatkowania w podatku od lokali stanowił czynsz należny w bieżącym roku podatkowym lub wartość czynszowa, jeżeli lokal był zajmowany przez właściciela albo bezpłatnie przez inną osobę. Stawki podatku były uzależnione od sposobu wykorzystania lokalu i wynosiły od 15 do 200% podstawy opodatkowania. Właściwe rady narodowe (rady narodowe osiedli) mogły w drodze uchwał dla poszczególnych grup podatników lub kategorii lokali obniżać stawki podatku, nie więcej jednak niż o 50%.

Kolejnym świadczeniem unormowanym przez dekret z 1955 r. była opłata od środków transportowych. Pobierana była ona z tytułu posiadania przez osoby fizyczne i prawne niebędące jednostkami gospodarki społecznej następujących środków transportowych: pojazdów samochodowych, jachtów, promów, transportowych wózków rowerowych, łodzi, jak również koni. Ponadto opłata obejmowała przewóz wykonywany zarejestrowanymi za granicą samochodami ciężarowymi i autobusowymi z przyczepami lub bez przyczep, wprowadzonymi czasowo do ruchu drogowego na obszarze Polski. Zwolnione od tej opłaty były m.in. łodzie służące do zawodowego połowu ryb, inwalidzkie motocykle i wózki rowerowe. Stawki opłaty od środków transportowych miały charakter kwotowy i zależały od charakteru pojazdu, pojemności skokowej silnika, ładowności oraz wieku koni. Warto zwrócić uwagę, że stawki za niektóre pojazdy o napędzie ropnym podwyższano o 50%. Opłaty od środków transportowych podlegających rejestracji pobierano przy rejestracji i przedłużeniu rejestracji. Natomiast w przypadku pozostałych pojazdów sposób i tryb

pobierania opłaty ustalał Minister Finansów w porozumieniu z zainteresowanymi ministrami.

Opłata targowa pobierana była na targowiskach od osób, które nie zawarły z jednostką prowadzącą targowisko umowy o dzierżawę (najem) pomieszczeń handlowych (stoisk) ani umowy o stałą dostawę artykułów dopuszczonych do obrotu na targowiskach. Opłatę targową można było również pobierać na terenie innych miejsc wyznaczanych przez prezydium rad narodowych (np. na kiermaszach). Od obowiązku uiszczenia opłaty wolne były podmioty gospodarki uspołecznionej, z wyjątkiem spółdzielni, oraz osoby dostarczające na targowisko zwierzęta rzeźne lub płody rolne w związku z obowiązkowymi dostawami. Opłata targowa była pobierana według dziennych stawek kwotowych, jej wysokość zaś była uzależniona od formy dokonywanej sprzedaży. Podatnik, który odmawiał uiszczenia opłaty targowej do rąk poborcy, zobowiązany był do jej uiszczenia w kwocie wyższej o 100%.

Kolejną opłatą pobieraną na podstawie dekretu z 1955 r. była opłata uzdrowiskowa. Pobierano ją w miejscowościach będących stacjami klimatycznymi lub posiadających cieplice, źródła lecznicze albo kąpieliska morskie. Podmiotami zobowiązanymi do jej zapłaty były osoby przebywające w uzdrowiskach dla celów wypoczynkowo-kuracyjnych oraz osoby wykonujące świadczenia rzeczy lub usług w uzdrowiskach i obowiązane do opłacania podatku obrotowego w myśl przepisów dla gospodarki nieuspołecznionej. Stawki opłaty miały charakter kwotowy i ustalano je za każdy dzień pobytu.

Podobnie jak ustawa z 1951 r., dekret z 1955 r. wprowadzał podatek od posiadania psów. Obowiązek podatkowy w zakresie tej daniny samorządowej ciążył na osobach fizycznych i prawnych posiadających psy. Wysokość podatku była uzależniona od liczby posiadanych psów oraz wielkości miasta lub gminy.

 Pewnym *novum* wprowadzonym przez dekret o niektórych podatkach i opłatach terenowych był podatek od spożycia w nocnych lokalach rozrywkowych.