

STANOWIENIE  
I STOSOWANIE LOKALNEGO  
PRAWA PODATKOWEGO



RAFAŁ DOWGIER  
GRZEGORZ LISZEWSKI  
BOGUMIŁ PAHL

---

STANOWIENIE  
I STOSOWANIE LOKALNEGO  
PRAWA PODATKOWEGO

---



**Temida2**  
Białystok 2012

© Copyright by Temida 2  
Białystok 2012

**Rada programowa Wydawnictwa Temida 2:**

Leonard Etel, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski,  
Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Pływaczewski, Stanisław  
Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Święczkowska,  
Bogdan Wierzbicki

**Redaktor naukowy wydawnictwa:** Cezary Kosikowski

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana  
w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mecha-  
niczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978–83–62813–10–0

Recenzent:

*Paweł Smoleń*

Opracowanie graficzne i typograficzne:

*Katarzyna Frąckiewicz*

Projekt okładki:

*Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna:

*Jerzy Banasiuk*

Korekta:

*Bogumiła Manciewicz*

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku  
Praca naukowa finansowana ze środków na naukę  
w latach 2009–2011 jako projekt badawczy

## Spis treści

Wykaz skrótów.....	11
Wprowadzenie.....	13

### Część I

#### STANOWIENIE LOKALNEGO PRAWA PODATKOWEGO

1. Prace parlamentarne w latach 2008–2009 w zakresie podatków i opłat samorządowych.....	17
1.1. Uwagi ogólne.....	17
1.2. Prace przedlegislacyjne.....	25
1.3. Przygotowanie projektu.....	31
1.4. Uzgodnienia, opiniowanie i konsultowanie projektu.....	39
1.5. Uchwalanie ustawy.....	47
1.6. Promulgacja ustawy .....	59
1.7. Wnioski.....	68
2. Procedura podejmowania uchwał podatkowych przez rady gmin ..	71
2.1. Uwagi ogólne.....	71
2.2. Inicjatywa uchwałodawcza.....	77
2.3. Przygotowanie projektu uchwały .....	81
2.4. Przedłożenie projektu radzie.....	93
2.5. Postępowanie z projektem na sesji .....	96
2.6. Ogłoszenie uchwały .....	100
2.7. Wnioski.....	103
3. Kontrola stanowienia lokalnego prawa podatkowego .....	105
3.1. Uwagi ogólne.....	105

3.2. Kontrola sprawowana przez Trybunał Konstytucyjny .....	106
3.3. Kontrola sprawowana przez sądy administracyjne w następstwie realizacji uprawnienia do wniesienia skargi powszechnej.....	110
3.3.1. Zakres skargi powszechnej.....	110
3.3.2. Wezwanie organu gminy do usunięcia naruszenia prawa....	114
3.3.3. Kategorie rozstrzygnięć sądu administracyjnego w związku z wniesieniem skargi.....	117
3.3.4. Skarga na bezczynność rady gminy .....	117
3.4. Kontrola sprawowana przez sądy administracyjne w następstwie realizacji uprawnienia do wniesienia skargi przez prokuratora .....	118
3.5 Wnioski .....	120

## Część II

### STOSOWANIE LOKALNEGO PRAWA PODATKOWEGO

1. Uwagi ogólne.....	123
2. Współuczestnicy procesu stosowania prawa podatkowego w gminach.....	124
2.1. Uwagi ogólne.....	124
2.2. Prokurator .....	125
2.2.1. Uwagi ogólne.....	125
2.2.2. Źródło umocowania prokuratora do współuczestnictwa w postępowaniu podatkowym .....	126
2.2.3. Cel udziału prokuratora w postępowaniu podatkowym..	127
2.2.4. Czynności „wstępne” .....	130
2.2.5. Prawo żądania wszczęcia postępowania .....	131
2.2.6. Prawo włączenia się do toczącego się postępowania podatkowego.....	134

2.2.7. Sprzeciw .....	137
2.2.8. Wnioski .....	142
2.3. Organizacje społeczne .....	143
2.3.1. Uwagi ogólne.....	143
2.3.2. Organizacja społeczna jako podmiot działający na prawach strony .....	143
2.3.3. Zakres pojęcia „organizacja społeczna” .....	146
2.3.4. Warunki współuczestnictwa organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym .....	151
2.3.5. Kompetencje organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym .....	155
2.3.6. Wnioski .....	158
3. Problemy stosowania regulacji prawnych z zakresu lokalnego prawa podatkowego wynikające z ogólnych i indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego .....	159
4. Mankamenty przepisów regulujących podatki i opłaty lokalne....	164
4.1. Problemy związane ze stosowaniem przepisów o podatku od nieruchomości.....	164
4.1.1. Kategorieczne odesłanie do ewidencji gruntów jako dokumentu urzędowego decydującego o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości albo rolnym lub leśnym .....	164
4.1.2. Wskazanie Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa jako podatnika.....	168
4.1.3. Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej jako podatnicy podatków lokalnych .....	169
4.1.4. Brak wyraźnego wskazania trwałych zarządców jako podatników podatków lokalnych .....	171
4.1.5. Solidarny charakter obowiązku podatkowego.....	174
4.1.6. Obowiązek podatkowy ciążyący na właścicielu	

oraz użytkownika wieczystym lub posiadaczu zależnym jako podmiotach władających tą samą nieruchomością ...	177
4.1.7. Wątpliwości dotyczące możliwości dokonywania jednej osobie wymiaru podatku w kilku decyzjach obejmujących poszczególne przedmioty opodatkowania	178
4.1.8. Sposób obliczania rat podatku.....	180
4.1.9. Możliwość wprowadzania tzw. zwolnień generalnych i zwolnień „mieszanych” (przedmiotowo–podmiotowych) ..	181
4.1.10. Sposób rozumienia pojęcia „budynek” .....	184
4.1.11. Problem definiowania pojęcia „budowla” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości .....	186
4.1.12. Sposób rozumienia pojęcia „względy techniczne” .....	190
4.1.13. Opodatkowanie gruntów lub budynków stanowiących współwłasność przedsiębiorców i osób nieprowadzących działalności gospodarczej .....	192
4.1.14. Ustawowe wyłączenie pasów drogowych wraz z drogami w latach 2004–2006 .....	193
4.1.15. Trudności w określeniu podstawy opodatkowania części budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.....	194
4.1.16. Rozróżnienie pomiędzy budynkiem mieszkalnym i budynkiem pozostałym (letniskowym) .....	195
4.1.17. Opodatkowanie garaży podziemnych (lokali stanowiących odrębne nieruchomości).....	196
4.1.18. Nieprawidłowe określenie części ułamkowej podatku przypadającego do zapłaty od części wspólnych nieruchomości zabudowanej budynkiem, w którym wyodrębniono własność lokali .....	198
4.1.19. Powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do obiektów nowo wybudowanych .....	199
4.1.20. Opodatkowanie budowli infrastruktury kolejowej .....	201



4.2. Problemy związane z wymiarem podatków rolnego i leśnego .....	204
4.2.1. Identyfikacja użytku gruntowego na podstawie ewidencji gruntów .....	204
4.2.2. Objęcie podatkiem rolnym użytków rolnych i gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych bez wymogu rolniczego wykorzystania tych gruntów ...	207
4.2.3. Brak przeliczników dla rowów i gruntów pod stawami niezarybionymi.....	208
4.2.4. Zwolnienia przedmiotowe związane z powiększaniem powierzchni gospodarstwa rolnego....	209
4.2.5. Zwolnienie użytków ekologicznych .....	212
4.2.6. Brak możliwości przyznania ulgi inwestycyjnej w przypadku pokrycia całości lub części wydatków ze środków publicznych.....	213
4.2.7. Stosowanie ulg w spłacie zobowiązania podatkowego związanych z wystąpieniem klęski żywiołowej .....	215
4.3. Materialnoprawne problemy związane ze stosowaniem przepisów o podatku od środków transportowych .....	218
4.3.1. Ustawowe wyłączenie przyczep i naczep związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego .....	218
4.3.2. Określenie dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów oraz przyczepy lub naczepy łącznie z pojazdem...	219
4.3.3. Zwrot podatku w tzw. transporcie kombinowanym .....	221
4.3.4. Zwolnienie zapasów mobilizacyjnych.....	221
4.3.5. Zwolnienie pojazdów specjalnych i pojazdów używanych do celów specjalnych .....	224
4.3.6. Częściowe zwolnienia podatkowe wprowadzane przez gminę .....	225

4.4. Problemy związane z poborem opłaty skarbowej oraz opłat lokalnych (targowej, miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psów).....	226
4.4.1. Brak regulacji nakazujących odkupienie niewykorzystanych znaków opłaty skarbowej.....	226
4.4.2. Ustawowe wyłączenie z opłaty skarbowej związane ze sprawami budownictwa mieszkaniowego .....	227
4.4.3. Problemy z weryfikacją zapłaty opłaty skarbowej od pełnomocnictwa.....	229
4.4.4. Zakres ustawowego wyłączenia z opłaty targowej sprzedaży dokonywanej w budynkach lub częściach budynków.....	230
4.4.5. Zwolnienie z opłaty targowej podmiotów, które są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowiskach .....	231
4.4.6. Wątpliwości związane z mocą obowiązującą uchwał w sprawie opłaty miejscowej podjętych przed 2006 r. ...	232
4.4.7. Fakultatywność uchwał w sprawach opłat lokalnych .....	233
4.4.8. Tryb poboru opłat lokalnych uchwalany przez rady gmin...	234
4.5. Wnioski .....	235
Podsumowanie .....	242
Bibliografia .....	258
Wykaz orzeczeń .....	265

## WYKAZ SKRÓTÓW

ANR	– Agencja Nieruchomości Rolnych
FK	– Finanse Komunalne
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.)
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.)
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OSNCPiUS	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSN	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OSS	– Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
PiP	– Państwo i Prawo
PP	– Przegląd Podatkowy
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
PPLiFS	– Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
ST	– Samorząd Terytorialny
u.o.p.l.	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.)

- u.o.s. – ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej  
(Dz.U. Nr 225, poz. 1635 ze zm.)
- u.p.leś. – ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym  
(Dz.U. Nr 200, poz. 1682 ze zm.)
- u.p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu  
przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.)
- u.p.r. – ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym  
(Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm.)
- u.g.n. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce  
nieruchomościami (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r.  
Nr 102, poz. 651 ze zm.)
- u.s.g. – ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym  
(tekst jedn.: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.)
- ztp. – rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów  
z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad  
techniki prawodawczej” (Dz.U. Nr 100, poz. 908)

## WPROWADZENIE

Zgodnie z art. 168 Konstytucji jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Przepis ten wyznacza granicę władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego, która musi być przestrzegana przy tworzeniu aktów miejscowego prawa podatkowego. Przez to pojęcie należy rozumieć granice kompetencji do normowania spraw podatkowych przez organy lokalne. Wskazana wyżej regulacja powinna być rozpatrywana łącznie z innym przepisem konstytucyjnym – art. 16 ust. 2, gdzie podkreślono udział samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy publicznej.

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym jedynie gmina posiada własne dochody o charakterze podatkowym. Ta jednostka samorządu terytorialnego nie tylko stosuje tworzone przez siebie w formie uchwał podatkowych rad gmin przepisy regulujące konstrukcje świadczeń stanowiących jej dochody, ale jest również związana przepisami stanowionymi na szczeblu centralnym. Zbiór tych przepisów (tworzonych na szczeblu lokalnym i centralnym), które służą realizacji podatków lokalnych, zwany jest lokalnym prawem podatkowym. Prawo to reguluje stosunki społeczne pomiędzy jednostką lokalną a podatnikiem lub innymi podmiotami, związane z nieekwiwalentnym przesuwaniami środków pieniężnych pomiędzy tymi podmiotami. Zakres lokalnego prawa podatkowego jest szeroki, gdyż obejmuje wszelkie normy umożliwiające realizowanie podatków lokalnych stosowane przez organy reprezentujące gminy oraz przepisy wprowadzone nie stosowane przez te podmioty, ale których istnienie jest jednak nieodzowne dla realizacji uprawnień przysługujących gminom w zakresie podatków lokalnych. W skład tak pojmowanego lokalnego prawa podatkowego wchodzi przepisy materialne, proceduralne i ustrojowe, a więc nie ma ono jednolitego charakteru.

Złożoność norm, które składają się na lokalne prawo podatkowe we wskazanym wyżej znaczeniu, wiąże się ze szeregiem problemów, które powstają zarówno na etapie ich stanowienia, jak i stosowania. Kwestie

te, co należy podkreślić, nie cieszą się szczególnym zainteresowaniem nauki prawa podatkowego, a w każdym razie uwaga, jaką im się poświęca, jest – jak się wydaje – nieproporcjonalna do ich znaczenia. Z tego punktu widzenia podkreślić należy starania, jakie w zakresie badań nad lokalnym prawem podatkowym od wielu lat podejmuje na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku wraz ze swoim zespołem prof. zw. dr hab. Leonard Etel. Niniejsze opracowanie stanowi jeden z wymiernych efektów tych badań prowadzonych w latach 2009–2011 w ramach grantu badawczego Nr N N 110 183637 pt. „Reforma lokalnego prawa podatkowego”. Kierownikiem zespołu badawczego prowadzącego przedmiotowe badania był wspomniany prof. zw. dr hab. Leonard Etel, a przygotowane przez niego założenia badawcze realizował zespół w składzie: prof. Monika Lamonnier, prof. Paweł Smoleń, dr Aleksy Goettel, dr Mariusz Popławski oraz autorzy niniejszego opracowania.

Zakresem badań objęte zostały podmioty biorące udział w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego na szczeblu lokalnym. Były to więc zarówno samorządowe organy podatkowe (wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast; samorządowe kolegia odwoławcze), jak i państwowe (naczelnicy urzędów skarbowych). Ponadto przeanalizowane zostały przypadki udziału prokuratora w postępowaniu podatkowym w zakresie realizacji podatków samorządowych oraz tryb i zasady udziału organizacji reprezentujących samorząd terytorialny w procesie legislacyjnym.

W aspekcie przedmiotowym badania objęły akty prawne stanowione na szczeblu centralnym, normujące konstrukcje poszczególnych podatków i opłat samorządowych. Ponadto szczegółowej analizie poddano: decyzje organów podatkowych, rozstrzygnięcia nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych, uchwały podatkowe gmin oraz orzecznictwo sądowe. Przedmiotem zainteresowania autorów badań był również tryb podejmowania ustaw regulujących podatki samorządowe oraz proces podejmowania uchwał podatkowych.

Biorąc pod uwagę wskazane wyżej obszary, w badaniach, których rezultaty przedstawiono w niniejszym opracowaniu, wykorzystano dwie zasadnicze metody. Przede wszystkim dokonano zebrania i analizy materiałów w postaci:

- uchwał rad gmin dotyczących podatków i opłat lokalnych,

- statutów 48 gmin (po trzy z każdego województwa),
- orzecznictwa sądowego dotyczącego uchwał podatkowych gmin,
- materiałów towarzyszących procesowi legislacyjnemu pod kątem ustalenia mankamentów legislacji w zakresie podatków samorządowych (stenogramy, opinie, ekspertyzy, interpelacje, szacowanie strony finansowej planowanych zmian, ilość projektów dotyczących zmian prawa lokalnego, ich wnioskodawcy itp.).

Dodatkowo w 160 gminach przeprowadzono badania ankietowe, których celem było ustalenie zasadniczych problemów związanych z procesem tworzenia prawa miejscowego. Taką samą metodą badawczą przyjęto w celu ustalenia problemów związanych ze stosowaniem regulacji z zakresu lokalnego prawa podatkowego przez samorządowe kolegia odwoławcze (przeprowadzono ankiety z pracownikami 19 kolegiów).

Analizując zagadnienia związane z wydawaniem wojewódzkich dzienników urzędowych, przeprowadzono ponadto wywiad z pracownikami urzędów wojewódzkich zajmującymi się tym zagadnieniem.

Niniejsza publikacja stanowi opracowanie jedynie części materiału zebranego w ramach grantu „Reforma lokalnego prawa podatkowego”. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę, iż poza jego zakresem pozostaje bardzo szeroka i złożona tematyka nadzoru nad działalnością uchwałodawczą rad gmin w zakresie podatków i opłat lokalnych, sprawowanego przez regionalne izby obrachunkowe. Zagadnienie to zostało przedstawione w odrębnym opracowaniu autorstwa dr. Mariusza Popławskiego pt. *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Wydawnictwo Taxpress, Warszawa 2011.

Konstrukcja pracy opiera się na dwóch zasadniczych aspektach funkcjonowania regulacji z zakresu lokalnego prawa podatkowego. W pierwszej kolejności przedstawione zostały zagadnienia związane ze stanowieniem norm zaliczanych do tej części prawa podatkowego. Zostały one podzielone wg kryterium podmiotów biorących udział w tych procesach, na część dotyczącą prac parlamentarnych oraz związanych z tworzeniem lokalnego prawa podatkowego na szczeblu lokalnym. Ponadto przedstawiono także zagadnienia związane z kontrolą stano-

wienia lokalnego prawa podatkowego, pomijając przy tym nadzór nad działalnością rad gmin sprawowany przez regionalne izby obrachunkowe, gdyż – o czym wspomniano – kwestia ta stała się przedmiotem odrębnego opracowania.

W drugiej części pracy poddano analizie podstawowe problemy pojawiające się na etapie stosowania lokalnego prawa podatkowego w gminach, z uwzględnieniem nie tylko aspektu materialnego, ale i proceduralnego tego zagadnienia. Przedstawiono więc w pierwszej kolejności uczestników tego procesu, takich jak prokurator oraz organizacje społeczne, których udział w stosowaniu lokalnego prawa podatkowego nie ma być może charakteru zasadniczego, lecz w praktyce jest odnotowywany. Zwrócono także uwagę na znaczenie, jakie dla stosowania norm z zakresu lokalnego prawa podatkowego ma instytucja interpretacji prawa podatkowego, by w końcowej części pracy skupić się na analizie praktycznych problemów związanych ze stosowaniem przepisów, przede wszystkim ustawowych, regulujących konstrukcję podatków i opłat lokalnych.

Celem pracy, podobnie jak i badań zrealizowanych w ramach grantu badawczego Nr N N 110 183637 pt. „Reforma lokalnego prawa podatkowego”, było ustalenie głównych kierunków zmian obowiązującego modelu lokalnego prawa podatkowego. Mamy nadzieję, że cel ten udało się zrealizować, a wskazane w podsumowaniu opracowania postulaty przyczynią się do podniesienia jakości tego prawa.

*Rafał Dowgier, Grzegorz Liszewski, Bogumił Pahl*