

5. PODATKI I OPLATY SAMORZĄDOWE

5.1. Podatki realizowane przez gminne organy podatkowe

5.1.1. Podatek od nieruchomości

5.1.1.1. Podatnik

Podatnikami tego podatku, zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, o ile spełniają jeden z niżej wymienionych warunków:

- 1) są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych,
- 2) są użytkownikami wieczystymi gruntów,
- 3) są posiadaczami nieruchomości (ich części) albo obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego, a także z umowy zawartej z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- 4) posiadają bez tytułu prawnego nieruchomości lub ich części albo obiekty budowlane stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych,

Szczególnym rodzajem podatnika są jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które są zarządcami nieruchomości samorządowych lub Skarbu Państwa. Przykładem mogą być jednostki budżetowe (np. ministerstwa, urzędy wojewódzkie, urzędy skarbowe), zakłady budżetowe (np. zakład gospodarki komunalnej i mieszkaniowej), które zarządzają nieruchomościami w oparciu o ustanowiony trwały zarząd uregulowany w ustawie o gospodarce nieruchomościami. Nie jest natomiast podatnikiem zarządca nieruchomości, który wy-

konuje działalność zawodową na podstawie uzyskanej licencji czy też administratorzy⁷⁴.

Do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej zaliczają się również spółki nieposiadające osobowości prawnej. Spółki osobowe, zgodnie z art. 8 § 1 Kodeksu spółek handlowych, mogą we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe. Spółki te – jako właściciele nieruchomości – są podatnikami tego podatku. Nie są nimi natomiast spółki cywilne. Podatnikiem podatku od nieruchomości są wspólnicy takiej spółki, nie zaś sama spółka. Spółka cywilna, jako tzw. ulomna osoba prawna nie może skutecznie nabyć np. prawa własności, jej posiadania lub też użytkowania wieczystego nieruchomości, a w związku z tym nie może być podatnikiem podatku od nieruchomości.

Współwłaściciele nieruchomości i obiektów budowlanych, w tym również małżonkowie, są podatnikami podatku od nieruchomości. Ciąży na nich solidarnie obowiązek zapłacenia podatku od przedmiotów opodatkowania będących ich współwłasnością. Jeżeli dana nieruchomość jest współwłasnością osoby fizycznej i prawnej, podatek jest opłacany na zasadach przewidzianych dla osób prawnych.

5.1.1.2. Przedmiot opodatkowania

Przedmiotem tego podatku nie są tylko, co może sugerować jego nazwa, nieruchomości w rozumieniu kodeksu cywilnego. Dokładnie rzecz ujmując jest nim władanie następującymi rodzajami rzeczy:

- budynkami lub ich częściami (lokalami),
- budowlami lub ich częściami oraz
- gruntami.

Te trzy rodzaje rzeczy składające się na przedmiot tego podatku mogą być nieruchomościami, o których mowa w art. 46 k. c. tylko wówczas, gdy spełniają warunki tam określone. Jeżeli nie – to oczywiście nie są nieruchomościami, co jednak nie przesądza jeszcze o zasadach ich opodatkowania. Podlegają one opodatkowaniu podatkiem od

74 Zob. szerzej L. Eitel, Podatek od nieruchomości, rolny i leśny, Warszawa 2005.

nieruchomości jako budynki, budowle i grunty wymienione w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tych rzeczy nie jest zależne, co należy podkreślić, od tego, czy stanowią nieruchomość w rozumieniu prawa cywilnego.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zawarta jest definicja budynku, którym jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Budynki bez fundamentów lub niezwiązane trwale z gruntem, nie odpowiadają ustawowej definicji budynku. W efekcie różnego rodzaju garaże-błaszaki, domy letniskowe bez fundamentów, wiaty, budynki wzniesione na podstawie okresowego pozwolenia na budowę, szopy, domki kempingowe, działkowe itp. obiekty nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z pewnymi wyjątkami przedstawionymi niżej.

Budowlą, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy, jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Budowlą są zatem takie obiekty, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, tunele, wolno stojące maszty antenowe, sieci techniczne, trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne itp. Budowle podlegają opodatkowaniu tylko wówczas, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z tego powodu garaż-budowla nie związany z działalnością gospodarczą, nie będzie w ogóle podlegał opodatkowaniu. W efekcie tego typu garaże u przedsiębiorcy będą podlegały opodatkowaniu jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, a u innych podmiotów nie będą objęte obowiązkiem podatkowym.

Grunty są także przedmiotem podatku od nieruchomości. Co do zasady temu podatkowi podlegają wszystkie grunty, chyba że są opodatkowane podatkiem rolnym i leśnym. Aby opodatkować dany grunt podatkiem od nieruchomości trzeba najpierw ustalić, czy nie podlega on opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym. Zasada ta została zapisana w art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie

z którym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych oraz lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

5.1.1.3. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania w przypadku budynków stanowi ich powierzchnia użytkowa wyrażona w metrach kwadratowych. Za powierzchnię użytkową budynku należy uznać powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigów. Dane dotyczące powierzchni użytkowej mogą być ustalane na podstawie fizycznego obmiaru powierzchni budynku po wewnętrznej długości ścian, którego dokonuje podatnik i wykazuje powierzchnię użytkową w wykazie nieruchomości bądź deklaracji. Tego sposobu ustalania powierzchni nie można zastępować danymi np. z aktu notarialnego lub projektu architektonicznego budynku.

Powierzchnia również stanowi podstawę opodatkowania dla gruntów. Przy ustalaniu powierzchni gruntów dla potrzeb podatku od nieruchomości brane są pod uwagę dane wynikające z ewidencji gruntów prowadzonej dla konkretnej miejscowości. Organ podatkowy nie może „poprawić” danych wynikających z ewidencji nawet w przypadku rażąco niezgodności ze stanem rzeczywistym. Jedyne podatnik – właściciel nieruchomości jest uprawniony do wszczęcia procedury zmierzającej do zmiany zapisów w prowadzonej ewidencji gruntów.

Podstawę opodatkowania dla budowli stanowi ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Ustala się ją, biorąc pod uwagę wartość początkową budowli ustaloną dla celów amortyzacji podatkowej na dzień 1 stycznia roku podatkowego. Podatnik zgłaszający budowlę do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w trakcie roku podatkowego, podaje wartość ustaloną do obliczenia amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego (np. dzień nabycia budowli). Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają także budowle w całości zamortyzowane. W tym przypadku podstawę opodatkowania stanowi ich

wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. W przypadku nieamortyzowania budowli, podatnik powinien określić wartość rynkową budowli na podstawie cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia. Podatnik musi być świadomy, że w przypadku nieokreślenia wartości budowli lub podania wartości nieodpowiadającej wartości rynkowej, organ podatkowy ma obowiązek powołać biegłego, który ustali wartość budowli.

5.1.1.4. Stawki podatkowe

Stawki w podatku od nieruchomości określane są w uchwale podejmowanej przez radę gminy. W każdej gminie mogą być zatem inne stawki tego podatku. Rada gminy określając stawki nie może przekroczyć stawek maksymalnych wynikających z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Górna wysokość stawek podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania budynków w roku 2007 nie może przekroczyć:

- 1) od budynków mieszkalnych lub ich części – 0,57 zł od 1 mkw powierzchni użytkowej,
- 2) od budynków lub ich części związanych z działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna oraz od budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 18,60 zł od 1 mkw. powierzchni użytkowej,
- 3) od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym – 8,66 zł od 1 mkw. powierzchni użytkowej,
- 4) od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych – 3,75 zł od 1 mkw. powierzchni użytkowej,
- 5) od pozostałych budynków lub ich części – 6,23 zł od 1 mkw. powierzchni użytkowej.

Stawki dla budowli nie mogą przekroczyć 2% ich podstawy opodatkowania. Samo pojęcie budowli i ich wartości będącej podstawą opodatkowania zostało już wyjaśnione, a w tym miejscu należy pod-

kreślić, że opodatkowaniu podlegają jedynie budowle związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. W większości gmin stawka dla budowli ustalana jest na poziomie maksymalnym – 2% ich wartości. Gminy mogą ustalać stawkę niższą do 1% ich podstawy opodatkowania, ale z tego uprawnienia korzystają bardzo rzadko.

Górna wysokość stawek podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania gruntów w roku 2007 nie może przekroczyć:

- 0,69 zł od 1 mkw. powierzchni w przypadku gruntów związanych z działalnością gospodarczą,
- 3,65 zł od 1 ha powierzchni w przypadku gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych,
- 0,34 zł od 1 mkw. powierzchni w przypadku gruntów pozostałych.

5.1.1.5. Zwolnienia podatkowe

Zwolnienia od podatku od nieruchomości wynikają z: ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, odrębnych ustaw i uchwały rady gminy.

Obecnie do nieruchomości zwolnionych na mocy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zaliczone są m.in.: budowle infrastruktury kolejowej i zajęte pod nie grunty, budynki gospodarze lub ich części związane z działalnością leśną, budynki gospodarze lub ich części zajęte na prowadzenie działań specjalnych produkcji rolnej, budynki gospodarze lub ich części związane wyłącznie z działalnością rolniczą w gospodarstwach rolnych, nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu, zabytki, muzea, grunty działkowców, szkoły, uczelnie, zakłady pracy chronionej.

Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia niż określone w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Z uprawnień tych rada ko-

rzysta bardzo często, zwalniając najczęściej budynki i grunty rolników rencistów i emerytów, nieruchomości gminne nieprzekazane w postać-

danie lub zarząd innym podmiotom, budynki wykorzystywane na cele charytatywne, kulturalno-oświatowe.

Jako przykład zwolnień wynikających z „odrębnych” ustaw można wskazać zwolnienia nieruchomości kościelnych Są one uregulowane w ustawach regulujących stosunki państwa z danym kościołem lub związkiem wyznaniowym. Na mocy odrębnych ustaw po spełnieniu określonych tam warunków ze zwolnienia korzystają nieruchomości położone w specjalnych strefach ekonomicznych i nabyte na cele związane z budową dróg publicznych.

5.1.1.6. Tryb i warunki płatności

Tryb i zasady opłacania podatku od nieruchomości jest różnicowany w zależności od tego, czy podatnik jest osobą fizyczną czy też osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Podatnik podatku od nieruchomości, będący osobą fizyczną, płaci podatek od nieruchomości w ratach w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Obowiązek ten ciąży na podatniku wyłącznie w przypadku doręczenia mu decyzji podatkowej. Na ogół decyzje te doręczane są pocztą. Organem uprawnionym do podejmowania tych decyzji jest wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia nieruchomości.

Podatnik jest zobowiązany do opłacenia podatku zawsze proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek podatkowy. Wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub zaistnienie zmiany mającej wpływ na wysokość opodatkowania w omawianym podatku w ciągu roku podatkowego powoduje, że organ podatkowy gminy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek. Jeżeli zatem sprzedaż nieruchomości nastąpi np. 3 września (lub w innym dniu tego miesiąca) określonego roku, sprzedający będzie musiał zapłacić podatek od nieruchomości za 9 miesięcy (jeśli był właścicielem tej nieruchomości od początku roku), zaś kupujący za 3 miesiące (jeśli będzie właścicielem tej nieruchomości do końca roku).

Obowiązkiem podatnika podatku od nieruchomości, będącego osobą fizyczną, jest również składanie informacji o nieruchomości zawierającego niezbędne dane do wymiaru podatku. Winny być one złożone

w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego. Oznacza to, że osoba fizyczna, nabywając nieruchomość 5 września, wykaz nieruchomości powinna przekazać do dnia 20 września.

Podatnik będący osobą fizyczną jest zobowiązany informować organ podatkowy o zmianach, które nastąpiły w ciągu roku podatkowego w zakresie sposobu wykorzystania budynku lub gruntu albo ich części, jeżeli zmiany te mają wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

Sposób rozliczania się z podatku od nieruchomości dotyczący podatników będących osobami fizycznymi, polegający na kwartalnych wpłatach dokonywanych przez samych podatników, może być zastąpiony wprowadzeniem poboru podatku w formie inkasa. Rada gminy ma prawo zarządzenia poboru podatku od nieruchomości w takiej formie. Inkasent w tej sytuacji upoważniony jest do pobrania podatku od podatników i wpłacenia go na właściwy rachunek bankowy lub w kasie urzędu gminy.

Podatnicy będący osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, jednostkami organizacyjnymi Agencji Nieruchomości Rolnych oraz jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych, są obowiązani wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości – bez wezwania – na rachunek budżetu właściwej gminy za poszczególne miesiące w terminie do dnia 15 każdego miesiąca. W terminie do 15 stycznia roku podatkowego, są zobowiązani składać organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia nieruchomości deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy. Deklaracje te powinny być sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru. Nie powinno się zatem, co często spotykane jest w praktyce, wysyłać do gminnego organu podatkowego deklaracji na innych drukach, np. przygotowanych we własnym zakresie. Jeżeli obowiązek powstał po 15 stycznia, podatnicy ci powinni złożyć deklaracje w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku. Podatnicy są zobowiązani skorygować deklaracje w razie wystąpienia zmian, które nastąpiły w ciągu roku podatkowego w zakresie sposobu wykorzystania budyna-

ku lub gruntu albo ich części, jeżeli zmiany te mają wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

5.1.2. Podatek od środków transportowych

5.1.2.1. Podatnik

Podatnikami podatku od środków transportowych, który podobnie jak podatek od nieruchomości jest uregulowany w powołanej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, są osoby fizyczne i osoby prawne będące właścicielami środków transportowych. Podkreślić należy, że właściciele ci będą podatnikami wyłącznie w sytuacji, gdy ich pojazdy będą zarejestrowane na stałe (czasowa rejestracja nie powoduje jeszcze powstania obowiązku podatkowego). Podatnikami nie będą więc np. kolekcjonerzy zabytkowych samochodów lub przyczep (o ile nie są zarejestrowane), czy też właściciele, którzy z różnych względów nie mają zarejestrowanych pojazdów. Nie ma znaczenia, czy środek transportowy zarejestrowany jest na osobę, która jest jego obecnym właścicielem czy poprzednim. W sytuacjach, gdy środek transportowy stanowi współwłasność dwóch lub więcej osób fizycznych lub prawnych, zobowiązanymi do opłacenia podatku są solidarnie wszyscy współwłaściciele tego środka transportowego.

Podatnikami podatku od środków transportowych są również jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, na które środek transportowy został zarejestrowany.

Nie ciąży obowiązek płacenia tego podatku na podmiotach, które czasowo wycofały środek transportowy z ruchu. Może to nastąpić na podstawie decyzji starosty wydanej na wniosek właściciela pojazdu. Środki transportowe mogą być czasowo wycofane z ruchu na okres od 2 do maksymalnie 9 miesięcy.

Poczynając od 2008 roku, podatnikami tego podatku będą posiadacze środków transportowych zarejestrowanych na terytorium Polski jako powierzone przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu.

5.1.2.2. Przedmiot opodatkowania

Przedmiotem tego podatku są następujące środki transportowe:

- 1) samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej od 3,5 tony i poniżej 12 ton (poczynając od 2008 roku opodatkowaniu będą podlegały jedynie samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony),
- 2) samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton,
- 3) ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton,
- 4) ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton,
- 5) przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego,
- 6) przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego,
- 7) autobusy.

Jak widać, o wysokości stawki decyduje dopuszczalna masa całkowita środka transportowego (DMC). Nie ma problemów z ustaleniem masy całkowitej samochodów ciężarowych, ponieważ wynika ona z dowodu rejestracyjnego. Problemy pojawiają się przy ustalaniu dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów, której ustalenie jest niezbędne przy opodatkowaniu ciągników siodłowych i balastowych. Na dopuszczalną masę całkowitą zespołu pojazdów składa się masa własna ciągnika siodłowego i dopuszczalna masa całkowita naczepy albo masa całkowita ciągnika balastowego i dopuszczalna masa całkowita przyczepy. Skąd wziąć te dane? W dowodzie rejestracyjnym nie ma danych potrzebnych do ustalenia dopuszczalnej masy całkowitej zespołu

pojazdów. Jak się wydaje, jedynym dopuszczalnym sposobem ustalania dopuszczalnej masy całkowitej pojazdów, gdy nie wynika ona z dowodu rejestracyjnego ani też innego urzędowego dokumentu wystawionego przez uprawniony do tego organ, jest opinia biegłego. Powyższy tryb postępowania znajduje też zastosowanie do ustalania dopuszczalnej masy całkowitej przyczepy i naczepy łącznie z pojazdem silnikowym. Danych tych nie ma w dowodzie i jedynym sposobem ich uzyskania jest opinia biegłego.

Nie podlegają opodatkowaniu przyczepy i naczepy związane wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego. Jeżeli zatem w danym miesiącu np. przyczepa rolnika była wykorzystywana w innych celach, to powinien on złożyć wykaz środków transportowych i za ten miesiąc zapłacić podatek od środków transportowych. Mylne jest spotykane w praktyce twierdzenie, że nawet jednokrotne wykorzystanie przyczepy lub naczepy w innych celach skutkuje koniecznością zapłacenia podatku za cały rok. Podatek powinien być zapłacony tylko za ten okres liczony w pełnych miesiącach, w którym przyczepa lub naczepa była wykorzystywana przez podatnika, np. do prowadzenia działalności gospodarczej.

5.1.2.3. Stawki podatkowe

Stawki podatku od środków transportowych ustala rada gminy w formie stosownej uchwały, która następnie jest publikowana w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Stawki określone w uchwale nie mogą przekraczać stawek maksymalnych przewidzianych w art. 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Roczna stawka podatku od środka transportowego w 2007 r. nie może przekroczyć:

- 1) od samochodu ciężarowego, o którym mowa w art. 8 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o masie całkowitej:
 - a) od 3,5 ton do 5,5 ton włącznie – 662,29 zł,
 - b) powyżej 5,5 ton do 9 ton – 1.103,81 zł,
 - c) powyżej 9 ton do poniżej 12 ton – 1.324,57 zł,

- 2) od samochodu ciężarowego, o którym mowa w art. 8 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o masie całkowitej równej i wyższej niż 12 ton – 2.527,70 zł,
- 3) od ciągnika siodłowego i balastowego, o którym mowa w art. 8 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – 1.545,33 zł,
- 4) od ciągnika siodłowego i balastowego, o którym mowa w art. 8 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów:
 - a) od 12 ton do 36 ton włącznie – 1.953,72 zł,
 - b) powyżej 36 ton – 2.527,70 zł,
- 5) od przyczep i naczep, o których mowa w art. 8 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 i poniżej 12 ton (z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego) – 1.324,57 zł,
- 6) od przyczep i naczep, o których mowa w art. 8 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego), które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą:
 - a) od 12 ton do 36 ton włącznie – 1.545,33 zł,
 - b) powyżej 36 ton – 1.953,72 zł,
- 7) od autobusów, o których mowa w art. 8 pkt 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o ilości miejsc do siedzenia:
 - a) mniej niż 30 miejsc – 1.545,33 zł,
 - b) równej lub wyższej niż 30 miejsc – 1.953,72 zł.

Rada gminy podejmując uchwałę w sprawie stawek nie może ustalić ich wysokości poniżej określonego ustawowo minimum, przewidzianego dla niektórych środków transportowych. Stawki minimalne zostały zawarte w trzech załącznikach do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przy określaniu stawek dla środków transportowych innych niż te, dla których przewidziano stawki minimalne, rada gminy może uwzględ-

dniać rodzaj środka transportowego i jego wpływ na środowisko naturalne, rok produkcji albo wiek pojazdu albo liczbę miejsc do siedzenia. Może też stawki różnicować w oparciu o inne kryteria, z wyłączeniem podmiotowych.

5.1.2.4. Zwolnienia podatkowe

Zwolnione z mocy ustawy są pojazdy będące w posiadaniu przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji zagranicznych, korzystających z przywilejów i immunitetów na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych oraz pojazdy członków ich personelu, jak również innych osób zrównanych z nimi, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają miejsca stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Warunkiem zastosowania zwolnienia w stosunku do wyżej wymienionych podmiotów jest to, aby Rzeczpospolita Polska była uprawniona w tych państwach do analogicznych zwolnień w omawianym podatku.

Zwolnione od podatku są również pojazdy stanowiące zapasy mobilizacyjne. Zapasy te przeznaczone są dla wyposażenia nowo formowanych jednostek wojskowych. W okresie pokoju gromadzi się je w składach i magazynach stacjonarnych, z przeznaczeniem do zapojenia potrzeb wojska w czasie wojny. Są one wykorzystywane na pokrycie bieżącego zużycia i strat początkowych w okresie wojny. Nie można uznać za zapasy mobilizacyjne pojazdów przeznaczonych przez właściwe organy administracji (wójtów, burmistrzów lub prezydentów) do wykonywania świadczeń na rzecz obrony kraju.

Pojazdy specjalne i pojazdy używane do celów specjalnych są także zwolnione od podatku. Definicja pojazdu specjalnego i pojazdu używanego do celów specjalnych zawarta jest w ustawie Prawo o ruchu drogowym. Zgodnie z nią pojazdem specjalnym jest pojazd samochodowy lub przyczepa konstrukcyjnie nieprzeznaczona do przewozu osób lub ładunków (np. dźwig, betoniarka, ruhome bary, kina, warsztaty). Pojazdami specjalnymi nie będą zatem tzw. samochody specjalistyczne (specjalizowane), będące odmianą samochodów ciężarowych przeznaczonych do przewozu określonego rodzaju ładunków, np. cementu, benzyny, mleka, mąki. Przez pojazd używany do celów specjalnych

rozumie się pojazd samochodowy przystosowany w sposób szczególny do przewozu osób lub ładunków, używany przez Siły Zbrojne, Policję, Straż Graniczną, Straż Pożarną i Służbę Więzienną. Najprościej jest ustalić ten rodzaj pojazdów bazując na zapisach w dowodzie rejestracyjnym. Pomocniczo można wykorzystywać też przepisy rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowych czynności organów związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach.

Od 2003 roku obowiązuje zwolnienie od podatku pojazdów zabawkowych w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym. Są to pojazdy, które zostały wpisane do rejestru zabytków lub ujęte w centralnej ewidencji dóbr kultury.

Zwolnienia od podatku może wprowadzać rada gminy w drodze uchwały. Rada może wprowadzać jedynie zwolnienia przedmiotowe, co oznacza, że zwolnienie może dotyczyć jedynie określonych rodzajów środków transportowych. Nie może to być zatem zwolnienie określonych podmiotów z tego podatku (np. ochotniczych straży pożarnych, jednostek kultury, zakładów opieki zdrowotnej itp.). W praktyce może powstać trudność z takim skonstruowaniem zwolnienia, żeby miało ono jedynie charakter przedmiotowy. Każde bowiem zwolnienie przedmiotowe odnosi się do określonego podmiotu, który z niego korzysta. Wydaje się, że nie ma podstaw do negowania zwolnień, które dotyczą określonego środka transportowego, np. autobusu, który jest wykorzystywany przez określony podmiot, np. szkoły. Można tu zauważyć element podmiotowy (szkola), ale nie ma on istotnego znaczenia z uwagi na to, że przedmiotem zwolnienia są autobusy.

Rada gminy wprowadzając zwolnienia musi pamiętać, że nie mogą one dotyczyć środków transportowych, dla których ustawodawca przewidział stawki minimalne. W stosunku do tych pojazdów rady mogą wprowadzić jedynie niższą stawkę z wyłączeniem całkowitego zwolnienia od podatku. Nie można już zatem zwolnić np. wszystkich środków transportowych będących we władaniu gminnych jednostek organizacyjnych, ponieważ zwolnienie nie może dotyczyć pojazdów, które mają ustanowione stawki minimalne.

Od 2002 r. stosowany jest w określonych warunkach zwrot podatku od środków transportowych. Podatnikom wykorzystującym środki transportowe do wykonywania przewozów w transporcie kombinowanym na terytorium Polski, przysługuje zwrot zapłaconego podatku od środków transportowych. Pojęcie transportu kombinowanego zostało zdefiniowane w powołanej ustawie o transporcie drogowym. Zgodnie z tą definicją jest to przewóz rzeczy, podczas którego samochód ciężarowy, przyczepa, naczepa z jednostką ciągnącą lub bez jednostki ciągnącej, nadwozie wymienne lub kontener 20-stopowy lub większy korzysta z drogi w początkowym lub końcowym odcinku przewozu, a na innym odcinku z usługi kolei, żeglugi śródlądowej lub transportu morskiego. Kwota zwrotu podatku jest zależna od liczby jazd wykonywanych przez środek transportu w przewozie kolejną i waha się: od 100% zwrotu kwoty rocznej podatku – przy 100 i więcej jazd, do 25 % – od 20 do 49 jazd włącznie. Zwrotu podatku dokonuje organ podatkowy, na rachunek którego uiszczono podatek, na wniosek podatnika złożony nie później niż do 31 marca roku następującego po roku podatkowym. Podstawą ustalenia ilości jazd są dane zawarte w dokumentach przewozowych, w których dokonano wpisu o przewozie kolejną. Zwrot dokonany jest bez decyzji organu podatkowego w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia wniosku.

5.1.2.5. Tryb i warunki płatności

Tryb i warunki płatności tego podatku są określone na takich samych zasadach dla wszystkich podatników. Podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczania i opłacania podatku bez wezwania (bez konieczności doręczenia podatnikowi decyzji wymierzającej wysokość świadczenia z tytułu tego podatku), na rachunek gminy, na terenie której znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika. Miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. W przypadku podatnika prowadzącego działalność gospodarczą lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej główne znaczenie ma siedziba. Określona jest ona w statucie, rejestrze sądowym lub też umowie cywilnoprawnej. W przypadku wątpliwości co do ustalenia siedziby podatnika przyjmuje się, że siedzibą osoby prawnej jest miejscowość, w której ma siedzibę jej or-

gan zarządzający. W przypadku przedsiębiorstwa wielozakładowego lub podmiotu, w którego skład wchodzi wydzielone jednostki organizacyjne, organem właściwym jest wójt (burmistrz lub prezydent) gminy, na terenie której znajduje się ten zakład lub jednostka posiadająca środki transportowe. W efekcie gminy, na terenie których znajdują się tego typu podmioty i jednostki, uzyskują dodatkowe dochody z podatku od środków transportowych, które dotychczas zasilały budżet gminy, gdzie znajdowała się siedziba „centrali”. W praktyce opłacenie podatku może nastąpić przez dokonanie wpłaty w kasie urzędu gminy, za pośrednictwem banku lub poczty.

W przypadku nabycia nowych (dotychczas niezarejestrowanych) środków transportowych bieg okresu, za który podatnik zobowiązany jest do zapłacenia podatku rozpoczyna się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został zarejestrowany (nie uwzględnia się rejestracji czasowej). Podatnik nie będzie musiał płacić podatku np. w sytuacji, gdy zakupiony przez niego nowy samochód nie zostanie zarejestrowany. W przypadku nabycia zarejestrowanych środków transportowych bieg okresu, za który podatnik zobowiązany jest do zapłacenia podatku rozpoczyna się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym taki środek transportowy został nabyty.

Momentem określającym ustanie obowiązku płacenia podatku jest koniec miesiąca, w którym środek transportowy został na stałe wyrejestrowany lub zbyty. Nie powoduje ustania istnienia tego obowiązku np. zniszczenie środka transportowego, uniemożliwiające dalsze z niego korzystanie, kradzież pojazdu, czy też zajęcie samochodu przez kormornika.

Podatnik, który nabył środek transportowy przed dniem 1 lutego, jest zobowiązany do uiszczenia podatku od środków transportowych w dwóch równych ratach, w terminie do dnia 15 lutego i do dnia 15 września każdego roku. Może on oczywiście opłacić kwotę podatku należną za cały rok w całości, w terminie do 15 lutego. Jeżeli nabycie zarejestrowanego pojazdu miało miejsce np. 25 stycznia, to terminami płatności są 15 lutego i 15 września.

Podatnik, który nabył pojazd po dniu 1 lutego, a przed dniem 1 września, powinien opłacić podatek również w dwóch równych ratach w terminie:

- a) w ciągu 14 dni od końca miesiąca, w którym nabyty został pojazd – I rata,
- b) do dnia 15 września roku podatkowego – II rata.

Jeśli np. podatnik zakupi autobus 10 lutego, powinien zapłacić pierwszą ratę podatku w terminie do 15 marca, a drugą ratę do 15 września.

Podatnik, który nabył środek transportowy 1 września i później powinien opłacić podatek od środków transportowych jednorazowo w terminie 14 dni od końca miesiąca, w którym został nabyty pojazd. Jeśli samochód osobowy został np. kupiony w dniu 30 września, jego właściciel musi zapłacić podatek w terminie do 15 października danego roku.

Podkreślić należy, że terminy te dotyczą przypadków nabycia pojazdów już zarejestrowanych. Inaczej jest w sytuacji nabycia pojazdów niezarejestrowanych lub ponownego rejestrowania pojazdów, które zostały wcześniej na stałe wyrejestrowane. W tych przypadkach terminy, w których należy opłacić podatek, ustala się nie od dnia zakupu pojazdu, lecz od dnia rejestracji pojazdu.

Kwota podatku ulega obniżeniu proporcjonalnie do liczby miesięcy, za które podatnik był zobowiązany do płacenia podatku od środków transportowych. Gdy nabycie pojazdu nastąpi 15 kwietnia, podatnik, który jest nowym właścicielem, będzie zobowiązany do płacenia podatku od miesiąca maja. Oznacza to, że poprzedni właściciel jest obciążony podatkiem za cztery miesiące i za tyle miesięcy powinien zapłacić podatek. Natomiast nowy właściciel (o ile nie sprzeda lub nie wyrejestruje pojazdu przed końcem roku) powinien zapłacić podatek za pozostałe 8 miesięcy. Wynika to z faktu, iż zmiana właściciela środka transportowego zarejestrowanego (np. w wyniku sprzedaży, darowizny) powoduje, że obowiązek płacenia podatku ciąży na poprzednim właścicielu do końca miesiąca, w którym nastąpiło przeniesienie własności.

Podatnicy są zobowiązani do składania deklaracji na podatek do dnia 15 lutego roku podatkowego albo w ciągu 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego. Deklaracja ta ma ustalony przez ministra finansów wzór i nie może być modyfikowana przez radę gminy.

5.1.3. Podatek rolny

5.1.3.1. Podatnik

Podatnikiem podatku rolnego, zgodnie z ustawą o podatku rolnym, jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości-prawnej, która jest właścicielem albo samoistnym posiadaczem gruntów rolnych. Posiadaczem samoistnym jest ten, kto włada rzeczcią w takim zakresie, jak czyni to właściciel, z zamiarem władania dla siebie. Nie będzie samoistnym posiadaczem osoba władająca rzeczcią w związku z zawarciem umowy najmu czy dzierżawy. Będzie natomiast takim posiadaczem np. osoba, która włada nieruchomością na podstawie umowy przeniesienia własności nieruchomości, zawartej bez zachowania formy aktu notarialnego. W sytuacji, gdy równocześnie występują dwa podmioty: właściciel i samoistny posiadacz gruntów, który włada gruntami, podmiotem zobowiązanym do opłacenia podatku rolnego jest posiadacz. Od zasady, iż podatnikami w podatku rolnym są właściciele lub posiadacze samoistni, istnieją wyjątki. Podatnikami tego podatku są również następujące podmioty:

- posiadacze gruntów rolnych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, o ile posiadanie to wynika z zawartej umowy albo innego tytułu prawnego, a także, gdy jest bezumowne;
- nadleśnictwa i jednostki organizacyjne Skarbu Państwa, faktycznie władające gruntami pozostającymi w zarządzie Lasów Państwowych oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. Podmioty te będą podatnikami podatku rolnego, o ile grunty te nie są w posiadaniu osób trzecich (osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej), na podstawie jakiegokolwiek tytułu prawnego lub też bezumownie;

- dzierzawcy gruntów rolnych, które zostały w całości lub w części wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów regulujących renty strukturalne;
- spółdzielnie produkcyjne, od gruntów rolnych wniesionych do spółdzielni produkcyjnych jako wkład gruntowy.

Podmiotem zobowiązany do opłacenia podatku rolnego od gruntów rolnych jest współwłaściciel lub współposiadacz, który gospodarstwo to prowadzi w całości. W przypadku, gdy gospodarstwo jest prowadzone przez wszystkich lub niektórych spośród współwłaścicieli (współposiadaczy) bądź też w sytuacji, gdy nie jest ono prowadzone przez nikogo, do zapłacenia podatku są zobowiązani solidarnie wszyscy współwłaściciele (współposiadacze).

Mażonkowie podlegają opodatkowaniu tak jak inni współwłaściciele gruntów i nie ciąży na nich łączny obowiązek podatkowy. Otrzymują oni jedną, odrębną decyzję na grunty objęte wspólnotą majątkową małżeńską. Ich grunty, niewchodzące w skład wspólności majątkowej, są opodatkowane oddzielnie. Mażonek, który jest właścicielem takiej odrębnej nieruchomości gruntowej, otrzymuje tylko na niego wystawioną decyzję wymiarową.

5.1.3.2. Przedmiot opodatkowania

Przedmiotem podatku jest władanie użytkami rolnymi i grunty zadrzewione i zakrzewione (Lz) na użytkach rolnych bez względu na to, czy stanowią gospodarstwo rolne w rozumieniu analizowanej ustawy. Do końca 2002 r. podatkowi rolnemu podlegały jedynie grunty gospodarstw rolnych, za które uznaje się użytki rolne o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub ha przeliczeniowy. Obecnie podatkowi podlegają również użytki rolne i Lz-ty posiadające klasyfikację rolną nie spełniające normy obszarowej (1 ha), o ile nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza. Podatek od gruntów będących gospodarstwem rolnym jest wymierzany w oparciu o powierzchnię „fizyczną” tych gruntów, wynikającą z ewidencji gruntów. Stawka właściwa dla tych gruntów jest dwukrotnie wyższa od przewi-

dzianej dla gruntów gospodarstwa rolnego i wynosi równowartość piętniętną 5 q żyta za 1 ha powierzchni.

Za użytki rolne należy uznać tylko grunty tak określone w § 68 powołanego rozporządzenia. Użytki rolne dzieli się na:

- 1) grunty orne oznaczone symbolem – R,
- 2) sady, oznaczone symbolem złożonym z litery „S” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym założony został sad, np. S-R, S-L, S-Ps,
- 3) łąki-trwałę, oznaczone symbolem – L,
- 4) pastwiska trwałe oznaczone symbolem – Ps,
- 5) grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem złożonym z litery „B” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym wzniesione zostały budynki, np. B-R, B-L, B-Ps,
- 6) grunty pod stawami, oznaczone symbolem – Wsr,
- 7) rowy oznaczone symbolem – W.

Wszystkie wyżej wymienione grunty są użytkami rolnymi i w związku z tym podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym. Wyżej przedstawione wyliczenie ma charakter zamknięty w tym sensie, że za użytki rolne można uznać grunty tam wymienione. Żaden inny grunt nie jest użytkiem rolnym nawet wówczas, gdy posiada klasyfikację gleboznawczą gruntu. W związku z tym grunty oznaczone np. Bz/R III, dr/Ps IV, E/Ps II, Tt/R VI nie mogą być uznane za użytki rolny, przede wszystkim dlatego, że nie są wymienione w powołanym § 68 rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów. Grunty niebędące użytkami rolnymi, są objęte podatkiem od nieruchomości.

Poza użytkami rolnymi opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. Zgodnie z § 67 powołanego wyżej rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków, grunty zadrzewione i zakrzewione są jednym z rodzajów użytków gruntowych. Oznaczone są w ewidencji gruntów symbolem – Lz lub w przypadku zadrzewień śródpolnych, zaistniałych na gruntach

objętych klasyfikacją gleboznawczą – symbolem złożonym z liter „Lz” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, np. Lz-R, Lz-L, Lz-Ps. Ten rodzaj gruntu w ustawie o podatku rolnym określony jest jako „grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych.”

Użytki rolne i grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, chyba że są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Jeżeli są „zajęte”, to podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wynika to z art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych oraz lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. A zatem zajęcie użytków rolnych i Lz-ów na użytkach rolnych, co do zasady opodatkowanych podatkiem rolnym, powoduje, że są one opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

W ustawie o podatku rolnym zawarta jest definicja gospodarstwa rolnego. Uważa się za nie obszar użytków rolnych i gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Mankamentem takiego pojmowania gospodarstwa rolnego jest brak w definicji wymogu wykorzystywania gruntów do prowadzenia działalności rolniczej. Zgodnie z przytoczoną definicją, za grunty gospodarstwa rolnego uznaje się użytki rolne i Lz-ty spełniające normę obszarową. W takiej sytuacji podatek posiadający więcej niż 1 ha opłaca niski podatek rolny bez względu na to, czy wykorzystuje ziemię rolniczą do prowadzenia działalności rolniczej. Korzysta w ten sposób z preferencyjnego opodatkowania przysługującego w założeniu jedynie rolnikom.

Nic się nie zmienia, mimo licznych postulatów, w sprawie tzw. rozłogu gruntów gospodarstwa rolnego. Grunty te mogą być rozdrob-

nione i położone w różnych województwach, ale na potrzeby ustalenia normy obszarowej podlegają łączeniu. W efekcie małe działki użytków rolnych rozrzucone po całej Polsce stanowią gospodarstwo rolne, chociaż z gospodarczego punktu widzenia nie mogą stanowić zorganizowanej całości gospodarczej wykorzystywanej przez dany podmiot do prowadzenia działalności rolniczej.

5.1.3.3. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania dla gruntów gospodarstw rolnych stanowi liczba hektarów przeliczeniowych, a dla gruntów rolnych niespełniających normy obszarowej gospodarstwa rolnego – liczba hektarów fizycznych wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Przyjęcie tych dwóch rodzajów ustalania podstawy opodatkowania wynika z objęcia podatkiem rolnym wszystkich użytków rolnych i gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych. Grunty stanowiące gospodarstwo rolne są przeliczane na hektary przeliczeniowe wg wskaźników zawartych w tabeli, natomiast pozostałe grunty rolne podlegają opodatkowaniu w oparciu o ich powierzchnię w hektarach fizycznych wynikającą z ewidencji gruntów i budynków. Jeżeli istnieją różnice między faktyczną powierzchnią gruntu a danymi zawartymi w ewidencji gruntów, podatek powinien podjąć odpowiednie działania mające na celu doprowadzenie danych w ewidencji do zgodności z istniejącym stanem faktycznym. Oświadczenie podatnika, że faktyczna powierzchnia jego działki jest mniejsza od powierzchni uwidocznionej w ewidencji, nie może być podstawą przyjęcia do opodatkowania powierzchni działki innej niż wynikająca z ewidencji gruntów.

Liczba hektarów przeliczeniowych jest uzależniona od okręgu podatkowego, w którym jest położony grunt gospodarstwa rolnego. Zaliczanie gmin, miast oraz dzielnic w miastach do okręgów podatkowych reguluje powołane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych.

Podstawą opodatkowania podatkiem rolnym gruntów gospodarstwa rolnego jest liczba hektarów przeliczeniowych, stanowiących specyficzną jednostkę powierzchni gospodarstwa rolnego. W literaturze przed-

miotu wskazuje się, że hektar przeliczeniowy został wprowadzony do konstrukcji podatku rolnego m.in. w celu uwzględnienia różnic w dochodowości rolnej poszczególnych gospodarstw i służy odzwierciedleniu potencjalnych możliwości osiągania dochodów z gruntów rolnych. Aktualna konstrukcja podstawy opodatkowania w podatku rolnym wymaga zmian idących w kierunku jej dostosowania do przedmiotu tego podatku. Hektar przeliczeniowy, oparty o powierzchnię i rodzaj użytków rolnych, nie jest instrumentem najlepiej służącym ustalaniu wartości gruntów gospodarstwa rolnego. Ustalona na jego podstawie wartość użytkowa gruntu gospodarstwa rolnego jest oderwana od rzeczywistej wartości rynkowej gruntu gospodarstwa rolnego, wyrażonej w pieniądzu. W aktualnym systemie podatkowym podstawą opodatkowania majątku w postaci gruntów gospodarstwa rolnego, jest liczba hektarów, co prowadzi do tego, że majątek jest wyceniany na potrzeby opodatkowania nie w pieniądzu, tylko w jednostkach miary używanych do określenia powierzchni. Nie jest to mankament podstawy opodatkowania występujący jedynie w podatku rolnym. Również powierzchnia jest elementem decydującym o wysokości opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości i podatkiem leśnym. Definitywne rozwiązanie problemów dotyczących ustalania podstawy opodatkowania przy opodatkowaniu nieruchomości, w tym i gruntów gospodarstwa rolnego, nastąpi dopiero po wprowadzeniu katastru nieruchomości, w którym określona zostanie wartość nieruchomości na potrzeby opodatkowania.

5.1.3.4. Stawki podatkowe

Dwie stawki w podatku rolnym są związane z określoną podstawą opodatkowania. Pierwsza z nich, wynosząca równowartość 2,5 q żyta, jest stosowana do hektarów przeliczeniowych gospodarstwa rolnego. Stawka stanowiąca równowartość pieniężną 5 q żyta znajduje zastosowanie do gruntów rolnych niestanowiących gospodarstwa rolnego.

Rada gminy jest uprawniona do obniżenia w formie uchwały średniej ceny skupu żyta, wynikającej z komunikatu Prezesa GUS. Obniżka tej ceny jest w praktyce dosyć często stosowana, co zmniejsza i tak symboliczne opodatkowanie tych gruntów.

5.1.3.5. Zwolnienia i ulgi podatkowe

Zwolnienia i ulgi podatkowe są w większości przypadków uregulowane w analizowanej ustawie o podatku rolnym.

Od podatku rolnego zwolnione są:

- użytki rolne klasy V, VI i VIz.;
- grunty położone w pasie drogi granicznej;
- grunty orne, łąki i pastwiska objęte melioracją, zniszczone wskutek robót drenarskich;
- grunty lub prawo wieczystego użytkowania gruntów, nabyte w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha oraz grunty Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa objęte w trakcie gospodarowanie w celu utworzenia nowego gospodarstwa lub powiększenia gospodarstwa już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha, na okres 5 lat. Po upływie okresu zwolnienia, do gruntów tych stosuje się ulgę w podatku rolnym, polegającą na obniżeniu podatku w pierwszym roku o 75% i w drugim roku o 50%;
- grunty powstałe z zagospodarowania nieużytków. Zwolnienie to przysługuje na okres pięciu lat i liczy się od roku następnego po zakończeniu zagospodarowania nieużytków;
- grunty otrzymane w drodze wymiany lub scalenia. Grunty te zwolnione są z podatku rolnego na 1 rok następujący po roku, w którym dokonano wymiany lub scalenia gruntów. Zwolnienie to przyznawane jest na wniosek podatnika w drodze decyzji wójta, burmistrza lub prezydenta;
- użytki rolne, na których zaprzestano produkcji rolnej. Podkreślić należy, że zwolnienie to może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, lecz nie więcej niż 10 ha. Grunty te zwolnione są z podatku rolnego na okres nie dłuższy niż 3 lata. Zwolnienie to może być stosowane tylko jeden raz, co oznacza, że te same grunty nie mogą być zwolnione z podatku rolnego, jeśli podlegały temu zwolnieniu przez 3 lata.

Na mocy ustawy o podatku rolnym ze zwolnienia korzystają: szkoły wyższe, wyższe szkoły zawodowe oraz wyższe szkoły wojskowe.

Na takiej samej zasadzie zwolnione są od podatku rolnego szkoły, placówki, zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli – publiczne i niepubliczne oraz organy prowadzące te szkoły, placówki i zakłady z tytułu zarządu, użytkowania lub użytkowania wieczystego gruntów. Należy podkreślić, że zwolnieniem nie są objęte grunty stanowiące własność tego typu jednostek. Zwolnione są jedynie grunty będące w zarządzie, użytkowaniu i użytkowaniu wieczystym.

W konstrukcji podatku rolnego ustawodawca przewidział szereg ulg podatkowych. Są to ulgi inwestycyjne (art. 13), ulgi „żołnierskie” (art. 13a), ulgi dla gruntów podgórskich i górskich (art. 13b), ulgi z tytułu kłeski żywiołowej (art. 13 c).

Rada gminy jest uprawniona, aby w uchwale wprowadzić inne zwolnienia i ulgi niż wymienione wyżej. Oznacza to, że jeżeli uzna konieczność ustalenia nowych ulg i zwolnień od podatku rolnego na obszarze gminy, może je uchwalić. Nie jest to jednak w żadnym razie jej obowiązkiem.

5.1.3.6. Tryb i warunki płatności

Tryb i warunki płatności podatku rolnego są zależne od kategorii podatników. Podatnik będący osobą fizyczną płaci podatek rolny ratami w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Obowiązek ten ciąży na podatniku wyłącznie w przypadku doręczenia mu decyzji podatkowej. Decyzja jest wystawiana na podstawie danych ze złożonej przez podatnika informacji o gruntach rolnych. Z reguły decyzje te sporządzane są w formie tzw. nakazów płatniczych. Forma ta wynika z faktu, iż podatek rolny objęty jest tzw. łącznym zobowiązaniem pieniężnym. Podatnicy podatku rolnego, będący równocześnie podatnikami podatku od nieruchomości lub podatku leśnego, opłacają te podatki na podstawie jednej decyzji (nakazu płatniczego). Organem uprawnionym do podejmowania tych decyzji jest wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów. Wpłacanie podatku powinno odbywać się na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie gruntów. W przypad-

ku, gdy grunty położone są na terenie dwóch lub większej liczby gmin, podatek rolny powinien być uiszczany na rzecz każdej z gmin.

Podatnik jest zobowiązany do opłacenia podatku zawsze proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek podatkowy. Wygaśnięcie obowiązku zapłaty podatku na skutek zdarzeń powstałych w ciągu roku, o których mowa wyżej, powoduje, że organ podatkowy gminy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek.

Obowiązkiem podatnika podatku rolnego, będącego osobą fizyczną, jest również składanie organowi gminy informacji mających wpływ na powstanie lub ustanie obowiązku płacenia podatku rolnego. Winny być one złożone w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie lub ustanie obowiązku podatkowego.

Podatnik będący osobą fizyczną jest zobowiązany pisemnie informować w terminie 14 dni organ podatkowy o zmianach, które nastąpiły w ciągu roku podatkowego, polegających na zajęciu gruntów gospodarstwa rolnego na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza, przywróceniu na gruntach działalności rolniczej, na których wykonywana była wcześniej inna działalność, czy też zmniejszeniu lub zwiększeniu powierzchni gruntów. Sposób rozliczenia się z podatku rolnego dotyczący podatników będących osobami fizycznymi, polegający na kwartalnych wpłatach dokonywanych przez samych podatników, może być zastąpiony wprowadzeniem poboru podatku poprzez instytucję inkasa. Rada gminy ma prawo zarządzenia poboru podatku rolnego w drodze inkasa. Inkasent upoważniony jest do pobrania podatku od podatników i wpłacenia go na właściwy rachunek bankowy lub w kasie urzędu gminy.

Podatnicy będący osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, jednostkami organizacyjnymi Agencji Nieruchomości Rolnych oraz jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych, są obowiązani wpłacać obliczony w deklaracji podatek rolny bez wezwania, na rachunek budżetu właściwej gminy za poszczególne miesiące, w terminie do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada. Wpłacanie podatku powinno odbywać się na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie gruntów. W przypadku, gdy grunty położone są na terenie dwóch lub większej liczby gmin,

podatek rolny powinien być uiszczany na rzecz każdej z gmin. Ta kategoria podatników jest obowiązana składać w terminie do 15 stycznia organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia gruntów deklaracje na podatek rolny na dany rok podatkowy. Deklaracje te powinny być sporządzone na formularzu według ustalonego przez radę gminy wzoru. Jeżeli obowiązek powstał po 15 stycznia, podatnicy powinni złożyć deklaracje w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniającej powstanie obowiązku. Podatnicy ci są zobowiązani skorygować deklaracje w razie wystąpienia zmian, które zaistniały w ciągu roku podatkowego, polegających na zajęciu gruntów gospodarstwa rolnego na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza, przywróceniu na gruntach działalności rolniczej, na których wykonywana była wcześniej inna działalność czy też zmniejszeniu lub zwiększeniu powierzchni gruntów w terminie 14 dni od dnia zajścia tych zmian.

5.1.4. Podatek leśny

5.1.4.1. Podatnik

Podmioty zobowiązane do płacenia podatku leśnego zostały określone na zasadach bardzo zbliżonych do występujących w podatku rolnym i (ale już z pewnymi odrębnościami, o których niżej) w podatku od nieruchomości. Obowiązek podatkowy, zgodnie z ustawą o podatku leśnym, ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które są właścicielami albo samoistnymi posiadaczami lasów, posiadają lasy stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na podstawie zawartej umowy lub innego tytułu prawnego. Podatnikiem podatku leśnego jest więc, podobnie jak w podatku od nieruchomości i rolnym, właściciel lub posiadacz lasów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Podatnikiem podatku leśnego w przypadku lasów pozostających w zarządzie Lasów Państwowych oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa są nadleśnictwa oraz jednostki organizacyjne Agencji Nieruchomości Rolnych, które faktycznie władają lasami. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy lasy, o których mowa wyżej,

zostaną przekazane w posiadanie innym podmiotom (osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nie posiadającym osobowości prawnej) w związku z zawartą umową np. dzierżawą, na podstawie innego tytułu prawnego. Podmiotem zobowiązanym do zapłacenia podatku leśnego w tej sytuacji jest posiadacz zależny (np. dzierżawca).

Gdy las stanowi współwłasność jednego z małżonków, do płacenia podatku leśnego zobowiązani są solidarnie oboje małżonkowie. Od lasów stanowiących odrębną własność małżonka, płaci on podatek „samodzielnie”. Od początku 2003 r. zniesiono instytucję łącznego opodatkowania małżonków.

Podmiotami zobowiązanymi do opłacania podatku leśnego od lasu, który jest własnością albo jest we współposiadaniu dwóch lub więcej osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, są solidarnie wszyscy współwłaściciele lub współposiadacze tego lasu.

5.1.4.2. Przedmiot opodatkowania

Przedmiotem podatku jest władanie lasem. Pojęcie lasu zostało w sposób bardzo precyzyjny określone w art. 1 ust. 2 ustawy o podatku leśnym. Lasem są grunty sklasyfikowane jako „Ls” w ewidencji gruntów i budynków. Zasadnicze znaczenie przy klasyfikowaniu danego gruntu na potrzeby opodatkowania mają dane zawarte w teście ewidencji.

Opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają jedynie lasy oznaczone symbolem – Ls. Nie są przedmiotem podatku LZ, nawet znajdujące się na gruntach leśnych (LZ–Ls).

Przedstawiona definicja ustawowa lasu, z której wynika, że lasem jest grunt w ewidencji gruntów sklasyfikowany jako Ls, odbiega zasadniczo od jego rozumienia potocznego i przyjętego w naukach leśnych. Jest to jednak definicja, która odpowiada wymogom opodatkowania podatkiem majątkowym, jakim jest podatek leśny. Podatkowi temu podlega każdy grunt oznaczony w ewidencji gruntów jako las. W ten

sposób organy podatkowe i podatnicy mają klarowne kryterium decydujące o zasadach opodatkowania danego gruntu.

Nie podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym lasy zajęte na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna. Jeżeli las jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność leśna zdefiniowana w komentowanym przepisie, to podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i to wg najwyższych stawek, przewidzianych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Lasy (Ls) u przedsiębiorcy będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko wtedy, gdy są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, w zasadzie z wyłączeniem możliwości prowadzenia działalności leśnej. Można to odnieść do następującego przykładu. Przedsiębiorca kupił dwie działki gruntu sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako Ls. Na jednej z tych działek zaczyna składować materiały budowlane, którymi handluje. Działka ta w części zajętej na składowanie to wyrównany plac, na którym składowane są wspomniane materiały. Nie może tu być mowy o prowadzeniu jakiegokolwiek rodzaju działalności leśnej. W takiej sytuacji podlega ona opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Druga działka to las, gdzie nie ma żadnej działalności wykluczającej prowadzenie gospodarki leśnej. Od niej przedsiębiorca opłaca podatek leśny. Są to bowiem lasy niezajęte na wykonywanie działalności gospodarczej, a zatem podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym.

5.1.4.3. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia lasu wyrażona w hektarach, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. W ewidencji gruntów i budynków zawarte są wszystkie dane niezbędne do sprzyzowania podstawy opodatkowania, a przede wszystkim rodzaj użytku gruntowego i jego powierzchnia. Dane te mają charakter dokumentu urzędowego, którego organy podatkowe nie mogą „poprawiać”. Określenie danego gruntu jako „Ls” i jego powierzchnia wynika z ewidencji gruntów, ale nie zwalnia to podatnika od złożenia stosownej informacji (osoby fizyczne) lub deklaracji (osoby prawne i jednostki organizacyjne

nie mające osobowości prawnej). Organ podatkowy powinien wyliczyć podatek na podstawie informacji złożonej przez podatnika. Dopiero jej niezłożenie lub nieskorygowanie uprawnia organ do wymiaru podatku w oparciu o dane wynikające z ewidencji gruntów. Uwaga ta dotyczy również deklaracji na podatek leśny, w której podatnik sam wylicza kwotę podatku i poszczególnych rat w oparciu o podaną powierzchnię lasu. Jeżeli deklaracja nie zostanie złożona lub dane dotyczące powierzchni lasu są niezgodne z ewidencją, organ podatkowy może określić wysokość zobowiązania w oparciu o ewidencję gruntów.

5.1.4.4. Stawka podatku

Stawka podatku leśnego od 1 ha za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Średnią cenę sprzedaży drewna ustala się na podstawie komunikatu Prezesa GUS, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału.

Od 2003 roku rada gminy może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna, przyjmowaną jako podstawę obliczania podatku leśnego na obszarze gminy. Jest to uprawnienie analogiczne do przysługującego radzie na podstawie przepisów regulujących podatek rolny.

Lasy ochronne oraz lasy wchodzące w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych są opodatkowane ulgowo. Stawka dla tej kategorii lasu jest z mocy ustawy obniżona do 50% stawki z ust. 1. Jeżeli rada gminy obniży cenę drewna w drodze uchwały, to ta obniżona cena znajduje zastosowanie przy ustalaniu stawki obniżonej. W takiej sytuacji stawka obniżona wyniesie 50% stawki z ust. 1 ustalonej wg niższej ceny drewna.

5.1.4.5. Zwolnienia podatku

Zwolnienia, począwszy od 1 stycznia 2003 roku, są uregulowane tylko w ustawie o podatku leśnym. Nie ma już zwolnień zawartych w „odrębnych” ustawach, tzn. innych niż ustawa o podatku leśnym.

W ten sposób uporządkowano katalog zwolnień i ulg występujących w podatku leśnym poprzez ich zgromadzenie w jednej ustawie. Poza tym rada gminy może wprowadzać w drodze uchwał zwolnienia obowiązujące na terenie gminy. Są to jednakże zwolnienia, które obowiązują dopiero po podjęciu stosownej uchwały przez radę gminy.

Zwolnione z podatku leśnego są lasy z drzewostanem w wieku do 40 lat. Wiek lasu jest określony w planie urządzenia lasu. Dane tam zawarte umożliwiają ustalenie, jakie obszary lasu mogą korzystać ze zwolnienia. Gdy nie ma planu, wiek lasu jest ustalany przez organ podatkowy na podstawie oświadczenia złożonego przez podatnika, które może być zakwestionowane przez organ podatkowy. Lasy korzystające z tego zwolnienia muszą być przez podatnika wykazane w informacji lub deklaracji na podatek leśny. Ułatwia to organowi podatkowemu kontrolę poprawności stosowania tego zwolnienia przez określonych podatników.

Zwolnieniem objęte są również lasy – zabytki. Zwolnieniu podlegają jedynie lasy wpisane do rejestru zabytków, a nie np. lasy znajdujące się na terenie obszarów chronionych.

Od podatku leśnego zwolnione są też użytki ekologiczne. Są to grunty oznaczone w ewidencji gruntów symbolem złożonym z litery „E” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego określającego sposób zagospodarowania lub użytkowania terenu, np. E-Ws, E-Wp, E-Ps, E-R. Zwolnienie to zostało wprowadzone, jak należy sądzić, „na wszelki wypadek”, a to z uwagi na fakt, że użytki ekologiczne nie są rodzajem gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem leśnym. Podatkowi temu podlegają jedynie lasy. Użytki ekologiczne nie są lasem w rozumieniu ewidencji gruntów i budynków, a zatem podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, użytki ekologiczne są wymienione jako rodzaj gruntów korzystających ze zwolnienia od podatku od nieruchomości. Ustawodawca niepotrzebnie zatem grunt podlegający podatkowi od nieruchomości zwałnia od podatku leśnego. W każdym razie użytki ekologiczne, nawet z symbolem E-Ls, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym. Powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości, z tym, że o ile nie są zajęte na prowadzenie działalności go-

spodarczej, korzystają ze zwolnienia od tego podatku na mocy art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W dalszym ciągu ze zwolnienia korzystają, ale już na mocy ustawy o podatku leśnym, szkoły wyższe, wyższe szkoły zawodowe oraz wyższe szkoły wojskowe. Zwolnienie to ma charakter zwolnienia podmiotowego, bez konieczności wypełniania jakichkolwiek warunków.

Od podatku leśnego zwolnione są szkoły, placówki, zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli – publiczne i niepubliczne oraz organy prowadzące te szkoły, placówki i zakłady z tytułu zarządu, użytkowania lub użytkowania wieczystego gruntów. Należy podkreślić, że zwolnieniem nie są objęte grunty stanowiące własność tego typu jednostek. Zwolnione są jedynie grunty będące w zarządzie, użytkowaniu i użytkowaniu wieczystym.

W omawianej ustawie sprecyzowano warunki zwolnienia gruntów leśnych należących do prowadzących zakłady pracy chronionej lub aktywności zawodowej. Po wprowadzeniu zmian nie budzi wątpliwości, że zwolnieniu podlegają jedynie grunty zgłoszone wojewodzie i nieznajdujące się w posiadaniu zależnym innych podmiotów.

5.1.4.6. Tryb i warunki płatności

Tryb i warunki płatności podatku leśnego zostały uregulowane w sposób bardzo zbliżony do występujących w konstrukcji podatku rolnego i podatku od nieruchomości. Bieg okresu, za który podatek podatku leśnego jest zobowiązany do płacenia tego podatku rozpoczyna się od pierwszego dnia następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku.

Momentem określającym ustanie obowiązku płacenia podatku jest koniec miesiąca, w którym przestały istnieć okoliczności uzasadniające ten obowiązek. Będzie to np. zbycie przez osobę fizyczną lasu lub wygaśnięcie umowy dzierżawy lasów należących do gminy z jednoczesnym przejęciem posiadania tego lasu przez gminę. Jeśli np. osoba fizyczna sprzedaje las w sytuacji, o której mowa wyżej, obojętnie którego dnia danego miesiąca, to ma obowiązek zapłacić podatek za cały miesiąc.

Podatnik podatku leśnego będący osobą fizyczną, płaci podatek leśny w ratach w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Obowiązek ten ciąży na podatniku wyłącznie w przypadku doręczenia mu decyzji podatkowej. Organem uprawnionym do podejmowania tych decyzji jest wójt (burmistrz, prezydent) właściwy ze względu na miejsce położenia lasu. Wpłacanie podatku powinno odbywać się na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie lasów. W przypadku, gdy lasy należące do jednego podatnika położone są na terenie dwóch lub większej liczby gmin, podatek leśny powinien być uiszczany na rzecz każdej z gmin.

Podatnik jest zobowiązany do opłacenia podatku zawsze proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek podatkowy. Wygaśnięcie obowiązku zapłaty podatku na skutek zdarzeń powstałych w ciągu roku, o których mowa wyżej powoduje, że organ podatkowy gminy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek. W tych przypadkach podatnik jest zobowiązany do płacenia niższego lub wyższego podatku leśnego, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana.

Obowiązkiem podatnika podatku leśnego, będącego osobą fizyczną, jest również składanie organowi gminy pisemnych informacji mających wpływ na powstanie lub ustanie obowiązku płacenia podatku leśnego. Winny one być złożone w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie lub ustanie obowiązku podatkowego.

Podatnik będący osobą fizyczną jest zobowiązany w terminie 14 dni pisemnie poinformować organ podatkowy o zmianach, które nastąpiły w ciągu roku podatkowego, a polegających na zajęciu lasu na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna, przywróceniu w lesie działalności leśnej, w którym wykonywana była wcześniej inna działalność, czy też zmniejszeniu lub zwiększeniu powierzchni lasu. Podatnicy naruszający ten obowiązek narażają się na konsekwencje określone w Kodeksie karnym skarbowym.

Rada gminy ma prawo zarządzenia poboru podatku leśnego w drodze inkasa. Inkasent w tej sytuacji upoważniony jest do pobrania po-

datku od podatników i wpłacenia go na właściwy rachunek bankowy lub w kasie urzędu gminy.

Podatnicy będący osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi nie mającymi osobowości prawnej, nadleśnictwami oraz jednostkami organizacyjnymi Agencji Nieruchomości Rolnych są obowiązani wpłacać obliczony w deklaracji podatek leśny bez wezwania, na rachunek budżetu właściwej gminy za poszczególne miesiące, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca. Wpłacanie podatku powinno odbywać się na rzecz gminy właściwej ze względu na położenie lasów. W przypadku, gdy grunty położone są na terenie dwóch lub większej liczby gmin, podatek leśny powinien być uiszczany na rzecz każdej z gmin.

Podatnicy, którzy są osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, nadleśnictwami oraz jednostkami organizacyjnymi Agencji Nieruchomości Rolnych są obowiązani składać, w terminie do 15 stycznia organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia lasów, deklaracje na podatek leśny na dany rok podatkowy. Deklaracje te powinny być sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru. Jeżeli obowiązek powstał po 15 stycznia, podatnicy powinni złożyć deklaracje w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku. Podatnicy są zobowiązani skorygować deklaracje w razie wystąpienia zmian, które nastąpiły w ciągu roku podatkowego, a polegających na zajęciu lasu na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna, przywróceniu na gruntach działalności leśnej, na których wykonywana była wcześniej inna działalność, czy też zmniejszeniu lub zwiększeniu powierzchni lasu w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

5.1.5. Opłata targowa, miejscowa, uzdrowiskowa i od posiadania psa

Opłata targowa jest pobierana od osób fizycznych, osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Opłata ta, pomimo nazwy, jest typowym podatkiem, na co wskazuje m.in. fakt, że jest pobierana niezależnie od należności za korzystanie z urządzeń targowych oraz inne

usługi świadczone przez prowadzącego targowisko. Uiszczenia opłaty targowej nie zwalnia również osoby dokonującej sprzedaży od zapłacenia innych świadczeń podatkowych. Np. osoba zajmująca się handlem obnośnym i obwoźnym, poza opłatą targową, jest zobligowana do płacenia np. karty podatkowej lub też podatku dochodowego na ogólnych zasadach.

Opłata targowa w przypadku dokonywania sprzedaży przez osoby prawne i jednostki organizacyjne powinna być pobierana jedynie jeden raz od osoby, która reprezentuje dany podmiot. Jeżeli zatem sprzedawca prowadzi kilku pracowników osoby prawnej, tylko jeden z nich powinien uiścić opłatę targową. Podatnikiem jest bowiem osoba prawna, a nie jej pracownicy.

Targowiskami, na których sprzedaż obciążona jest opłatą skarbową, są wszelkie miejsca, w których prowadzony jest handel. To bardzo szerokie rozumienie targowiska umożliwia pobieranie przez gminę opłaty targowej we wszelkich miejscach, w których zwyczajowo prowadzi się handel, np. chodnik, przejście podziemne, plac itp. Dopuszczalny jest pobór opłaty targowej nawet w miejscach, gdzie handel jest zakazany.

Opłata targowa może być pobierana zarówno na targowiskach komunalnych, jak i „prywatnych”, tzn. prowadzonych przez osobę fizyczną na jej gruncie. Może być także pobierana w miejscach, które nie są „wyznaczone” i zorganizowane jak typowe targowiska. Sprzedawca gwarant na skrzyżowaniu powoduje, że skrzyżowanie staje się targowiskiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wyłączona z opłaty targowej jest sprzedaż dokonywana w budynkach lub częściach budynków, z wyjątkiem targowisk pod dachem oraz hal używanych do targów, aukcji i wystaw. Nie podlegają zatem opłacie osoby dokonujące sprzedaży w sklepach umiejscowionych w budynkach.

Stawki opłaty targowej są ustalane przez radę gminy z uwzględnieniem stawki maksymalnej określonej w ustawie. Stawki ustalone przez radę gminy w stosownej uchwale mają postać stawek kwotowych, dziennych. Maksymalna stawka opłaty targowej na 2007 rok

wynosi 618,33 zł. Nie oznacza to, że stawki opłaty sięgające tej kwoty są powszechnie wprowadzane. Z reguły stawka opłaty oscyluje w granicach od 5 do 25 zł za jeden dzień.

Zwolnione są od opłaty targowej podmioty dokonujące sprzedaży na targowisku, o ile są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z nieruchomościami położonymi na targowisku. Ten przepis jest wykorzystywany przez podatników do ucieczki przed opłatą. Wystarczy bowiem zakupić albo wydzierżawić jakikolwiek obiekt (np. stragan) lub działkę gruntu, aby zostać podatnikiem podatku od nieruchomości położonej na targowisku, a przez to nie płacić opłaty targowej. Roczny podatek od budowli (straganu) wynosi z reguły nie więcej niż kwota dziennej opłaty targowej.

Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia od opłaty targowej. Chcąc to zrobić, musi podjąć stosowną uchwałę, gdzie zawrze zwolnienia przedmiotowe.

Opłata targowa jest najczęściej pobierana przez inkasentów, którymi są najczęściej osoby prowadzące targowisko. Nie wyklucza to innych form zapłacenia opłaty, np. w kasie urzędu. Nie mają podstaw prawnych uchwały rad, gdzie wprowadza się abonamenty jako formę opłacania opłaty targowej z góry. Nie można bowiem pobierać opłaty przed powstaniem obowiązku jej uiszczenia.

Opłata miejscowa jest pobierana od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach wycieczkowych, szkoleniowych lub turystycznych w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach. Do końca 2005 roku rada gminy, chcąc pobierać opłatę miejscową, musiała wnioskować o to do wojewody, który po uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw środowiska, ustalał wykaz miejscowości, gdzie taka opłata mogła być pobierana. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 17 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, inny ma być tryb ustalania miejscowości, gdzie to świadczenie może być realizowane. Rada Ministrów została zobowiązana do określenia w rozporządzeniu minimalnych warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać tę opłatę, uwzględniając różnicowanie warunków regionalnych i lokalnych. W rozporządzeniu

tym zostaną określone warunki klimatyczne, krajobrazowe i umożliwiające pobyt osób w celach wypoczynkowych, szkoleniowych i turystycznych. Władze gminy, chcąc wprowadzić opłatę miejscową, muszą odnieść wynikające z rozporządzenia Rady Ministrów warunki do konkretnych miejscowości w celu ustalenia, gdzie może być pobierana opłata miejscowa. Następnie rada gminy – w drodze uchwały – ustali listę miejscowości, gdzie te warunki są spełnione. Kolejnym krokiem rady gminy będzie ustalenie właściwej stawki tej opłaty w danych miejscowościach. Obje te czynności mogą być dokonane w jednej uchwałie w sprawie opłaty miejscowej. Uchwała może być podjęta dopiero po ukazaniu się rozporządzenia Rady Ministrów, którego jak dotychczas nie ma. W związku z tym opłata jest pobierana w 2007 roku na „starych” zasadach. Oznacza to, że może być realizowana jedynie w miejscowościach określonych w rozporządzeniu wojewody, które to akty będą obowiązywały do momentu ukazania się wspomnianego rozporządzenia Rady Ministrów.

Opłata miejscowa została również zmieniona ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz gminach uzdrowiskowych⁷⁵. Na mocy nowego brzmienia art. 17 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opłata miejscowa może być pobierana w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej. Zasady uzyskania takiego statusu są określone w powołanej wyżej ustawie o lecznictwie uzdrowiskowym. Stawka tej opłaty, co wynika ze zmienionego art. 19 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie może przekroczyć 2,49 zł dziennie. Jest ona zatem znacznie wyższa niż stawka „normalnej” opłaty miejscowej (maks. 1,74 zł).

Ustawowo od opłaty zwolnione są m.in. osoby przebywające w szpitalach, osoby niewidome, zorganizowane grupy dzieci i młodzieży szkolnej oraz podatnicy podatku od nieruchomości z tytułu posiadania domów letniskowych. Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia niż zawarte w ustawie. Opłata miejscowa jest pobierana przez inkasentów wyznaczonych przez radę gminy. Najczęściej inkasentami są osoby prowadzące hotele, pola namiotowe, ośrodki wypoczynkowe itp.

⁷⁵ Dz.U. Nr 167, poz. 1399.

Opłata uzdrowiskowa jest nową opłatą lokalną wprowadzoną powoływana już ustawą o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz gminach uzdrowiskowych. Przepisy tej ustawy, zmieniające ustawę o podatkach i opłatach lokalnych, weszły w życie 2 października 2005 r. Od tej daty może być zatem pobierana nowa opłata uzdrowiskowa. Jej realizacja w danej miejscowości jest możliwa po spełnieniu dwóch podstawowych warunków:

- miejscowość musi mieć status uzdrowiska w rozumieniu nowej ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym. Za uzdrowiska uznaje się także te obszary, które uzyskały ten status na podstawie poprzednio obowiązujących przepisów – zob. art. 59;
- rada gminy podejmie i wprowadzi w życie uchwałę w sprawie stawek opłaty uzdrowiskowej.

Stawka opłaty uzdrowiskowej nie może przekroczyć 3,46 zł za jeden dzień pobytu. Zapłacenie opłaty uzdrowiskowej powoduje, że nie może być pobierana opłata miejscowa.

Opłata od posiadania psów zastąpi, począwszy od 1 stycznia 2008 roku, podatek od posiadania psów. Zasadnicza różnica zachodząca pomiędzy tymi świadczeniami sprowadza się do tego, że rada gminy może, ale nie musi, wprowadzić tę opłatę. Jej wprowadzenie pozostawiono do swobodnego uznania właściwej rady gminy. Chcąc wprowadzić to świadczenie, rada musi podjąć stosowną uchwałę, w której określone zostaną stawki tego świadczenia, zasady ustalania i poboru oraz termin płatności. Stawka opłaty nie może przekroczyć 100 zł. W ustawie przewidziane są zwolnienia dotyczące m.in. posiadania psów przez osoby niepełnosprawne, osoby po 65 roku życia i przez podatników podatku rolnego.

5.1.6. Opłata skarbowa

Podmiotami zobowiązanymi do zapłaty opłaty skarbowej, zgodnie z ustawą o płacie skarbowej, są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnioskujące o dokonanie czynności podlegającej tej opłacie. Opłata ta obciąża:

- dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub wniosku,
- wydanie zaświadczenia na wniosek,
- wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji).

W przypadku złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury, obowiązek zapłaty skarbowej (jedynie w sprawach z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym) ciąży na mocodawcy, pełnomocniku, przedsiębiorcy lub prokurencie.

Szczegółowy wykaz przedmiotów opłaty skarbowej jest zawarty w załączniku do ustawy, gdzie wskazane są konkretne czynności, zaświadczenia i zezwolenia podlegające opłacie skarbowej.

Obowiązek zapłaty opłaty powstaje z chwilą złożenia wniosku o dokonanie czynności lub wydania zaświadczenia lub zezwolenia. W przypadku pełnomocnictwa lub prokury obowiązek ten powstaje z chwilą złożenia dokumentu w organie administracji publicznej lub sądzie.

Stawki opłaty skarbowej są określone w obszernym załączniku do ustawy. Przykładowe stawki wynoszą:

- sporządzenie aktu małżeństwa - 84 zł,
- zatwierdzenie projektu budowlanego - 47 zł,
- potwierdzenie zarejestrowania podatnika podatku od towarów i usług jako podatnika VAT czynnego lub zwolnionego - 170 zł,
- zgoda wydana przez organ podatkowy na podstawie przepisów prawa podatkowego - 30 zł,
- odpis skrócony aktu stanu cywilnego - 22 zł,
- zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzających stan zaległości - od każdego egzemplarza - 21 zł,
- wiza stała - 24 zł,
- pozwolenie na rozbiórkę obiektu budowlanego - 36 zł,
- zezwolenie na utworzenie banku w formie spółki akcyjnej - 0.1% kapitału zakładowego,

- dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa lub prokury - 17 zł.

W załączniku do ustawy wymienione są czynności, zaświadczenia i zezwolenia zwolnione od opłaty. Zwolnione jest m.in.: sporządzenie aktu urodzenia lub zgonu, zaświadczenie o wielkości użytków gospodarstwa rolnego, pozwolenie na remont obiektów budowlanych wpisanych do rejestru zabytków, zezwolenie na usunięcie drzew i krzewów, pełnomocnictwo w sprawach karnych, karnych skarbowych, dyscyplinarnych oraz w sprawach o wyrocznia.

Poza załącznikiem do ustawy zwolnienia podmiotowe od opłaty uregulowane są w art. 7 ustawy. Na mocy tego przepisu z opłaty zwolnione są m.in. państwa obce, ich przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne, jednostki budżetowe, jednostki samorządu terytorialnego, osoby, które przedstawiają zaświadczenie o korzystaniu ze świadczeń pomocy społecznej z powodu ubóstwa.

Oprócz zwolnień, szereg przedmiotów opłaty skarbowej jest od niej wyłączone. Zgodnie z art. 2 ustawy, nie pobiera się opłaty skarbowej w sprawach: alimentacyjnych, zatwierdzonych na podstawie przepisów o pomocy społecznej, zatrudnienia, nauki, szkolnictwa i oświaty, zatwierdzonych na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami, budownictwa mieszkaniowego. Nie podlegają też opłacie skarbowej, co wynika z art. 3 ustawy, czynności, zaświadczenia zezwolenia i pełnomocnictwa, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów podlegają innym opłatom o charakterze publicznoprawnym lub są od tych opłat zwolnione.

Zapłata opłaty skarbowej jest możliwa w gotówce (kasa organu podatkowego) lub w formie bezgotówkowej (poczta, bank). Nie można już zapłacić opłaty w formie znaków opłaty skarbowej, które zostały wycofane z użytku. Rada gminy może zarządzić pobór opłaty w formie inkasa oraz wyznaczyć inkasentów. Wprowadzenie inkasa powinno ułatwić uiszczenie tej opłaty zwłaszcza w organach administracji publicznej (starostwo, urzędy skarbowe).

Uiszczona opłata skarbowa podlega zwrotowi w dwóch przypadkach. W odniesieniu do czynności urzędowych zwrot następuje jeże-

li mimo zapłacenia opłaty nie dokonano czynności. Podobnie rzecz się ma przy opłatach pobranych za zaświadczenia i pozwolenia, których nie wydano.

Organem właściwym w sprawach opłaty skarbowej, z uwagi na to, że opłata stanowi dochód gminy, jest wójt, (burmistrz, prezydent miasta). Opłata trafia do budżetu gminy na terenie której ma siedzibę organ lub podmiot, który dokonał czynności urzędowej, wydała zaświadczenie lub zezwolenie. W przypadku pełnomocnictwa lub prokury – decydujące znaczenie ma miejsce złożenia dokumentu.

5.2. Podatki realizowane przez naczelników urzędów skarbowych stanowiące dochód gminy

5.2.1. Podatek od spadków i darowizn

Podatek od spadków i darowizn⁷⁶ jest świadczeniem pieniężnym obciążającym fakt nabycia pewnych składników majątku co do zasady w związku ze spadkiem lub darowizną. Charakter zdarzeń powodujących powstanie obowiązku w tym podatku jednoznacznie wskazuje, iż omawiana danina konstrukcyjnie jest ściśle powiązana z majątkiem podatnika w taki sposób, jaki przyjmuje się powszechnie w nauce: obejmuje stany faktyczne polegające na nabyciu majątku (jego powiększeniu) spowodowanym nadzwyczajnymi okolicznościami. Nie ulega bowiem żadnej wątpliwości, iż zarówno spadek, darowizna, jak i pozostałe tytuły nabycia podlegające podatkowi, które nie mają zbyt często miejsca z życia codziennym – nie mogą być uznane za zwykłe (stale) przychody. Samą jednak darowiznę należałoby zakwalifikować jako obrót. Jest to jednak obrót nieprofesjonalny, a więc niemierzający się w przedmiocie opodatkowania podatkami obrotowymi (ich przedmiotem jest obrót profesjonalny – w ramach działalności gospodarczej). Obrót taki zaliczyć więc można do przedmiotów opodatkowania podatkami majątkowymi⁷⁷.

76 Danina ta uregulowana jest w ustawie z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j.: Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.).

77 Por. H. Litwińczuk, Podatki majątkowe (w.): System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III (pod red. M. Weralskiego), Wrocław 1985, s. 334; G. Liszewski, Reforma podatków majątkowych w Polsce, Białyсток 2001 (maszynopis powielony).

Zakres przedmiotowy podatku od spadków i darowizn jest znacznie szerszy, niż sugerowałaby to nazwa daniny. Opodatkowaniu podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem:

- 1) dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu, polecenia testamentowego;
- 2) darowizny, polecenia darczyńcy;
- 3) zasiedzenia;
- 4) nieodpłatnego znieślenia współwłasności;
- 5) zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci czynności przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu;
- 6) nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności.

Podatkowi podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci.

Jeżeli przedmiotem nabycia są rzeczy znajdujące się za granicą (lub prawa majątkowe wykonywane za granicą), nabycie takie podlega podatkowi jedynie pod warunkiem, że w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Wśród ustawowych wyłączeń podatkowych jako przykłady można wymienić nabycie własności rzeczy ruchomych znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych podlegających wykonaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli miejsca stałego pobytu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz nabycie w drodze spadku lub darowizny praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych oraz wierzitelności wynikających z nabycia tych praw.

W ustawie o podatku od spadków i darowizn rozbudowano katalog zwolnień przedmiotowych (jest ich jedenaście – często podzielonych na podgrupy). Wśród nich najczęściej spotykane w praktyce to zwolnienie tzw. darowizny na cele mieszkaniowe, tj. nabycia w drodze darowizny pieniędzy lub innych rzeczy przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej w wysokości nieprzekraczającej 9 637 zł od jednego darczyńcy, a od wielu darczyńców łącznie nie więcej niż 19 274 zł w okresie 5 lat od daty pierwszej darowizny, jeżeli pieniądze te lub rzeczy obdarowany przeznaczy w okresie 12 miesięcy od dnia ich otrzymania na jeden z enumeratywnie wymienionych celów mieszkaniowych: wkład budowlany lub mieszkaniowy do spółdzielni, budowę domu jednorodzinnego, nabycie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomością albo spłatę zabezpieczonego hipoteką kredytu mieszkaniowego wraz z odsetkami.

Od 01.01.2007 r. weszło w życie nowe zwolnienie przedmiotowe – zwalnia się od podatku wszelkie tytuły nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, jeżeli nabywcą jest małżonek, zstępni, wstępni, państwo, rodzeństwo, ojczym lub macocha osoby, od której lub po której następuje nabycie. Możliwość skorzystania z tak szerokiego zwolnienia uzależniono jednak od spełnienia szeregu warunków:

- 1) nabywca musi zgłosić nabycie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku albo w ciągu miesiąca od dnia, w którym dowiedział się o nabyciu (i jednocześnie uprawdomobni fakti późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu);
- 2) jeżeli przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza 9 637 zł, nabywca ma obowiązek udokumentować otrzymanie środków pieniężnych dowodem przekazania na rachunek bankowy na-

bywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Obowiązkowi zgłoszenia nie podlega jednak nabycie na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego oraz nabycie od tej samej osoby lub po tej samej osobie – w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie – majątku o wartości nieprzekraczającej (po doliczeniu do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych) kwoty 9 637 zł.

Niespełnienie powyższych warunków oznacza, że nabywca będzie opodatkowany na ogólnych zasadach obowiązujących osoby zaliczone do I grupy podatkowej.

Obowiązek podatkowy w podatku spadkowym ciąży wyłącznie na nabywcy własności rzeczy i praw. Jako że opodatkowaniu podlega wyłącznie nabycie przez osoby fizyczne, prawidłowe będzie stwierdzenie, iż podatnikami podatku spadkowego są wyłącznie osoby fizyczne.

Obowiązek podatkowy powstaje – w zależności od tytułu nabycia – z chwilą przyjęcia spadku, z chwilą wykonania polecenia, zapisu lub dalszego zapisu, z chwilą zaspokojenia roszczenia z tytułu zachowku, z chwilą śmierci wkładczy (przy nabyciu praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładczy na wypadek jego śmierci), z chwilą śmierci uczestnika funduszu inwestycyjnego, z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia albo złożenia oświadczenia w formie aktu notarialnego (darowizna), z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego zasiedzenie, z chwilą zawarcia umowy albo ugody lub uprawomocnienia się orzeczenia sądu (nieodpłatne znieślenie współwłasności), z chwilą ustanowienia nieodpłatnej służebności, renty oraz użytkowania.

W przypadku nabycia niezgłoszonego do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma stwierdzającego nabycie albo uprawomocnienia się orzeczenia sądowego stwierdzającego nabycie. W pozostałych przypadkach „zatajonego” nabycia, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt naby-

Podstawę opodatkowania podatkiem spadkowym stanowi tzw. czysta wartość przedmiotu nabycia – wartość pozostała po odliczeniu długów i ciężarów obciążających ten przedmiot, ustalana według stanu rzeczy i praw oraz według cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego⁷⁸. Wartość tę podaje podatnik w zeznaniu podatkowym składanym w ciągu miesiąca od daty powstania obowiązku podatkowego. Gdyby jednak nabywca nie określił wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych albo wartość określona przez niego nie odpowiadała, według oceny naczelnika urzędu skarbowego, wartości rynkowej, organ podatkowy wezwie nabywcę do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny. Jeżeli nabywca, pomimo wezwania, nie określi wartości lub podać wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, naczelnik urzędu skarbowego dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez nabywcę wyceny rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez nabywcę, nabywca będzie zobowiązany do pokrycia kosztów opinii biegłego⁷⁹.

Nie wlicza się natomiast do podstawy opodatkowania, o czym niżej, równowartości 110 m² nabywanego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego (ulga podatkowa).

Wysokość podatku uzależniono m.in. od osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. W tym celu podzielono nabywców na 3 grupy podatkowe, gdzie I grupę stanowią osoby najbliższe, tj. małżonek, zstępni, wstępni, rodzeństwo, pasierb, zięć, synowa, ojezym, macocha i teściowie; II grupę stanowią podatnicy z dalszego kręgu „rodziny”; np. zstępni rodzeństwa, małżonkowie rodzeństwa, rodzeństwo małżonków; natomiast do III grupy podatkowej ustawodawca zaliczył pozostałych nabywców, nie zaliczonych do dwóch wcześniejszych grup.

78 Nieco odmiennie zasady obowiązują przy ustalaniu wartości świadczonych powtarzalnych się.

79 Podobna zasada ma zastosowanie, gdy kilku nabywców podało różne wartości tej samej rzeczy lub prawa majątkowego.

Warto pamiętać o kwocie tzw. minimum podatkowego: opodatkowaniu podatkiem spadkowym podlega nabycie przez nabywcę, od jednej osoby, własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej 9.637 zł (jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do I grupy podatkowej), 7.276 zł (II grupa podatkowa) albo 4.902 zł (III grupa podatkowa). Do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych po tej samej osobie dolicza się wartość rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie.

W omawianym podatku ustawodawca wprowadził trzy progresywne skale podatkowe – każda dla jednej z trzech grup podatkowych: najniższe stawki przewidziano oczywiście dla podmiotów zakwalifikowanych do I grupy podatkowej, nieco wyższe – dla II grupy podatkowej, najwyższe – dla III grupy podatkowej. Taryfa podatkowa przedstawia się następująco:

Kwoty nadwyżki w zł		Podatek wynosi
ponad	do	
1) od nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej		
	10.278	3 %
10.278	20.556	308 zł 30 gr i 5 % nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		822 zł 20 gr i 7 % nadwyżki ponad 20.556 zł
2) od nabywców zaliczonych do II grupy podatkowej		
	10.278	7 %
10.278	20.556	719 zł 50 gr i 9 % od nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		1.644 zł 50 gr i 12 % od nadwyżki ponad 20.556 zł
3) od nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej		
	10.278	12 %
10.278	20.556	1.233 zł 40 gr i 16 % od nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		2.877 zł 90 gr i 20 % od nadwyżki ponad 20.556 zł

Zasiedzenie opodatkowane jest jednolitą dla wszystkich grup podatkowych (stałą) stawką – 7%.

Od 01.01.2007 r. wprowadzono nową, sankcyjną stawkę podatkową wynoszącą 20%. Ma ona zastosowanie w sytuacji, gdy nabycie nastąpiło w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy, a obowiązek podatkowy powstał dopiero wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na okoliczność dokonania darowizny i do tego czasu należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony.

Charakterystyczna dla podatku od spadków i darowizn jest tzw. ulga mieszkaniowa. Polega ona (o czym wspomniano wcześniej) na pomniejszeniu podstawy opodatkowania o równowartość 110 m² nabytego budynku lub lokalu mieszkalnego. Możliwość skorzystania z ulgi uzależniono od spełnienia przez nabywcę kilku warunków łącznie:

- 1) nabywca nie może być właścicielem innego budynku lub lokalu mieszkalnego lub – będąc nim – przzenieście własność tego budynku lub lokalu na rzecz zstępnych, Skarbu Państwa lub gminy w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego;
- 2) nabywcy nie przysługuje spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego itp., a jeżeli dysponuje takimi prawami – przekazuje je zstępnym lub przekazuje do dyspozycji spółdzielni, w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego;
- 3) nabywca nie jest najemcą lokalu lub budynku lub będąc nim, rozwiąże umowę najmu w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego;
- 4) nabywca będzie zamieszkiwać w nowo nabytym budynku lub lokalu przez 5 lat, przy czym fakt zamieszkiwania zostanie potwierdzony zamełdowaniem na pobyt stały.

Przyjęło się, iż zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn powstaje z chwilą doręczenia decyzji właściwego naczelnika urzędu skarbowego ustalającej to zobowiązanie. Organ podatkowy dokonuje wymiaru podatku w oparciu o dane ujawnione w zeznaniu podatkowym składanym przez podatnika co do zasady w terminie miesiąca od daty powstania obowiązku podatkowego. Zeznanie podatkowe nie jest składane w przypadku, gdy notariusz jako płatnik ma obowiązek obliczyć i pobrać należny podatek od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie. Z wyjątkiem sytuacji, gdy podatek jest pobierany przez płatnika, zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn płatne jest w terminie 14 dni od daty doręczenia decyzji ustalającej to zobowiązanie.

5.2.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych

Podatek od czynności cywilnoprawnych⁸⁰ obciąża – jak sama nazwa wskazuje – niektóre czynności regulowane przez prawo cywilne (głównie umowy). Umowy te prowadzą do wymiany dóbr lub usług – stanowią więc obrót cywilnoprawny. Ustawodawca postanowił jednak, iż nie podlegają temu podatkowi te czynności prawne, z tytułu dokonania których przynajmniej jedna ze stron staje się podatnikiem podatku od towarów i usług – doszło więc do podziału czynności na te obciążone podatkiem VAT (będące więc obrotem profesjonalnym) i takie, które nie są wykonywane w ramach prowadzonej (bądź zamierzonej) działalności zarobkowej (działalności gospodarczej). Te ostatnie podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych.

Przedmiotem omawianego podatku są enumeratywnie wymienione czynności cywilnoprawne: sprzedaż, zamiana, pożyczka, darowizna – w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, umowa dożywocia, umowa o dział spadku oraz umowa o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat, ustanowienie hipoteki, ustanowienie odpłatnego użytkownika, w tym nieprawidłowego oraz odpłatnej służebności, depozyt nie-

80 Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (j.t.: Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 z późn. zm.).

prawidłowy, umowa spółki oraz akt założycielski jednoosobowej spółki z o.o. Podatkowi podlegają również zmiany umów, jeżeli powodują podwyższenie podstawy opodatkowania oraz orzeczenia sądów (także polubownych) i ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne jak umowy podlegające podatkowi⁸¹.

Co do zasady opodatkowaniu podlegają te czynności, których przedmiotem są rzeczy znajdujące się (prawa majątkowe wykonywane) na terytorium RP. Opodatkowanie czynności mających za przedmiot rzeczy (prawa majątkowe) znajdujące się za granicą możliwe jest pod warunkiem, że nabywca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium RP i czynność cywilnoprawna została dokonana na terytorium RP.

W ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych zawarto mocno rozbudowany katalog zwolnień przedmiotowych. Wśród nich na szczególną uwagę zasługują zwolnienie pożyczek udzielanych w formie pieniężnej na podstawie umowy zawartej między następującymi osobami: małżonkowie, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym lub macocha. Zwolnieniem tym objęto pożyczki w wysokości przekraczającej kwotę minimum podatkowego w podatku od spadków i darowizn dla osób z I grupy podatkowej (9 637 zł), pod warunkiem złożenia deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych właściwego organowi podatkowemu w terminie 14 dni od daty dokonania czynności oraz udokumentowania otrzymania przez biorącego pożyczkę pieniędzy na rachunek bankowy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Obowiązek podatkowy co do zasady powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy) – w tym z chwilą złożenia oświadczenia o ustanowieniu hipoteki lub zawarcia umowy ustanowienia hipoteki, z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną, z chwilą uprawomocnienia się wyroku sądu, z chwilą doręczenia wyroku sądu polubownego, z chwilą zawarcia ugody, z chwilą powołania się przez podatnika na fakt dokona-

81 Zob. Z. Ofiarski, Ustawy: opłacie skarbowej o podatku od czynności cywilnoprawnej. Komentarz, Warszawa 2001.

nia czynności cywilnoprawnej – jeżeli podatnik nie złożył deklaracji na podatek w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności, a następnie powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na jej fakt.

W zależności od rodzaju czynności, podatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych są: kupujący (sprzedaż), obdarowany (darowizna), nabywca własności nieruchomości (dożywocie), nabywca rzeczy lub prawa majątkowego ponad udział w spadku lub we współwłasności (dział spadku lub zniesienie współwłasności), użytkownik lub nabywca prawa służebności, pożyczkobiorca, przechowawca, składający oświadczenie woli o ustanowieniu hipoteki, współlnicy (umowa spółki cywilnej) lub spółka (pozostałe umowy spółki), strony czynności (umowa zamiany). Jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na kilku podmiotach, zobowiązanymi solidarnie do zapłaty podatku są wszystkie te podmioty.

Wśród podmiotów zwolnionych z podatku można wymienić: Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, państwa obce, organizacje pożytku publicznego.

Podstawę opodatkowania podatkiem co do zasady stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego⁸²; wyjątki dotyczą głównie umów zamiany, darowizny, spółki. Wartość ta określana jest na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów.

Wartość rzeczy lub prawa majątkowego mającą wpływ na podstawę opodatkowania podaje podatnik w deklaracji podatkowej. Jeżeli podatnik nie określi tej wartości lub wartość określona przez niego nie będzie odpowiadać, według oceny właściwego naczelnika urzędu skarbowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie podatnika do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według

82 Szczególne zasady określania podstawy opodatkowania obowiązują w odniesieniu do powtarzających się świadczeń.

własnej, wstępnej oceny. Brak reakcji podatnika na takie wezwanie obliguje organ podatkowy do określenia wartości w oparciu o opinię biegłego lub przedłożoną przez podatnika wycenę rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, podatek ponosi koszty tej opinii.

Stawki podatku na ogół przyjmują postać procentowych, a ich wysokość oscyluje w granicach 0,1%-2%. Przewidziano również stawkę kwotową: 19 zł przy ustanowieniu hipoteki na zabezpieczenie wierzytelności o wysokości nieustalonej.

Od 01.01.2007 r. weszła w życie nowa – sankcyjna – stawka podatku wynosząca 20%. Ma ona zastosowanie w sytuacji, gdy przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego podatek powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego albo ich zmiany, a należny podatek od tych czynności nie został zapłacony albo biorący pożyczkę powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, a nie spełnił warunków udokumentowania otrzymania pieniędzy na rachunek bankowy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Jeśli chodzi o tryb płatności podatku, to ustawa nakłada na podatników powinność złożenia deklaracji podatkowej oraz obliczenia i wpłacenia kwoty podatku w terminie 14 dni od powstania obowiązku podatkowego. Podatek może być też obliczany i pobierany przez płatników – notariuszy – od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego.

W niektórych przypadkach podatek, mimo iż został uiszczony w prawidłowej wysokości (a więc nie jest nadpłatą), podlega zwrotowi. Chodzi tu o następujące sytuacje:

- 1) uchylone zostały skutki prawne oświadczenia woli (nieważność względna);

- 2) nie spełnił się warunek zawieszający, od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej;

- 3) nie dokonano wpisu hipoteki do księgi wieczystej;

- 4) podwyższenie kapitału spółki nie zostało zarejestrowane lub zostało zarejestrowane w wysokości niższej niż określona w uchwale – zwrotowi podlega wtedy podatek w części stanowiącej różnicę między podatkiem zapłaconym i podatkiem należnym od podwyższenia kapitału ujawnionego w rejestrze przedsiębiorców.

Zwrot nie przysługuje, jeżeli od końca roku, w którym go zapłacono, upłynęło 5 lat.

O właściwości miejscowej organu podatkowego (naczelnika urzędu skarbowego) decyduje – w zależności od przedmiotu umowy – miejsce położenia nieruchomości, miejsce siedziby spółki albo miejsce zamieszkania (adres siedziby) podatnika lub jednego z podatników (jeśli obowiązek zapłaty podatku ciąży solidarnie na kilku podmiotach). W sprawach umów, których przedmiotem są rzeczy znajdujące się za granicą lub prawa majątkowe wykonywane za granicą, organem właściwym miejscowo jest naczelnik urzędu skarbowego miejsca zamieszkania (siedziby) nabywcy.

5.2.3. Karta podatkowa

Karta podatkowa⁸³ jest trzecią, obok podatku od spadków i darowizn i podatku od czynności cywilnoprawnych, daniną stanowiącą dochód gmin pobieraną przez państwowy aparat skarbowy. Jest ona jedną z zryczałtowanych form podatku dochodowego od osób fizycznych i charakteryzuje się tym, że wymiar podatku dokonywany jest na podstawie „znamion zewnętrznych” obrazujących potencjalną możliwość osiągnięcia dochodu przez podatnika.

Przedmiotem opodatkowania kartą podatkową są przychody uzyskiwane z pozarolniczej działalności gospodarczej:

- 1) usługowej lub wytwórczo-usługowej;

83

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.)

- 2) usługowej w zakresie handlu detalicznego żywnością, napojami, wyrobami tytoniowymi oraz kwiatami, z wyjątkiem napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%;
- 3) usługowej w zakresie handlu detalicznego artykułami nieżywnościowymi, z wyjątkiem handlu paliwami silnikowymi, środkami transportu samochodowego, częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych, ciągnikami rolniczymi i motocyklami oraz z wyjątkiem handlu artykułami nieżywnościowymi objętego koncesjonowaniem;
- 4) gastronomicznej, jeżeli nie jest prowadzona sprzedaż napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%;
- 5) w zakresie usług transportowych wykonywanych przy użyciu jednego pojazdu;
- 6) w zakresie usług rozrywkowych;
- 7) w zakresie sprzedaży posiłków domowych w mieszkaniach, jeżeli nie jest prowadzona sprzedaż napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%;
- 8) w wolnych zawodach, polegającej na świadczeniu usług w zakresie ochrony zdrowia ludzkiego;
- 9) w wolnych zawodach, polegającej na świadczeniu przez lekarzy weterynarii usług weterynaryjnych, w tym również sprzedaży preparatów weterynaryjnych w związku ze świadczeniami usługami;
- 10) w zakresie opieki domowej nad dziećmi i osobami chorymi;
- 11) w zakresie usług edukacyjnych, polegającej na udzielaniu lekcji na godziny.

Konkretne rodzaje oraz zakres działalności obciążonej kartą podatkową określono w tabelach stanowiących załączniki do ustawy.

Podatnikami karty podatkowej są osoby fizyczne osiągające przychody z jednego z wymienionych wyżej rodzajów działalności gospodarczej. Aby móc skorzystać z omawianej formy opodatkowania, podatnik powinien spełnić szereg warunków, w tym: złożyć wniosek o zastosowanie opodatkowania w tej formie i zgłosić w nim prowadzenie działalności wymienionej w jednej z 12 części tabeli stanowiącej

załącznik do ustawy. Ponadto przy prowadzeniu działalności podatnik nie może korzystać z usług osób niezatrudnionych przez siebie na podstawie umowy o pracę oraz z usług innych przedsiębiorstw i zakładów (chyba że chodzi o usługi specjalistyczne), nie może prowadzić, poza jednym z rodzajów działalności opodatkowanej kartą, innej pozarolniczej działalności gospodarczej, nie może wytwarzać wyrobów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, a małżonek podatnika nie może prowadzić działalności w tym samym zakresie.

Podatnikami mogą być również wspólnicy spółki cywilnej prowadzącej działalność podlegającą karcie podatkowej, pod warunkiem, że łączna liczba wspólników oraz zatrudnionych pracowników nie przekracza maksymalnego stanu zatrudnienia warunkującego zastosowanie karty do danej działalności.

W przypadku karty podatkowej ustawodawca zrezygnował z wyrażnej regulacji dotyczącej podstawy opodatkowania. Jak już wyżej wspomniano, w omawianej formie opodatkowania wymiar daniny dokonywany jest na podstawie zewnętrznych cech działalności zarobkowej, pozwalających uzyskać ogólny obraz potencjalnego dochodu osiąganego z tej działalności. Ogólnie można stwierdzić, że wysokość karty podatkowej zależy od rodzaju wykonywanej działalności, liczby zatrudnianych pracowników, liczby mieszkańców w miejscowości, w której podatnik prowadzi działalność opodatkowaną, liczby miejsc parkingowych (przy usługach parkingowych), rodzaju sprzedawanych towarów (np. w handlu i gastronomii), liczby urządzeń wykorzystywanych do świadczenia usług rozrywkowych, liczby sprzedanych posiłków domowych, rodzaju wykonywanego zawodu (przy wolnych zawodach), liczby godzin przeznaczonych na wykonywanie działalności (np. przy usługach weterynaryjnych, edukacyjnych).

Stawki karty podatkowej mają charakter kwotowy, a ich miesięczne wysokości określono w załącznikach do ustawy. W odniesieniu do niektórych rodzajów działalności gospodarczej, organy podatkowe mają prawo w sposób uznaniowy konkretyzować wysokość stawki w granicach określonych w ustawie (np. w gastronomii), przy czym konkretyzacja ta w przypadku niektórych rodzajów działalności gospodarczej może polegać nawet na 50% podwyższeniu stawki ustawowej, np. jeżeli

li organ podatkowy uzna, że zastosowanie stawki w granicach określonych w załączniku do ustawy stawki byłoby – ze względu na rozmiar działalności – nieodpowiednie.

Dodatkowo korekta wysokości stawki możliwa jest przez zastosowanie ulg pomniejszających stawkę podatkową. Niektóre z ulg mają charakter obligatoryjny, inne – fakultatywny. Obniżki, w zależności od rodzaju działalności, wynoszą:

- 20%, np. dla podatników, którzy ukończyli do dnia 1 stycznia roku podatkowego 60 lat życia,
- 10% na każdą zatrudnioną osobę, co do której orzeczono co najmniej lekki stopień niepełnosprawności,
- nie więcej niż 50%, jeśli określone w ustawie stawki byłyby oczywiście nieodpowiednie,
- 80% dla podatników zatrudnionych na umowę o pracę w pełnym wymiarze czasu pracy, wykonujących jednocześnie usługi bez zatrudniania pracowników.

Na wniosek podatnika naczelnik urzędu skarbowego może dodatkowo obniżyć stawkę karty podatkowej określonej w części I tabeli w przypadkach szczególnie uzasadnionych. Na wniosek podatnika organ podatkowy może obniżyć stawkę podatku płaconego w formie karty podatkowej określonej w części I tabeli również wtedy, gdy rozmiar działalności podatnika, przy zatrudnieniu nieprzekraczającym jednego pracownika, wskazuje na to, że określona w tabeli stawka byłaby oczywiście za wysoka.

Ryczałty podatkowe, z uwagi na to, że ich przedmiotem opodatkowania jest przychód, nie zawsze stanowią najdogodniejszą formę opodatkowania działalności gospodarczej. Z reguły podatnicy, u których występują wysokie koszty uzyskania przychodu, decydują się na opodatkowanie dochodu na zasadach ogólnych. Właśnie dlatego karta podatkowa jest uprawieniem (opcją), z którego podatnik może, lecz nie musi skorzystać. Osoby, które zdecydowały się na wybór omawianej formy opodatkowania, muszą złożyć wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej, według ustalonego wzoru, za dany rok podatkowy, nie później niż do dnia 20 stycznia roku podatkowego,

a jeżeli rozpoczynają działalność w trakcie roku podatkowego – przed rozpoczęciem działalności. Jeśli w następnym roku podatkowym – do dnia 20 stycznia – podatnik nie zgłosi likwidacji działalności gospodarczej lub nie dokona wyboru innej formy opodatkowania, uważa się, że prowadzi nadal działalność opodatkowaną w tej formie.

Zobowiązanie podatkowe w karcie podatkowej powstaje odrębnie na każdy rok podatkowy, z chwilą doręczenia decyzji właściwego naczelnika urzędu skarbowego ustalającej to zobowiązanie. W ciągu 14 dni od daty doręczenia wspomnianej decyzji, podatnik może się zrzec zastosowania karty podatkowej – w takiej sytuacji od następnego miesiąca ma obowiązek prowadzić ewidencję przychodów (i płacić ryczałt ewidencjonowany) albo prowadzić właściwe księgi i opłacać podatek dochodowy na ogólnych zasadach.

Podatek wynikający z decyzji organu podatkowego podatnik obniża o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne opłaconej w roku podatkowym, przy czym wysokość obniżenia nie może przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru tej składki.

Karta podatkowa płatna jest do 7 dnia każdego miesiąca za miesiąc ubiegły, a za grudzień – w terminie do dnia 28 grudnia roku podatkowego.

Podatnicy karty podatkowej zwolnieni są od obowiązku prowadzenia ksiąg, składania zeznań podatkowych, deklaracji o wysokości uzyskanego dochodu oraz wpłacania zaliczek na podatek dochodowy. Mają jednak obowiązek prowadzić ewidencję zatrudnienia (jeśli zatrudniają pracowników), wydawać na żądanie klienta rachunki i faktury stwierdzające sprzedaż wyrobu, towaru lub wykonanie usługi oraz przechowywać w kolejności numerów kopie tych rachunków i faktur w okresie pięciu lat podatkowych, licząc od końca roku, w którym wystawiono rachunek lub fakturę. Dodatkowo po zakończeniu roku podatkowego (do 31 stycznia) podatnicy karty podatkowej składają organowi podatkowemu roczną deklarację o wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej i odliczonej od karty podatkowej w poszczególnych miesiącach.

5.2.4. Współdecydowanie gminnych organów podatkowych w procesie podejmowania rozstrzygnięć podatkowych przez naczelników urzędów skarbowych

W zakresie podatków i opłat stanowiących w całości dochody gmin, a pobieranych przez naczelnika urzędu skarbowego (podatek dochodowy od działalności gospodarczej osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych), organ ten może umarzać, odraczać, rozkładać na raty lub zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczyć pobór należności, wyłącznie na wniosek lub za zgodą, m.in. przewodniczącego zarządu gminy (wójta, burmistrza lub prezydenta). Regulację tę obecnie zawiera art. 18 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Natomiast zasady i tryb postępowania w zakresie działań wspólnych organów normuje art. 209 Ordynacji podatkowej.

W wymienionych tu sprawach mamy do czynienia z tzw. instytucją współdecydowania organów. Na tle zmieniających się w tym zakresie unormowań, od początku ich obowiązywania, tj. od 1 stycznia 1991 r., pojawiło się w praktyce decyzyjnej organów wiele problemów interpretacyjnych, których zaledwie część znalazła swoje odbicie w orzecznictwie sądowym.

Wniosek lub zgoda, o której tu mowa, są wydawane w formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie. W tych przypadkach naczelnik urzędu skarbowego przekazuje jednostce samorządu terytorialnego informacje o wydanych decyzjach w terminie 10 dni po upływie każdego kwartału (art. 18 omawianej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego). Przewodniczący zarządu gminy, współdziałając w ustawowo określonych w art. 18 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego sprawach ulg i zwolnień uznaniowych, powinien przede wszystkim bezwzględnie kierować się kierunkowymi dyrektywami wyboru zawartymi w art. 67a Ordynacji podatkowej. Stosownie do treści cytowanego przepisu art. 18 ust. 2 przywołanej wyżej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, naczelnik urzędu skarbowego może umarzać, odraczać, rozkładać na raty lub zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź

ograniczyć pobór należności – wyłącznie na wniosek lub za zgodą przewodniczącego zarządu gminy. Zasadniczy problem, jaki wylania się na tle tego unormowania sprowadza się do pytania, czy naczelnik urzędu skarbowego – stosując opisane tu ulgi i zwolnienia uznaniowe – jest w każdym przypadku związany stanowiskiem organu gminy (wyrażeniem zgody, niewyrażeniem zgody, wnioskiem)? Moim zdaniem, prawidłowe zastosowanie wykładni prawa tej regulacji uprawnia do udzielenia odpowiedzi twierdzącej. Ustawodawca w treści przepisu posłużył się określonym zwrotem. Użycie formy „wyłącznie na wniosek lub za zgodą”, w myśl wykładni gramatycznej i celowościowej jednoznacznie wskazuje, że organem o decydującym głosie do zastosowania określonej preferencji (tzn. do decyzji pozytywnej) jest przewodniczący zarządu gminy. Naczelnik urzędu skarbowego, wydając końcową decyzję nie może zrobić nic innego, jak tylko powielić aprobujące stanowisko organu gminy. Decyzja ta będzie miała cechy „związania”. Identycznie powinien zachować się naczelnik urzędu skarbowego, otrzymując w tych sprawach wniosek organu gminy.⁸⁴

Procesowe czynności współdecydowania zostały uregulowane w art. 209 omawianej ustawy Ordynacja podatkowa. Również art. 18 wymienionej wyżej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zawiera elementy proceduralne. W myśl art. 209 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zająęcia stanowiska przez inny organ, w tym wyrażenie opinii lub zgody albo wyrażenie stanowiska w innej formie, decyzję wydaje się po zajęciu stanowiska przez ten organ. Pierwszą kwestią do rozwiązania, jaka nasuwa się przy wspomnianym unormowaniu, jest zagadnienie, czy naczelnik urzędu skarbowego ma obowiązek zwracania się do przewodniczącego zarządu gminy w każdej sytuacji, gdy chodzi o przyznanie ulgi bądź zwolnienia uznaniowego, o których mowa w art. 18 ust. 2

Pogląd ten znajduje swoje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym i pozostaje także aktualny pod rządami obecnych unormowań art. 18 przywołanej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Mianowicie, Sąd Najwyższy w wyroku z 10 lipca 2002 r. po rozpoznaniu sprawy z rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodka Zamięscowego w Białymstoku z dnia 22 listopada 2000 r. stwierdził, iż urząd skarbowy nie może umorzyć, a także odrzucić płatności podatku przypadającego samorządowi terytorialnemu bez wniosku lub zgody przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego (zob. wyrok SN, sygn. akt III RN 135/01, opublikowany (w:) OSNP z 2003 r., nr 13, poz. 300).

wspomnianej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego czy tylko wówczas, gdy dostrzeżga (przewiduje) przesłanki pozytywne go dla podatnika załatwienia sprawy. Słusznie zauważa E. Ruskowski iż zgodę lub wniosek zarządu gminy na przyznanie ulgi podatkowej należy traktować nie tylko jako warunek *sine qua non* pozytywnej decyzji urzędu skarbowego, lecz także jako istotny element postępowania dowodowego (podatkowego). Brak takiego stanowiska (niemożność jej oceny), może być traktowany jako naruszenie przepisów postępowania administracyjnego, mające istotny wpływ na wynik sprawy, a stosowna decyzja urzędu skarbowego uchylona przez Izbę Skarbową lub NSA.⁸⁵ Pogląd ten należy uznać za aktualny również pod rządami obecnych regulacji prawnych. W określonych sytuacjach brak wypowiedzenia się zarządu gminy przed wydaniem decyzji negatywnej przez naczelnika urzędu skarbowego w powyższych sprawach udzielania ulg i zwolnień uznaniowych, może uzasadniać wznowienie postępowania w sprawie na podstawie art. 240 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej.⁸⁶

Drugą kwestią natury procesowej wymagającą wyjaśnienia jest sprawa obowiązków, jakie ciążyą na organach współdziałających w trakcie prowadzonego postępowania. Przede wszystkim należy odpowiedzieć, który organ powinien przeprowadzać czynności dowodowe we wszczętej sprawie o przyznanie ulgi lub zwolnienia uznaniowego. Z istoty instytucji współdecydowania wynika, iż organ gminy wyrażający stanowisko nie jest organem prowadzącym postępowanie w samodzielnej, odrębnej sprawie administracyjnej. Jest on powołany do wyrażenia swojej woli w sprawie administracyjnej, która już zawiązała przed innym organem administracyjnym, a jego stanowisko jest zajmowane przez wydanie postanowienia, które nie załatwia sprawy administracyjnej, albowiem nie rozstrzyga o jej istocie, ani jej nie kończy w instancji administracyjnej. Ten pomocniczy, służebny charakter postępowania prowadzonego przed organem współdziałającym, jest znaczący przez ustanowienie szczególnego trybu jego wszczynania (art. 209 § 2 Ordynacji podatkowej), dopuszczenia prowadzenia postę-

85 E. Ruskowski, Decyzja czy postanowienie? Komentarz do Uchwały NSA z 18 grudnia 1985, sygn. akt SA 17/95, „Przebieg Podatkowy” 1996, nr 4, s. 31.

86 Zob. wyrok NSA z 29 grudnia 1986, sygn. akt II SA 1035/86, opublikowany (w:) ONSA 1986, nr 2, poz. 72.

powania wyjaśniającego tylko w razie potrzeby (art. 209 § 4 Ordynacji podatkowej), niezwłocznego zajęcia stanowiska, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia wystąpienia o zajęcie stanowiska (art. 209 § 3 Ordynacji podatkowej) oraz zakończenia go przez wyrażenie postanowienia, na które nie służy zażalenie (art. 18 ust. 3 wspomnianej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego). Postępowanie to ma więc charakter pomocniczego stadium postępowania, w sprawie załatwianej przez wydanie decyzji.⁸⁷ Z tych też względów, do obowiązków przewodniczącego zarządu nie będzie należało przeprowadzenie „podstawowego” postępowania wyjaśniającego, lecz obciążać to będzie naczelnika urzędu skarbowego. Oczywiście, w razie potrzeby organ gminy jest umocowany do przeprowadzenia w tej sprawie uzupełniającego postępowania (art. 209 § 4 Ordynacji podatkowej). Z zagadnieniem tym związany jest istotny element zachowania kolejności czynności procesowych organu wydającego decyzję. Mianowicie, najpierw naczelnik urzędu skarbowego powinien zgromadzić cały materiał dowodowy w sprawie, a dopiero później występować do organu gminy o zajęcie stanowiska w sprawie. Jest to logiczna konsekwencja wzajemnych relacji prawnych dwóch organów współdziałających. Odwrotna kolejność postępowania naczelnika urzędu skarbowego spowoduje zupełnie bezpodstawne przetrzymanie obowiązków procesowych na organ niezobowiązany.⁸⁸

Zwracając się do organu gminy o zajęcie stanowiska, naczelnik urzędu skarbowego powinien o tym fakcie zawiadomić jednocześnie stronę (strony) postępowania (art. 209 § 2 o.p.). Niedopełnienie tego obowiązku może stanowić podstawę do uchylecia decyzji przez organ odwoławczy. Organ gminy, do którego zwrócono się o zajęcie stanowiska, obowiązany jest przedstawić je niezwłocznie, jednak nie później

87 B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1996, s. 471.

88 Przeprowadzone przez autora w 2005 r. badania w ramach projektu badawczego Komitetu Badań Naukowych nr 1H02A.008.27 pt. „Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP” wskazują, iż w prawie polowie przebadanych gminach (miastach) w przesyłanych przez naczelnika urzędu skarbowego aktach sprawy „wyrażenie zgody przez wójta (burmistrza, prezydenta)” brak jest jakichkolwiek zebranych uzasadnień przez ten organ materiałów (np. protokoły z ogólnych, zaświadczenia o dochodach, wydatkach, przesłuchania świadków itp.), obrazujących sytuację majątkową, finansową oraz rodzinną podatnika. Jednocześnie ponad połowa z tej grupy gmin (brak jakichkolwiek materiałów), zmuszona była przeprowadzać dodatkowe postępowanie wyjaśniające w sprawie.

niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia wystąpienia o zajęcie stanowiska (art. 209 § 3 o.p.). Termin do załatwienia sprawy przez organ gminy będzie zatem liczony od dnia wszczęcia postępowania, tzn. od dnia doręczenia tegoż wystąpienia przez naczelnika urzędu skarbowego, do dnia wydania stanowiska (postanowienia). Czas przeznaczony na ewentualne postępowanie wyjaśniające i zajęcie stanowiska przez organ gminy nie będzie wliczany do biegu terminu załatwienia sprawy przez naczelnika urzędu skarbowego (art. 139 § 4 o.p.). W przypadku bezczynności któregoś ze współdecydujących organów i nie załatwienia sprawy w terminie, służy stronie (stronom) pomaganie do organu podatkowego wyższego stopnia (art. 141 § 1 o.p.), tj. do dyrektora izby skarbowej.

6. GMINA A ZWROT PODATKU AKCYZOWEGO ZAWARTEGO W CENIE OLEJU NAPĘDOWEGO

W dniu 1 kwietnia 2006 r. weszła w życie ustawa z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej⁸⁹. Aktem tym na wójta, burmistrza (prezydenta miasta) zostały nałożone obowiązki dotyczące dokonania zwrotu podatku, który nie stanowi dochodu gminy. Podmioty te nie występują w tym przypadku jako organy podatkowe, lecz organy administracji samorządowej realizujące zadania zlecone z zakresu administracji rządowej⁹⁰. Przedmiotowa instytucja stanowi zatem wyjątek, gdzie wójt, burmistrz (prezydent miasta) zajmuje się podatkiem, który nie stanowi dochodu gminy i dodatkowo nie czyni tego jako organ podatkowy. Potwierdzeniem tego faktu jest konieczność stosowania do postępowania w sprawach indywidualnych dotyczących ustalania i wypłaty zwrotu podatku w zakresie nieuregulowanym w u.p.a. przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, nie zaś Ordynacji podatkowej⁹¹.

89 Dz.U. Nr 52, poz. 379 – dalej powoływana jako u.p.a.

90 Zob. art. 8 ust. 1 u.p.a.

91 Zob. art. 2 u.p.a.

W związku z tymi działaniami gminy otrzymują wynagrodzenie, mające stanowić refundację poniesionych przez organy gminy wydatków w związku z czynnościami związanymi ze zwrotem akcyzy⁹².

Celem wprowadzenia tego aktu jest obniżenie kosztów ponoszonych przez użytkowników gruntów rolnych prowadzących na nich produkcję rolną. Dokonano tego poprzez umożliwienie producentom rolnym uzyskiwania zwrotu części podatku akcyzowego płaconego przez nich przy nabywaniu oleju napędowego wykorzystanego do produkcji rolnej. Zasady oraz tryb zwrotu tego podatku zostały określone w analizowanym akcie.⁹³

Ustalenie kręgu podmiotów uprawnionych do uzyskania zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystanego do produkcji rolnej może przysporzyć sporo trudności. Z art. 3 u.p.a., wynika, że zwrot podatku akcyzowego przysługuje producentowi rolnemu, którym jest posiadacz gospodarstwa rolnego, to jednak powstają problemy w przypadku, gdy mamy do czynienia z kilkoma współposiadaczami gruntów. Kwestia ta jest przedmiotem regulacji art. 3 ust. 4 u.p.a. Zgodnie z tym przepisem w przypadku, gdy grunty gospodarstwa rolnego stanowią przedmiot współposiadania, zwrot podatku przysługuje temu współposiadaczowi, w stosunku do którego pozostali współposiadacze wyrazili pisemną zgodę. Analiza tego przepisu prowadzi do wniosku, iż w opisanej wyżej sytuacji, o zwrot wystąpić powinien tylko jeden ze współposiadaczy, który uzyskał zgodę pozostałych na pobranie akcyzy. Z uwagi na tę zasadę szczególnej wagi nabiera ustalenie kręgu podmiotów, których zgoda jest w tym przypadku wymagana. W celu lepszego przedstawienia problemu, postawić można kilka pytań. Czy dzierżawca gruntów, który jest uprawniony do uzyskania zwrotu podatku, powinien uzyskać zgodę właściciela gruntów na zwrot akcyzy? Kto powinien wyrazić zgodę w sytuacji, gdy grunt będący własnością kilku osób został wydzierżawiony również kilku podmiotom? Podkreślić należy, że ustawodawca tej kwestii w analizowanym akcie bezpośrednio nie uregulował. Wydaje się, że należy

92 Zob. art. 8 ust. 2 u.p.a.

93 Szerzej zostały one opisane przez M. Popławskiego, Zwrot podatku akcyzowego – wybrane problemy, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 8, s. 19 i n. oraz M. Popławski, R. Dzwigier, Zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego. Komentarz, Warszawa 2006.

przyjąć zasadę, zgodnie z którą zgoda jest wymagana jedynie od podmiotów, które są uprawnione do uzyskania zwrotu tego podatku. Wynika ona z założenia, że tylko te podmioty, które same mogą ubiegać się o zwrot, powinny decydować o tym, komu zwrot zostanie dokonany. Trudno jest bowiem logicznie uzasadnić, jakiemu celowi miałyby służyć uzależnienie zwrotu od zgody podmiotu, który nie ma w tym żadnego interesu, gdyż nie może sam liczyć na środki z tego tytułu. Przyjęcie ww. reguły oznacza w konsekwencji, że dzierżawca może wystąpić o zwrot bez konieczności uzyskiwania zgody właściciela. W drugim natomiast przypadku, jeden z dzierżawców powinien uzyskać zgodę na zwrot pozostałych współdzierżawców będących stroną umowy dzierżawy. Niewymagana jest natomiast zgoda żadnego ze współwłaścicieli tego gruntu.

Ustawodawca w analizowanej ustawie przyjął konstrukcję, w której zwrot podatku akcyzowego jest możliwy jedynie na skutek wydania decyzji administracyjnej, która jest wynikiem postępowania wszczętego na wniosek podmiotu uprawnionego. Znajduje to odzwierciedlenie w art. 5 ust. 1 u.p.a., który stanowi, iż wójt, burmistrz (prezydent miasta) właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego przyznaje, na wniosek tego producenta, w drodze decyzji, zwrot podatku. Istotnym elementem tej procedury jest wniosek składany przez producenta rolnego. Przedstawiając problemy związane z wnioskiem, należy wskazać na elementy, które powinien zawierać. Zostały one określone w art. 6 ust. 2 i 3 u.p.a. Na szczególną uwagę zasługują oświadczenie o powierzchni użytków rolnych posiadanych przez producenta rolnego na terenie danej gminy.

Wykazanie przez producenta rolnego powierzchni posiadanych przez niego użytków rolnych ma wpływ na ustalenie rocznego limitu zwrotu jemu przysługującego, co wpływa z kolei bezpośrednio na wysokość kwoty zwrotu podatku akcyzowego, którą może uzyskać. W tym miejscu postawić należy pytanie, czy podmiot ubiegający się o zwrot musi być posiadaczem tych gruntów przez cały rok, czy dopuścić należy także możliwość uzyskania zwrotu przez podmioty, które nabyły grunty w trakcie roku? W takiej jednak sytuacji pozostaje usta-

lenie okresu posiadania, który należy uznać za niezbędny do tego, aby skorzystać z uprawnienia do zwrotu akcyzy? Przedstawione zagadnienie, choć kluczowe dla przedmiotowej instytucji, nie zostało również uregulowane wprost w ustawie.

Punktem wyjścia przy odniesieniu się do ww. kwestii jest art. 3 ust. 1 u.p.a., który wskazuje, że zwrot przysługuje producentowi rolnemu. Wynika z niego bezspornie, że podmiot ubiegający się o ten zwrot powinien być posiadaczem gospodarstwa rolnego. Wątpliwość dotyczy jednak w jakim momencie powinien on być tym posiadaczem. Odrzuć należy interpretację, iż aby zwrot podatku mógł nastąpić, dany podmiot powinien być posiadaczem użytków rolnych na dzień uzyskiwania świadczenia. Prowadzi ona do sytuacji, w których organ podatkowy wydając decyzję o zwrocie podatku akcyzowego, nie będzie mógł być pewny, czy będzie ona skierowana do podmiotu właściwego.

Nie można też przyjąć, że jedynym elementem brany pod uwagę powinno być to, czy dany podmiot jest posiadaczem użytków rolnych na dzień składania wniosku. W treści składanego oświadczenia znajduje się sformułowanie, że wnioskodawca wykazuje, iż jest posiadaczem określonej powierzchni gruntów. Sugerować to może, iż ww. teza jest zasadna. Podkreślić jednak należy, iż z dalszej części tego oświadczenia wynika, że wnioskodawca powinien wskazać grunty według stanu na dzień 1 kwietnia danego roku. Prowadzi to do wniosku, iż istotne są w zasadzie jedynie grunty, które wnioskodawca posiadał w dniu 1 kwietnia, nie zaś w dniu złożenia wniosku. Twierdzenie to wydaje się znajdować potwierdzenie w art. 4 ust. 2 analizowanej ustawy, w którym wskazuje się, iż do celów ustalenia limitu uwzględnia się użytki rolne według stanu na dzień 1 kwietnia danego roku.

Warunkiem uzyskania zwrotu podatku akcyzowego jest dołączenie do wniosku faktur VAT, potwierdzających nabycie oleju napędowego nabytego przez producenta rolnego. W art. 6 ust. 3 pkt 1 u.p.a. wskazuje się, że dokumenty te mogą być zastąpione kopiami potwierdzonymi przez upoważnionego przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), pracownika urzędu gminy lub miasta za zgodność z oryginałem. W tym miejscu postawić można pytanie, z tytułu faktur wystawionych za jaki okres producentowi rolnemu powinien przysługiwać zwrot podatku ak-

czynowego? W art. 5 ust. 2 u.p.a. wskazuje się, że zwrot podatku przyznaje się z okres 6 miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku o zwrot podatku. Zasadą jest więc, że do wniosku dołączone mogą być jedynie faktury z ostatnich sześciu miesięcy poprzedzających miesiąc, w którym składa się wniosek. Oznacza to, że do wniosku składanego w marcu mogą być dołączone faktury z okresu od września roku poprzedniego do lutego roku bieżącego, natomiast do wniosku składanego we wrześniu można dołączyć faktury z okresu marzec – sierpień danego roku. Wyjątek od tej zasady przyjęto w 2006 roku. Zgodnie z art. 10 ust. 1 u.p.a. w tym roku wniosek o zwrot składa się w terminie od dnia 1 września do dnia 30 września wraz z fakturami VAT albo potwierdzonymi ich kopiami wystawionymi od dnia 1 stycznia 2006 r. Analiza tego przepisu prowadzi do wniosku, iż w pierwszym roku obowiązywania przedmiotowej ustawy można było wyjątkowo uwzględnić faktury wystawione w okresie ośmiu miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku.

Kolejny problem pojawiający się przy analizie kwestii związanych z fakturami dołączanymi do wniosku można opisać pytaniem, czy można uwzględnić faktury na paliwo nabyte przed objęciem gruntów w posiadanie? Czy powinno się bowiem uwzględnić faktury wystawione np. w lutym 2006 r. w sytuacji, gdy dany podmiot stał się producentem rolnym dopiero w marcu tego roku? Z analizy art. 1 u.p.a. wynika, że do wniosku powinny być dołączone faktury, które potwierdzają nabycie paliwa, które zostało wykorzystane do produkcji rolnej. To twierdzenie prowadzi z kolei do wniosku, iż trudno jest uwzględnić te dokumenty, które zostały wystawione przed objęciem w posiadanie użytków rolnych. Przyjęcie takiego domniemania nie ogranicza jednak przeprowadzenia przeciwdowodu. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w których osoba fizyczna kupiła i zmagazynowała w lutym paliwo, a następnie wykorzystwała je do prowadzenia produkcji rolnej na gruntach nabytych w marcu.

W związku z powyższym stwierdzić należy, że istotne jest nie tylko, czy faktury potwierdzające nabycie oleju napędowego pochodzą z sześciu miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku, ale także czy dotyczą okresu, gdy dany podmiot był już producentem rolnym.

Reasumując należy podkreślić, że zwrot podatku akcyzowego przysługuje producentowi rolnemu, którym jest podmiot będący posiadaczem gospodarstwa rolnego. Jeśli grunty te znajdują się natomiast we współposiadaniu, wniosek w sprawie zwrotu może złożyć tylko jeden z tych podmiotów, o ile pozostali wyrażą na to zgodę.

Przyjmując w tym miejscu należy zasadę, zgodnie z którą zgoda jest wymagana jedynie od podmiotów, które są uprawnione do uzyskania zwrotu tego podatku, tzn. nie dotyczy to właściciela, gdy grunty są oddane kilku współdzierżawcom.

Jednym z elementów wskazywanych we wniosku o zwrot jest powierzenia użytków rolnych będących w posiadaniu producenta rolnego. Podkreślić należy, że podmiot składający wniosek musi być posiadaczem użytków rolnych na dzień 1 kwietnia oraz na dzień złożenia wniosku, jeśli jest on składany przed tym dniem.

Do wniosku powinny być dołączone faktury, potwierdzające nabycie oleju napędowego wykorzystanego do produkcji rolnej, z okresu sześciu miesięcy poprzedzających miesiąc złożenia wniosku. Dodatkowym ograniczeniem jest także to, że powinny dotyczyć okresu, gdy dany podmiot był już producentem rolnym.