

Opinia Nr 9/2015

**Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 20 sierpnia 2015 r.
w sprawie Propozycji
Zespołu d/s. Podatków Lokalnych Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego**

Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego aprobuje Propozycje Zespołu ds. Podatków Lokalnych Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego dotyczące rozwiązań usprawniających funkcjonowanie systemu podatków i opłat lokalnych.

Przewodniczący Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego

prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Załącznik Nr 1: Rekomendacja Zespołu Podatków Lokalnych Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego. Propozycje zmian w zakresie podatków i opłat lokalnych – zagadnienia proceduralne i organizacyjne.

**Rekomendacja Zespołu Podatków Lokalnych Rady Konsultacyjnej Prawa
Podatkowego**

**Propozycje zmian w zakresie podatków i opłat lokalnych –
zagadnienia proceduralne i organizacyjne**

Poniższe propozycje dotyczą zmian organizacyjnych, które mają usprawnić działanie samorządowych organów podatkowych. Z uwagi na trwające prace nad nowelizacją Ordynacji podatkowej (dalej O.p.) w niewielkim stopniu zajęto się zagadnieniami w niej uregulowanymi. Starano się unikać propozycji zmian, które wiązałyby się z dodatkowymi wydatkami budżetowymi zarówno z budżetów jednostek samorządu terytorialnego jak i budżetu państwa.

Zmiany w zakresie konstrukcji poszczególnych podatków i opłat lokalnych, które mogą wpływać na wysokość obciążeń podatkowych, będą przedmiotem odrębnych opracowań (mających postać kolejnych Rekomendacji) .

Niniejsze opracowanie jest efektem prac Zespołu Podatków Lokalnych Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego w składzie: dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK, (przewodniczący); Agnieszka Tałasiewicz (wiceprzewodnicząca), Grzegorz Mularczyk, Karolina Tetlak (członkowie), przy udziale ekspertów, którzy nie są członkami Rady: Pawła Banasika, dr Tomasza Brzezickiego, dr Rafała Dowgiera, Michała Nielepkowicza, Wojciecha Pławiaka, Tomasza Rolewicza.

1.

Odejście od zasady ustalania wysokości zobowiązań podatkowych w podatkach lokalnych poprzez doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Zasadę, że w wypadku osób fizycznych (w tym przedsiębiorców) wymiar podatku od nieruchomości dokonywany jest w drodze decyzji ustalającej, należy uznać za anachronizmem. Aktualnie miliony Polaków dokonuje rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych. Trudno zrozumieć, dlaczego nie umieliby oni wyliczyć podatku od nieruchomości, który jest znacznie prostszy. Poza tym podatek od nieruchomości, tak samo jak i rolny oraz leśny jest podatkiem dość stabilnym o tyle, że podstawa opodatkowania, o ile dotyczy on podatników, którzy nie prowadzą działalności gospodarczej, jest niezmienna w czasie. Zmianie ulega jedynie stawka podatku. W istocie więc większość podatników musiałaby obliczyć podstawę opodatkowania (czyli zmierzyć powierzchnię lokalu lub gruntu) jedynie raz. W kolejnych latach podatnicy tylko obliczaliby podatek przy zastosowaniu nowych stawek podatkowych. Zresztą analogicznie działają organy podatkowe. Wydawanie decyzji podatkowych ustalających wysokość zobowiązania podatkowego polega na ich automatycznym wydrukowaniu. Absorbują to jednak czas tych organów i generuje poważne koszty, które są zupełnie nieuzasadnione.

Zupełnie nieracjonalna jest sytuacja, gdy przedsiębiorca (będący osobą fizyczną) samodzielnie dokonuje obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od towarów i usług, niekiedy jeszcze akcyzy, zaś w wypadku nieporównanie prostszego podatku od nieruchomości, rolnego lub leśnego wyręcza go w tym zakresie organ podatkowy.

Dzielenie podatników, na takich, którym zobowiązanie podatkowe powstaje ex lege i takich, którym trzeba doręczyć decyzję w trakcie roku podatkowego, prowadzi do problemów w kontekście współwłasności i współposiadania. Jeżeli wśród współwłaścicieli będących osobami fizycznymi pojawi się osoba prawna, to wszyscy podatnicy powinni rozliczać się w sposób właściwy dla osób prawnych. Problem tkwi nawet w tym, że współwłaściciel nie musi wcale wiedzieć, że osoba prawna nabyła udział we współwłasności.

2.

„Ożywienie” instytucji indywidualnych interpretacji wydawanych przez samorządowe organy podatkowe

Podstawowym postulatem jest w ogóle „zauważenie” przez prawodawcę, tego że interpretacje wydają także samorządowe organy podatkowe.

Lakoniczne stwierdzenie zawarte w art. 14j § 3 O.p., iż w zakresie nieuregulowanym w art. 14j § 1 i 2 O.p. do interpretacji samorządowych stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące interpretacji „państwowych”, jest źródłem poważnych problemów praktycznych. Chociażby nie jest jasne, kto może zmienić interpretację wydaną przez wójta, burmistrza, prezydenta. W doktrynie toczy się spór, czy interpretację wydaną przez wójta, burmistrza, prezydenta może zmienić on sam, skoro należy „odpowiednio” stosować art. 14e O.p. nadający to uprawnienie Ministrowi Finansów (tak: W. Morawski, Interpretacje prawa podatkowego – stabilność i zmiana, Warszawa 2013 s.302 – 303), czy też zmiany może dokonać tylko Minister Finansów (tak: J. Brolik, Urzędowe interpretacje prawa podatkowego, Warszawa 2010, s. 148). W praktyce Ministerstwo Finansów odmawia rozpatrzenia sprawy zmiany interpretacji, uznając że właściwy jest tu organ samorządowy.

Istotne jest to, że tworząc przepisy dotyczące wydawania interpretacji państwowych prawodawca poszedł w kierunku centralizacji ich wydawania. Cel był oczywisty – zapewnienie jednolitości wykładni prawa podatkowego.

Niestety w wypadku interpretacji gminnych takie działanie nie nastąpiło. Utrudnia to funkcjonowanie przedsiębiorców, którzy posiadają przedmioty opodatkowania w różnych gminach. Organy każdej z gmin wydadzą interpretację tylko w zakresie swojej właściwości. Skutkować to może niejednorodnością wykładni prawa. Poza tym zmusza podatników do prowadzenia odrębnych postępowań w stosunku do poszczególnych interpretacji w różnych gminach. Stąd relatywnie małe zainteresowanie uzyskiwaniem interpretacji w zakresie podatków i opłat lokalnych.

Inna sprawa, że samorządowe organy podatkowe mają często problem z prawidłową oceną trudnych stanów faktycznych.

Wydaje się, że powinno dojść do chociażby częściowej centralizacji wydawania interpretacji samorządowych. Oznaczałoby to odebranie samorządom prawa do ich wydawania lub przynajmniej nadanie innym organom prawa do ich zmiany. Interpretacje w takim wypadku mogłyby pełnić funkcję nie tylko gwarancyjną wobec podatników, ale także ujednoliciłyby praktykę stosowania prawa i ułatwiały stosowanie prawa przez samorządy. Potencjalnie można wskazać trzy grupy podmiotów, które mogłyby przejąć kompetencje samorządów w tym zakresie:

1. Minister Finansów (wyznaczona izba skarbową lub wykształcająca się KIP)
2. Regionalne Izby Obrachunkowe
3. Samorządowe Kolegia Odwoławcze.

Postulat, aby przejął te kompetencje MF należy uznać za trudny do zrealizowania. Minister Finansów przekazał kompetencję do wydawania interpretacji „państwowych” organom terenowym (Dyrektorom IS lub KIP). W założeniach projektu nowelizacji ordynacji podatkowej powraca pomysł na przekazanie im także prawa do dokonywania zmian interpretacji. Przejęcie wydawania interpretacji samorządowych oznaczałoby ponoszenie także kosztów ich wydawania.

Alternatywą jest przekazanie kompetencji do ich wydawania do RIO lub SKO. Wypowiedzieć należy się zdecydowanie za SKO. Wynika to z tego, że to SKO rozstrzyga sprawy indywidualne, ma więc w tym zakresie większe doświadczenie praktyczne. Poza tym to SKO, rozpatrując odwołania od decyzji w pewnym sensie kontroluje gminy w zakresie polityki interpretacji prawa podatkowego i koryguje praktykę orzeczniczą gmin. Nadanie uprawnień do wydawania interpretacji RIO powodowałoby, że pojawi się trzeci niezależny „aktor” w procesie kształtowania polityki wykładni przepisów prawa podatkowego. W wypadku rozbieżności poglądów między SKO a RIO sytuacja gminy może być trudna. W efekcie przekazanie kompetencji SKO zdaje się lepiej gwarantować jednolitość wykładni prawa podatkowego.

Nie ma żadnych obaw, iż przyznanie takiej kompetencji naruszałoby samorządność gminy. I tak bowiem SKO ma prawo uchylać decyzje, w których dokonano wadliwej wykładni prawa. Uchylenie decyzji ma w istocie taki sam skutek, jak wydanie interpretacji, z którą gmina się nie zgadza – podatek nie trafi do budżetu gminy.

Do rozważenia pozostaje, czy należy taką kompetencję przekazać wszystkim SKO, czy tylko wybranym lub może nawet jednemu wyznaczonemu. Przekazanie kompetencji wszystkim SKO stanowiłoby tylko nieznaczne ułatwienie dla podatników – mieliby oni do czynienia z 49 podmiotami dokonującymi wykładni ustawy podatkowej. Warto więc rozważyć wyznaczenie kilku, ewentualnie kilkunastu, SKO, które wydawałyby interpretacje. Wyznaczenie jednego SKO jest w praktyce nieuzasadnione, z uwagi na ich relatywnie słabą obsadę kadrową w relacji do potencjalnej ilości spraw. Szczególnie warto rozważyć tu zastosowanie jasnego kryterium siedziby marszałka województwa. np. SKO w miastach będących siedzibami marszałków województw.

W toku dyskusji nad niniejszym dokumentem rozważano też celowość przekazania wydawania interpretacji Ministrowi Finansów lub wykształcającej się Krajowej Informacji Podatkowej. Pogląd ten nie zdobył akceptacji większości członków Rady, aczkolwiek uznano, że idzie on w dobrym kierunku, tj. centralizacji wydawania interpretacji. Podkreślić trzeba, że wszyscy członkowie Zespołu i eksperci zdecydowanie wypowiadali się za centralizacją

wydawania interpretacji, uznając, że kwestia wyznaczenia właściwego organu jest kwestią mniejszej wagi.

Rozważając kwestie szczegółowe uznano, że właściwość SKO należy wyznaczyć według siedziby wnioskodawcy. Interpretacja powinna być skuteczna na terenie całego kraju – tylko w ten sposób można będzie zapewnić względną jednolitość wykładni przepisów o podatkach lokalnych. Interpretacje powinny być publikowane w BIP. Podatnik, który chciałby z niej skorzystać byłby zobligowany do poinformowania o fakcie posiadania interpretacji (poprzez podanie jej numeru) gminę, na terenie której posiada przedmiot, którego interpretacja dotyczy. Skuteczność interpretacji w relacjach z organem będzie następowała wraz z powiadomieniem organu gminy.

W wypadku przekazania uprawnień do wydawania interpretacji Ministrowi Finansów lub Krajowej Informacji Podatkowej mogłyby obowiązywać analogiczne rozwiązania.

3.

Maksymalne ograniczenie lub nawet likwidacja solidarności obowiązku podatkowego w podatkach lokalnych

Instytucja solidarności obowiązku podatkowego generuje ogromne ilości problemów praktycznych, zwłaszcza gdy dotyczy ona podatników, którzy są współwłaścicielami przedmiotu opodatkowania w częściach ułamkowych.

Solidarność jest dla JST tylko pozornym przywilejem. Tylko teoretycznie mają one szansę łatwiejszego ściągnięcia podatku od większej ilości solidarnych podatników. W rzeczywistości konieczność prowadzenia postępowania wobec licznych stron, gdy np. śmierć jednej ze stron zmusza do zawieszenia postępowania, skutecznie niweluje te korzyści.

Zmiany mogą polegać na wyjaśnieniu niektórych wątpliwości poprzez doprecyzowanie przepisów Ordynacji podatkowej. Tym problemem, jako wykraczającym poza problematykę podatków lokalnych Zespół nie zajmował się, wyrażając jednak pewien sceptycyzm co do możliwości uniknięcia praktycznych problemów wskutek doprecyzowania analizowanej regulacji. Jednak celowe wydaje się pójście tu drogą wytyczoną w zakresie podatków pobieranych przez państwowe organy podatkowe. Otóż zasadniczo solidarność obowiązku podatkowego została radykalnie ograniczona, przykładowo w podatku od spadków i darowizn. Jeżeli zaś pojawia się solidarna odpowiedzialność w prawie podatkowym to oparta jest ona na instytucji osoby trzeciej (np. art. 117a Ordynacji podatkowej). Wynika to z tego, że skonstruowanie rozsądnych i „łatwych w obsłudze” przepisów odnoszących się do skutków solidarności jest chyba niemożliwe.

Znacznie bardziej racjonalnym rozwiązaniem jest co najmniej ograniczenie solidarności obowiązku i zobowiązania podatkowego. Podatek powinien być wymierzany w stosunku do udziału we własności, posiadaniu etc. Zasadnym byłoby pozostawienie solidarności obowiązku podatkowego co najwyżej w takich wypadkach jak współwłasność łączna. Chociaż nic nie stoi na przeszkodzie, aby przyjąć także w tym wypadku, że domniemuje się równość udziałów.

4.

Umożliwienie tworzenia związków komunalnych, które mogłyby wymierzać podatki i opłaty lokalne (pkt 4 raportu jest efektem badań dr T. Brzezickiego i dr hab. W. Morawskiego, prof. UMK, zmodyfikowanym fragmentem opracowania, które ukaże się drukiem w Przeglądzie Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych)

4.1. Aktualny stan prawny

Aktualnie gminy mogą powoływać związki międzygminne (komunalne). Normatywne podstawy funkcjonowania związków gminnych (określanych też jako związki komunalne) zostały zawarte w ustawie o samorządzie gminnym (art. 64 i nast. ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.). Przepisy ustawy nie determinują ściśle jakie rodzaje zadań mogą zostać przekazane takiemu związkowi. W praktyce spotka się związki komunalne, których zadania są związane z osiągnięciem konkretnego celu np. gazyfikacji gmin uczestniczących w związku, czy modernizacji istniejących i budowie nowych oczyszczalni ścieków i przepompowni, budowie sieci wodociągowo-kanalizacyjnej, opracowywaniu planów rozwojowych w zakresie ochrony środowiska, czy zbiorowego odprowadzania ścieków (Związek Międzygminny ds. Ekologii z siedzibą w Żywcu). Zadania związku mogą polegać także na realizacji zadań wynikających z konkretnych ustaw prawa materialnego np. dotyczących gospodarki odpadami komunalnymi. W Polsce od początku istnienia samorządu gminnego do 31 stycznia 2014 r. zostało zarejestrowanych 314 związków międzygminnych, z których tylko nieliczne zostały zlikwidowane (Dane na podstawie rejestru związków międzygminnych, http://mac.bip.gov.pl/rejestry/zwiazki-powiatow-i-zwiazki-miedzygminne_12_12.html, z dnia 7.03.2015 r.) . Związki komunalne nie mogą z powodów prawnych być aktualnie wykorzystywane w kontekście realizacji zadań związanych z wymiarem i poborem podatków - wynika to z braku podstawy prawnej.

Jedynie w wypadku świadczeń o zbliżonym charakterze jakimi są tzw. opłaty śmieciowe (ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 1399 ze zm.), gminy mogą skorzystać z tej instytucji. Prawodawca nadał w wypadku tej regulacji związkom komunalnym bardzo szerokie uprawnienia. Organy związku komunalnego stały się bowiem nawet organami egzekucyjnymi.

4.2. Związek komunalny jako instrument usprawnienia poboru podatków i opłat lokalnych

Rodzi się tu oczywiste pytanie, czy instytucja związku komunalnego nie powinna być wykorzystana także w wypadku wymiaru i poboru podatków. Wydaje się, że mogłaby ona być rozwiązaniem wielu problemów, z którymi borykają się jednostki samorządu terytorialnego.

Powszechnie odczuwalne jest ogromne zróżnicowanie poziomu przygotowania profesjonalnego pracowników różnych jednostek samorządu terytorialnego. Zazwyczaj – aczkolwiek od każdej reguły są wyjątki – małe gminy nie dysponują kadrą przygotowaną do prowadzenia dość często skomplikowanych spraw związanych ze stosowaniem przepisów podatkowych. Pracownik małej gminy, który z natury rzeczy musi zajmować się przede wszystkim technicznymi obowiązkami związanymi z drukiem i ekspedycją decyzji podatkowych ma małe szanse nabyć biegłości w zakresie stosowania przepisów proceduralnych. Zasadniczo bowiem całe postępowanie podatkowe w podatkach lokalnych sprowadza się na co dzień do wydrukowania i wysłania decyzji. W efekcie można zaobserwować liczne błędy w toku stosowania przepisów proceduralnych przez organy JST. Nie widać wielkiej nadziei w szkoleniach, chociażby z powodu ich kosztowności oraz faktu odrywania pracownika od codziennej pracy urzędniczej.

Racjonalnym rozwiązaniem jest specjalizacja. W tym kierunku idzie państwowa administracja podatkowa. Wyodrębniono chociażby zw. duże urzędy skarbowe, których zadaniem jest obsługa dużych i zagranicznych podatników. Jest oczywiste, że w ich wypadku pojawiają się innego rodzaju problemy niż te, z którymi borykają się mali podatnicy, prowadzący działalność objętą np. ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Specjalizacja w państwowej administracji podatkowej pogłębia się. Aktualnie trwają prace nad zmianą zakresu rzeczowego działania poszczególnych biur KIP. Poszczególne biura mają zająć się sprawami związanymi z danym jednym podatkiem, a nie jak dotąd wydawać interpretacje w zakresie wszystkich przepisów prawa podatkowego na rzecz podatników z danego regionu. Jest przy tym oczywiste, że pracownicy państwowych organów podatkowych

także specjalizują się. W wypadku małych gmin taka specjalizacja jest niemożliwa, skoro podatkami może zajmować się tam zaledwie jedna lub dwie osoby. Po prostu nie ma kto się specjalizować.

Związki komunalne wydają się być dobrą odpowiedzią przynajmniej na część bolączek samorządowych organów podatkowych. Zresztą z założenia uczestniczenie w związku komunalnym byłoby fakultatywne, gmina mogłaby więc sama ocenić, czy udział w takim przedsięwzięciu jest zgodny z jej interesem.

Powołanie związku komunalnego wiązałoby się z koncentracją sił i środków ludzkich. Słabe kadrowo zespoły pracowników gmin, którzy zajmują się wszystkim w zakresie podatków lokalnych, mogłyby zostać zastąpione zespołem pracowników specjalizujących się w poszczególnych zagadnieniach. Koncentracja pozwoliłaby poszukiwać lepszych profesjonalnie kadr, w których szkolenie opłacałoby się inwestować. W praktyce pracownicy gmin zajmujący się problematyką podatkową w dość ograniczonym zakresie korzystają z pomocy prawników, będących radcami prawnymi lub doradcami podatkowymi. Zazwyczaj radca prawny w małej gminie zajmuje się wszystkim, z natury rzeczy więc w ograniczonym zakresie może wesprzeć pracownika zajmującego się wąskim zagadnieniem np. podatku od nieruchomości. Zatrudnienie prawnika specjalizującego się w wąskiej dziedzinie prawa podatkowego w małej gminie jest relatywnie drogie. W wypadku utworzenia związku komunalnego takie działanie staje się już opłacalne.

Wprowadzenie instytucji „podatkowego” związku komunalnego wymaga rozstrzygnięcia kilku kwestii szczegółowych. Przede wszystkim stwierdzić trzeba, że aktualna regulacja związków komunalnych nie jest dostosowana do specyfiki problematyki podatkowej. Nie wydaje się więc zasadne rozwiązanie polegające na dodaniu prostego przepisu, iż związki komunalne mogą być tworzone dla wymiaru i poboru podatków lokalnych.

4.3.Umiejszczenie regulacji

Regulacja prawna podatkowego związku komunalnego powinna znaleźć się w ustawie o samorządzie gminnym jako rozwiązanie szczególne powiązane z regulacją „zwykłego” związku komunalnego. Nie widać sensu we wprowadzaniu analogicznego rozwiązania w wypadku samorządu powiatowego i wojewódzkiego. Te jednostki samorządu terytorialnego pobierają tylko drobne należności o charakterze zbliżonym do podatków. Tworzenie związku komunalnego dla poboru takich należności nie byłoby racjonalne.

Niecelowe byłoby wprowadzanie takiego rozwiązania do Ordynacji podatkowej. Ustawa ta bowiem zasadniczo nie zajmuje się kreacją organów podatkowych, a tylko nadaje organom utworzonym na podstawie odrębnych aktów prawnych przymiot organu podatkowego. Wystarczające więc byłoby uzupełnienie katalogu organów podatkowych o organy związku komunalnego.

4.4.Podatki i opłaty objęte zakresem działania związku

Decyzję w tym zakresie należy pozostawić gminom tworzącym związek. Mogłyby to być zarówno podatki jak i opłaty lokalne, o ile dotąd były pobierane przez gminę.

4.5.Uprawnienia prawodawcze organów związku komunalnego.

Zdecydowanie należy odrzucić przekazanie organom związku komunalnego uprawnień do stanowienia prawa podatkowego w zakresie stawek oraz zwolnień podatkowych. Przede wszystkim byłoby to dyskusyjne z powodu regulacji konstytucyjnej. Zgodnie z art. 168 Konstytucji „Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.” Trudno wywodzić z tego analogiczne uprawnienie dla ich związków. Art. 172 Konstytucji stwierdza, że „Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo zrzeszania się”, a tym samym wyraźnie wskazuje, że także na płaszczyźnie konstytucyjnej czym innym są jednostki samorządu terytorialnego, a czym innym ich związki i stowarzyszenia (wydaje się, że określenie stowarzyszenia użyte w Konstytucji odnosi się do wszelkich form zrzeszania się jednostek samorządu terytorialnego, a tym samym i ich związków).

Może nawet istotniejsze są względy pragmatyczne. Co prawda nadano uprawnienia prawodawcze w zakresie ustalania wysokości opłaty śmieciowej organom związków komunalnych, ale wiązało się ze specyfiką tej opłaty. Otóż w jej wypadku całość wpływów musi zostać przeznaczona na gospodarowanie odpadami. Doszło więc do przekazania związkowi komunalnemu całej wyodrębnionej sfery aktywności gminy wraz z odpowiednimi źródłami dochodów. Taka sytuacja oczywiście nie następuje w wypadku „podatkowych” związków komunalnych. Każda z gmin, tworzących związek może mieć różne potrzeby w zakresie dochodów podatkowych, niecelowe byłoby więc ujednolicanie polityk podatkowych gmin, będących członkami związku. Związek nie prowadziłby więc żadnej polityki podatkowej, a był tylko typową jednostką „usługową”.

Celowe za to byłoby przekazanie związkowi komunalnemu uprawnień do wyznaczania inkasentów oraz ich wynagrodzenia. Wiąże się to z zapewnieniem jednolitych zasad poboru

podatków lokalnych. Występowanie odrębności w poszczególnych gminach może stanowić pewne utrudnienie dla sprawności działania związku. Pewne znaczenie może mieć też aspekt finansowania funkcjonowania związku. Występowanie odrębności w zakresie zadań wykonywanych przez pracowników związku może rodzić napięcia związane z finansowaniem jego funkcjonowania. Zasadniczo należy uznać, że pożądanym byłoby, aby tryb działania, a tym samym i zakres obowiązków, związku był identyczny we wszystkich gminach. Zasadne byłoby więc, aby to związek określał inkasentów oraz ich wynagrodzenie.

4.6. Organ związku komunalnego organem podatkowym

Kluczową kwestią jest nadanie organom związku komunalnego uprawnień organów podatkowych. Wszak ich zadaniem byłoby usprawnienie wymiaru i poboru podatków i opłat lokalnych. Możliwe jest to dwiema drogami. Można zawrzeć stosowne postanowienie w ustawie o samorządzie gminnym albo w ustawie Ordynacja podatkowa.

Dyskusyjne jest to, czy organem podatkowym powinien być organ związku komunalnego, którym jest zarząd, czy przewodniczący tego organu. Jest to kwestia o charakterze raczej technicznym.

Zakresem uprawnień organu związku jako organu podatkowego byłyby objęte wszystkie, lub prawie wszystkie, uprawnienia, które posiada aktualnie wójt, burmistrz i prezydent, którzy działają jako organy podatkowe. Warto rozważyć tu drobne wyjątki. Przede wszystkim celowe byłoby ograniczenie kompetencji organu związku do udzielania ulg w zapłacie podatku. Są one wyrazem polityki podatkowej gminy, analogicznie jak ustalanie wysokości stawek podatkowych. Skoro związek komunalny miałby być tylko jednostką usługową wobec gminy, to niezasadne byłoby przyznawanie mu uprawnień w zakresie ulg i zwolnień podatkowych. Nie można zapominać, że skutki udzielenia ulgi podatkowej odnosić się będą do gminy.

Z drugiej strony pozostawienie tych uprawnień gminie mogłoby stwarzać problemy organizacyjne. Poza tym gmina nie będzie dysponowała fachowym aparatem, który mógłby rozpatrzyć sprawę takiej ulgi. Racjonalne wydaje się rozwiązanie pośrednie, analogiczne, jakie funkcjonuje w wypadku podatków stanowiących dochód JST a pobieranych przez państwowe organy podatkowe. Decyzję wydawałby więc organ związku, ale musiałby uzyskiwać zgodę właściwego organu gminy.

4.7.Organy związku jako organy egzekucyjne

Można mieć duże obawy co do przekazywania gminom uprawnień organów egzekucyjnych. Jeżeli jednak prawodawca pójdzie tą drogą, to uznać należy, że silniejsze kadrowo związki komunalne będą nawet bardziej niż gminy predestynowane do otrzymania uprawnień organów egzekucyjnych.

4.8.Finansowanie związku

Z uwagi na specyfikę „podatkowego” związku komunalnego warte rozważenia byłoby przyjęcie modelu jego finansowania w postaci udziału w pobranych podatkach lokalnych. Byłoby to rozwiązanie, które minimalizowałoby potencjalne napięcia między gminami, tworzącymi związek. Z natury rzeczy specyfika każdej z gmin będzie powodowała, że rzeczywiste koszty działania związku będą rozkładały się nierównomiernie. Jednocześnie uchwycenie owej różnicy może być samo w sobie nie tylko trudne, ale i nieraz nieść dodatkowe koszty badania problemu. Narzucenie gminom takiego „ryczałtowego” rozwiązania z pewnością uprościłoby negocjacje dotyczące powołania związku gminnego.

Nie wydaje się jednak celowe, aby to ustawa regulowała poziom tego udziału. Decydować o tym powinny gminy powołując związek, przy czym musi istnieć możliwość zmiany wysokości udziału w sytuacji jego nieadekwatności do potrzeb.

5.

Wprowadzenie możliwości wydawania decyzji częściowych

O ile w prawie administracyjnym zgodnie z art. 104 § 2 K.p.a. „decyzje rozstrzygają sprawę co do istoty w całości lub w części”, o tyle w prawie podatkowym art. 207 § 2 O.p. stanowi tylko o tym, że decyzja „rozstrzyga sprawę co do jej istoty”. Potwierdzeniem braku możliwości wydania braku decyzji częściowych jest także art. 21 § 3 O.p. zgodnie, z którym jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Zastrzec trzeba, że w orzecznictwie prezentowane są także poglądy, iż możliwe jest wydawanie decyzji w podatku od nieruchomości dotyczących tylko niektórych przedmiotów opodatkowania. Rozumowanie niektórych składów sędziowskich, iż można wydawać decyzje częściowe, gdyż nie ma zakazu takiego działania, musi być uznane za co najmniej kontrowersyjne. Standardem państwa prawnego jest to, że każde działanie organu władzy

publicznej musi mieć podstawę prawną. Zmiana w istocie stwarzałaby podstawę prawną do istniejącej już aktualnie praktyki (do której zresztą osoby uczestniczące w przygotowaniu niniejszego raportu podchodziły raczej negatywnie z uwagi m. in. na brak podstaw prawnych).

Rozwiązałyby to także problem skutków nabycia przez podatnika przedmiotów opodatkowania w trakcie roku podatkowego. Aktualnie konieczna jest zmiana decyzji wydanej na początku roku podatkowego (w wypadku osób fizycznych). Gdyby wprowadzić możliwość wydawania decyzji częściowych, organ podatkowy mógłby wydać decyzję dotyczącą opodatkowania tylko nabytego przedmiotu opodatkowania.

Z uwagi na konstrukcję podatku od nieruchomości podzielenie przedmiotu opodatkowania między kilka decyzji jest potencjalnie możliwe. Oczywiście rodzi to pewne obawy, które uwidoczniły się podczas dyskusji nad niniejszym raportem, w kontekście możliwości nieuzasadnionego dzielenia przedmiotów opodatkowania i przez organ i „zasypywania” podatników decyzjami. Trudno zakładać, że takie nieracjonalne działanie byłoby powszechne, ale trzeba mieć na względzie to, że koszty zaskarżania wielu decyzji będą dla podatnika większe.

Za warte rozważenia uznano ograniczenie sytuacji, gdy możliwe jest wydawanie decyzji częściowych, np. do decyzji ustalających przy zakupie nowej nieruchomości. Ewentualne rozwiązanie musi być skorelowane z regulacjami Ordynacji podatkowej.

6.

Wprowadzenie jednolitych wzorów deklaracji na podatki: od nieruchomości, rolny i leśny

Jest to zmiana, która nie generuje kosztów, a ułatwi rozliczenie podatnikom posiadającym przedmioty opodatkowania w wielu gminach.

7.

Rozszerzenie uprawnień regionalnych izb obrachunkowych na etap stanowienia miejscowego prawa podatkowego

Do poprawy jakości miejscowego prawa podatkowego przyczyniłoby się zwiększenie uprawnień regionalnych izb obrachunkowych (RIO), już na etapie sporządzania projektów uchwał podatkowych. W obowiązujących przepisach nie ma obowiązku przedstawiania

projektu uchwały podatkowej RIO. Izba otrzymuje już podjętą uchwałę, a przez to nie może zareagować na stwierdzone nieprawidłowości inaczej, jak w drodze stwierdzenia nieważności uchwały w całości lub części. Nie ma tu miejsca na prewencyjne wskazanie przez Izbę, jakie elementy uchwały są - jej zdaniem - niezgodne z prawem. Stąd też w odniesieniu do projektów uchwał podatkowych powinien być wprowadzony ustawowy obowiązek ich przedkładania RIO wraz z uzasadnieniem zawierającym oszacowanie skutków finansowych. Analiza projektu i uzasadnienia przez wyspecjalizowany organ nadzoru pozwoliłaby na wskazanie już na tym etapie mankamentów projektowanych rozwiązań. Taka opinia powstrzymywałaby radę przed uchwalaniem przepisów, które następnie zostałyby zakwestionowane przez RIO. Rozważyć można wprowadzenie instytucji wstępnego, chociażby dorozumianego, zatwierdzania projektów uchwał przez RIO. Efektem badania i akceptacji projektu byłaby niemożność samodzielnego stwierdzenia nieważności uchwały, co nie ograniczałoby możliwości wystąpienia przez RIO o stwierdzenie nieważności uchwały do sądu administracyjnego.

Zauważyć należy, iż zbliżone rozwiązanie dotyczące projektów aktów miejscowego prawa podatkowego występuje aktualnie w zakresie, w jakim uchwała rady gminy stanowi podstawę do udzielania pomocy publicznej. Zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jednolity: Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 ze zm.) projekt programu pomocowego przewidujący udzielanie pomocy *de minimis* podlega zgłoszeniu Prezesowi UOKiK, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy. Instrument ten skutecznie eliminuje wprowadzanie do obrotu prawnych uchwał, które w zakresie podlegającym ocenie Prezesa UOKiK, naruszałby prawo.

8.

Eliminacja sytuacji, gdy podatek nie przynosi gminie dochodu

Należy dążyć do eliminacji sytuacji, w których koszt wymiaru i poboru podatku jest wyższy niż wpływy z tego świadczenia. Należy poprzeć koncepcję pojawiającą się w aktualnym projekcie nowelizacji Ordynacji podatkowej oraz założeniach kierunkowych nowej Ordynacji podatkowej.

9.

„Automatyzacja” wyłączenia wójta, burmistrza, prezydenta ich zastępców oraz skarbników

Wyłączenie wójta, burmistrza etc. na podstawie art. 132 Ordynacji podatkowej jest oczywiście instytucją w pełni zasadną. Warto ją także doprecyzować i „zautomatyzować”, tak aby uniknąć zupełnie zbędnej procedury wyznaczania organu właściwego przez SKO. Wbrew pozorom konieczność wyznaczenia w takich wypadkach organu właściwego dotyczy znacznej ilości spraw. Nie widać sensu w kreowaniu pracochłonnej korespondencji urzędowej między gminami a SKO.

Warto zastanowić się nad tym, czy nie byłoby celowe uproszczenie procedury wyznaczania organu. Aktualnie trzeba wydawać akty indywidualne, a może zasadnym byłoby wprowadzenie wyznaczenia organu ex lege.

Można byłoby przyjąć, że w wypadku wyłączenia wójta organem właściwym będzie wójt, burmistrz, prezydent gminy, na której terenie znajduje się siedziba zarządu powiatu. W wypadku gdy chodziłoby o miastach na prawach powiatu – właściwy mógłby być organ gminy na terenie której siedzibę ma sejmik województwa. W wypadku miasta, na terenie którego znajduje się siedziba sejmiku – byłby to prezydent miasta, w którym znajduje się siedziba wojewody, jeżeli nie jest to to samo miasto (np. Toruń i Bydgoszcz) lub prezydent Warszawy. Dopiero w wypadku prezydenta Warszawy trzeba byłoby uruchamiać procedurę wskazywania właściwego organu. Oczywiście powyższe zasady można ukształtować inaczej, ale zasadniczo powinno się dążyć do tego, żeby oczekiwanie na wyznaczenie organu nie tamowało postępowania.

Warto zauważyć, że nie stanowiłoby to żadnego problemu dla obywateli, np. współwłaścicieli, na których ciąży solidarnie obowiązek podatkowy. Jeżeli nawet nie wiedzieliby oni o tym że automatycznie właściwy jest inny organ niż „ich” wójt, burmistrz, prezydent, to i tak znajdzie zastosowanie art. 170 O.p. zmiana ta nie generowałaby żadnych kosztów, a pozwalała zaoszczędzić środki i czas SKO.

Uznano, że jest to postulat, który powinien być rozważony w ramach prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.

Informacja:

Nie uzyskała poparcia bezwzględnej większości członków Rady propozycja zapewnienia organowi podatkowego jednostki samorządu terytorialnego statusu strony w postępowaniu sądowo-administracyjnym.