

OPINIA

do projektowanej ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych ustaw (druk 828)

I. Już na wstępie należy stwierdzić, że analizowany projekt ustawy zasługuje na akceptację. Rozwiązania w nim zawarte idą w dobrym kierunku i przyczynią się, po ich uchwaleniu, do racjonalizacji obowiązującego systemu podatków i opłat lokalnych. Żałować należy, że nie zostały one wprowadzone wcześniej, chociaż były postulowane przez samorząd i doktrynę. Pozytywnie oceniając podstawowe kierunki zmian systemu zaproponowanego przez Rząd należy jednak zaznaczyć, że w projekcie znajdują się też i takie rozwiązania, których wprowadzenie może wzbudzać pewne zastrzeżenia. Zostaną one przedstawione w kolejności wynikającej z układu projektowanej ustawy.

1. W art. 1 pkt 2 projektu dodaje się nowy art. 1a ust. 1 pkt 1, gdzie zawarta jest nowa definicja budynku w rozumieniu ustawy. Jest nim "... obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach". Zastosowanie w praktyce tej definicji będącej "składanką" definicji budynku z prawa budowlanego i kilku dodatkowych kryteriów, spowoduje, że duża część obecnie opodatkowanych

budynków nie będzie podlegała opodatkowaniu. Przede wszystkim budynki takie jak: garaże, wiaty, budynki letniskowe, hale o konstrukcji stalowej posadowione bezpośrednio na gruncie, przydomowe komórki i składziki itp. po wprowadzeniu tej definicji nie będą podlegały opodatkowaniu, ponieważ nie mają fundamentów. Nie będą objęte podatkiem również budynki posiadające fundamenty, które zostały wzniesione na pewien okres czasu (np. na 10 lat). Wynika to stąd, że nie są one w sensie prawnym "trwale związane z gruntem". Zbudowane zostały na podstawie czasowego pozwolenie na budowę i eksploatację. Projektowana definicja wymaga "trwałego związania z gruntem", jako warunku uznania za budynek podlegający opodatkowaniu.

Mankamentem projektowanej definicji jest i to, że powtarza ona kryteria uznawania danego obiektu za budynek. I tak np. dach i fundament musi mieć budynek w rozumieniu prawa budowlanego (pierwsza część definicji), a mimo to o dachu i fundamencie jest również mowa w dalszej części tej definicji.

Z wyżej wymienionych powodów projektowana definicja nie powinna być uchwalona. Znakomicie lepsza jest obecnie obowiązująca. Ubytek dochodów gmin z przyjęcia takiego rozumienia budynku jest trudny do oszacowania z powodu braku ewidencji budynków, ale na pewno będzie znaczny. Poza tym trudno jest wskazać na argumenty przemawiające np. za opodatkowaniem hali fabrycznej posadowionej na fundamentach i jednoczesnym nie opodatkowaniem tego typu hali posadowionej bezpośrednio na gruncie. W praktyce mogłoby to doprowadzić do wzrostu zainteresowania podatników konstrukcją budynków bez fundamentów.

2. W projektowanym art. 1 pkt 2 projektu dotyczącym art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy projektodawca, chcąc rozwiązać licznie w praktyce występujące problemy interpretacyjne, zdecydował się na zdefiniowanie nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Za grunty, budynki i budowle związane z działalnością gospodarczą uznaje się te, które są w posiadaniu przedsiębiorcy oraz innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, chyba że przedmiot opodatkowania nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Definicja ta wymaga doprecyzowania przede wszystkim poprzez wskazanie, że nieruchomości te służą lub mogą służyć choćby pośrednio prowadzonej działalności gospodarczej. W ten sposób rozwiązany zostałby np. problem opodatkowania

działki gruntu zakupionej przez osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą. Czy zawsze jest to grunt związany z działalnością gospodarczą? Z projektowanej definicji wynika, że każdy grunt będący w posiadaniu przedsiębiorcy jest związany z działalnością gospodarczą. W rzeczywistości jednak tak wcale być nie musi, chociażby wówczas, gdy osoba ta kupiła działkę na budowę własnego domu mieszkalnego. W takim przypadku grunt taki, chociaż kupiony przez przedsiębiorcę, powinien być opodatkowany wg stawek przewidzianych dla gruntów pozostałych, ponieważ nie ma on związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Z projektowanej definicji to jednak nie wynika.

Mankamentem zaproponowanej definicji jest nieuwzględnienie w niej budynków mieszkalnych. Budynki te w obowiązującym systemie, co jest uzasadnione, są opodatkowane najniższymi stawkami. Wprowadzenie do ustawy analizowanej definicji spowoduje, że budynki mieszkalne będące w posiadaniu przedsiębiorcy będą opodatkowane najwyższymi stawkami, tak jak budynki przeznaczone do prowadzenia typowej działalności gospodarczej. Spowoduje to, m.in., że zakłady budżetowe mające w zarządzie budynki mieszkalne gmin zaczną opłacać podatek od nieruchomości wg najwyższych stawek. Podobnie rzecz będzie się miała z budynkami mieszkalnymi osób fizycznych, w których lokatorzy opłacają czynsz nie pokrywający kosztów utrzymania budynków. Jak się wydaje, nie to było zamiarem projektodawcy. Chcąc ten błąd naprawić należy w definicji zamieścić zapis wyłączający budynki mieszkalne z kategorii nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą.

Negatywne następstwa w praktyce może też wywołać wprowadzenie zawartego w definicji wyłączenia z tej kategorii nieruchomości budynków, budowli i gruntów, które nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności ze względów technicznych. Powstanie w ten sposób luka w systemie opodatkowania zwłaszcza czasowo nie wykorzystywanych budynków służących prowadzeniu działalności. Podatnicy będą mogli łatwo wykazać, że budynki te nie są opodatkowane najwyższymi stawkami, ponieważ nie nadają się ze względów technicznych do prowadzenia działalności. Nie będą podlegały opodatkowaniu budynki remontowane i przystosowywane do zmiany profilu działalności. Z drugiej strony podatnicy, którzy nabywają "na zapas" (w celu dalszej odsprzedaży) wymagające remontu nieruchomości nie będą obciążani podatkiem wg najwyższych stawek. W ten sposób zmniejszy się opodatkowanie

"ruiny" w centrum dużego miasta, co na pewno nie wpłynie na zwiększenie zainteresowania przedsiębiorcy szybkim jej remontem. Wpłynie to na zmniejszenie wpływów gmin z opodatkowania tego typu obiektów.

3. W art. 1 pkt 3 zawierającym zmieniony art. 3 ustawy uporządkowane zostały przepisy regulujące podmiot podatku. Przede wszystkim w sposób jednoznaczny stwierdzono, że podatnikiem jest właściciel nieruchomości lub obiektu budowlanego, chyba, że tymi rzeczami włada posiadacz samoistny. W takim przypadku obowiązek podatkowy będzie spoczywał na posiadaczu samoistnym. Zamieszczając tę regulację rozwiązano problem, będący przedmiotem orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, który zastanawiał się, na kim ciąży obowiązek podatkowy w przypadku gdy podatnikiem, zgodnie z obowiązującymi regulacjami jest właściciel lub posiadacz samoistny nieruchomości¹. Pewnym mankamentem projektowanej regulacji jest brzmienie art. 3 ust.3. Jest to powtórzenie wcześniejszej regulacji z art. 3 ust. 1 pkt 2, zgodnie z którą podatnikiem jest posiadacz samoistny nieruchomości lub obiektów budowlanych. Z Ordynacji wynika, że podatnikiem jest podmiot na którym ciąży obowiązek podatkowy. Po co zatem w art. 3 ust. 3 zaznaczać, że obowiązek podatkowy ciąży na posiadaczu samoistnym . Jest to niepotrzebne powtórzenie regulacji z art. 3 ust. 1 pkt 2.

4. W art. 1 pkt. 3 projektu dotyczącym art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy utrzymana została zasada, że podatnikami podatku od nieruchomości należących do Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego są posiadacze, w tym również nie mający tytułu prawnego. Zmiany w redakcji przepisu regulującego te kwestie spowodowały, że z kręgu podatników podatku od nieruchomości państwowych i samorządowych wykluczeni zostali trwali zarządcy. Nie jest to wg mnie rozwiązanie dobre, a to z uwagi na to, że w doktrynie nie ma zgodności co do charakteru trwałego zarządu. Przede wszystkim nie ma jednolitego stanowiska co do tego czy zarządca jest posiadaczem nieruchomości². Przenoszenie tych sporów na grunt ustawy podatkowej nie wydaje się celowe. Lepszym rozwiązaniem jest, podobnie jak ma to miejsce w obowiązującym brzmieniu art. 2 ust. 1 pkt 3, wymienienie

¹ Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 1995 r. (sygn. akt W 20/94).

² Szerzej na ten temat L. Etel, Opodatkowanie nieruchomości - problemy praktyczne, Białystok 2001, s. 67.

trwałych zarządców, obok posiadaczy, jako podatników podatku od nieruchomości. Pozostawienie projektowanego zapisu spowoduje powstanie sporów co do tego, czy np. jednostki budżetowe i zakłady budżetowe powinny płacić podatek od nieruchomości państwowych i samorządowych przekazanych im w trwały zarząd, tak jak ma to miejsce w chwili obecnej. Mogłoby to skutkować tym, że niekiedy nawet duże przedsiębiorstwa funkcjonujące w formie zakładów budżetowych, do czasu rozstrzygnięcia sporu przestałyby płacić podatki. Dla budżetów gmin, zwłaszcza w dużych miastach, oznaczałoby to potężny ubytek dochodów z podatku od nieruchomości.

5. W art. 1 pkt 3 dotyczącym art. 3 ust. 4 i 5 oraz art. 6 ust. 11 uregulowano kompleksowo opodatkowanie współwłaścicieli. Wszyscy współwłaściciele na jednakowych zasadach obciążeni są podatkiem od nieruchomości stanowiącej w takim przypadku tzw. odrębny przedmiot opodatkowania. W obowiązujących regulacjach małżonkowie byli traktowani jako tzw. podatnik łączny, co w praktyce prowadziło do powstawania problemów interpretacyjnych. Zmieniając przepisy dotyczące współwłaścicieli zauważono od dawna sygnalizowany problem współwłasności osoby fizycznej i osoby prawnej³. Zgodnie z projektem tego rodzaju współwłaściciele będą opłacali podatek na zasadach przewidzianych dla osób prawnych.

6. W art. 1 pkt 3 dotyczącym art. 5 ustawy zawarto stosunkowo dużo nowych propozycji, które dotyczą zasad ustalania stawek podatku od nieruchomości. Stawki w dalszym ciągu będzie ustalała rada gminy na rok podatkowy z tym, że nie będzie już ograniczona przy obniżaniu stawek maksymalnych limitem 50% stawki ustawowej. W razie nieuchwalenia stawek przed rozpoczęciem roku podatkowego zastosowanie znajdą, zgodnie z projektem, stawki obowiązujące w roku poprzednim. W ten sposób uniknie się występujących obecnie w praktyce sytuacji, że przez część roku nie ma na terenie gminy obowiązujących stawek np. z uwagi na zakwestionowanie uchwały rady przez regionalną izbę obrachunkową.

W projektowanym art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a znajduje się zapis, zgodnie z którym maksymalna stawka dla budynków mieszkalnych (lub ich części) **oraz zajętych wyłącznie na potrzeby mieszkalne** wynosi 51 gr od 1 mkw powierzchni

³ Zob. L. Etel, M. Popławski, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty samorządowe w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2000, s. 9 i nast.

użytkowej. Wątpliwości budzi rozumienie "zajęcia budynku wyłącznie na potrzeby mieszkalne". W praktyce bardzo niskie (symboliczne) opodatkowanie budynków mieszkalnych zachęca zwłaszcza osoby posiadające budynki gospodarcze związane z prowadzeniem działalności gospodarczej do "przeistaczania" tych budynków w budynki mieszkalne. Odbywa się to na takiej zasadzie, że przedsiębiorca chcąc płacić niższy podatek oświadcza, że "mieszka" w części takiego budynku. W ten sposób zaoszczędza na podatku niekiedy kilkadziesiąt tysięcy złotych. Po wprowadzeniu projektowanej zmiany "przeprowadzki" takie mogą stać się masowe. Sam fakt wykorzystywania danego budynku gospodarczego na cele mieszkalne nie powinien skutkować niższym opodatkowaniem.

W projektowanych rozwiązaniach (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) maksymalne stawki dla budynków zajętych na świadczenie usług medycznych przez zakłady opieki zdrowotnej wynoszą 3,46 zł od 1 mkw. Są one zatem dużo niższe niż stawki od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - 17,31 zł. Ta zmiana to wynik obecnie występujących problemów z opodatkowaniem zakładów opieki zdrowotnej, które płacą podatek wg takich samych stawek jak przedsiębiorcy. Wydaje się jednak, że to gmina powinna mieć możliwość decydowania o tym, czy i jakie zakłady opieki zdrowotnej powinny być preferencyjnie opodatkowane. Jeżeli bowiem na terenie gminy działa np. tylko jeden niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, osiągający wysokie dochody z prowadzonej działalności gospodarczej, to nie ma podstaw do zmniejszania wysokości opodatkowania tego typu zakładu. Ustawowe obniżenie wysokości podatku od nieruchomości wszystkich zakładów opieki zdrowotnej nie znajduje uzasadnienia. Z tego typu pomocy powinny korzystać jedynie placówki znajdujące się w trudnej sytuacji finansowej. To rada gminy powinna samodzielnie o tym decydować. Pewną niekonsekwencją działania projektodawcy jest wprowadzanie obniżenia stawek dla budynków zoz-ów z pominięciem gruntów i budowli. Te dwa rodzaje rzeczy w dalszym ciągu będą podlegały opodatkowaniu najwyższymi stawkami. Jeżeli zdecydowano się na obniżenia stawek podatku płaconego przez zoz-y, to powinno to dotyczyć nie tylko budynków, ale również gruntów i budowli.

W projekcie zawarta jest nowa reguła dotycząca zasad ustalania wysokości stawek przez radę gminy (art. 5 ust. 2-4). Zgodnie z nią rada określając

wysokość stawek może uwzględniać m.in. lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystania gruntu. Przepis ten wydaje się być zbyteczny z uwagi na to, że rada i bez niego może uwzględniać wyżej wymienione czynniki jak też wiele innych. Wynika to bezpośrednio z art. 5 ust. 1, gdzie stwierdza się, że rada ustala stawki podatku od nieruchomości. Po co zatem zapisywać w ustawie normę, która nie wnosi nic nowego i jest jedynie dublowaniem wcześniejszych przepisów?

7. W art. 1 pkt. 3 dotyczącym art. 6 ust. 7 i 9 pkt 3 projektodawca posługuje się pojęciem "raty proporcjonalnej do czasu trwania obowiązku podatkowego". Prostszy i bardziej zrozumiały dla podatnika byłoby stwierdzenie, że podatek jest płatny w 4 równych ratach (ust. 7) lub 12 równych ratach (ust. 9).

8. W art. 1 pkt 3 dotyczącym art. 7 ustawy uporządkowany został katalog zwolnień od podatku. Przyjęto zasadę (szkoda, że nie zapisano jej bezpośrednio w ustawie) zgodnie z którą obowiązują tylko zwolnienia i ulgi zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W związku z tym zwolnienia i ulgi wynikające z innych ustaw (za wyjątkiem zwolnień dotyczących kościołów i związków wyznaniowych) nie dotyczą podatku od nieruchomości.

Wśród nowo wprowadzonych zwolnień warto zwrócić uwagę na zwolnienia nieużytków, użytków ekologicznych, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych, za wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Wprowadzenie tego zwolnienia przyczyni się do zlikwidowania masowo występujących w praktyce wątpliwości dotyczących tego, czy te grunty powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości czy też podatkiem rolnym.

Pewnym mankamentem omawianego przepisu jest brzmienie jego ust. 2: "2) od podatku od nieruchomości zwalnia się również:..." Ust. 1 tego przepisu zawiera zwolnienia od podatku, po co zatem wyodrębnić ust. 2, gdzie też wymienia się zwolnienia od podatku?

Pewne zastrzeżenia można też mieć do art. 7 ust. 2 pkt 1 i 2, gdzie mówi się o "wydzielonej" działalności gospodarczej. Jest to sformułowanie, które nie wiadomo co oznacza i niepotrzebnie zostało przeniesione do projektu z ustawy o szkolnictwie wyższym.

9. W art. 1 pkt 4 projektu zamieszczono nowy rozdział 2a ustawy dotyczący ewidencji podatkowej nieruchomości. Jest to propozycja bardzo

ważna i potrzebna, ale można mieć wątpliwości czy powinna się znajdować w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Ewidencja ta, co wynika z art. 7b ust. 1 służyć ma realizacji nie tylko podatku od nieruchomości, ale również rolnego i leśnego. Można rozważyć potrzebę uregulowania tej ewidencji w odrębnej ustawie.

10. Przeredagowania wymaga art. 7 b ust. 2, a zwłaszcza pkt 2. W obowiązującym brzmieniu przepis ten jest niezrozumiały.

11. Zmiany proponowane w art. 1 pkt 5 a dotyczące podatku od środków transportowych powinny być powiązane z pracami nad ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Przede wszystkim musi być rozstrzygnięta kwestia czym dochodem będzie ten podatek - powiatu czy też gminy. Dopiero wówczas uprawnienia dotyczące np. ustalania stawek tego podatku (art. 10 ust. 1) mogą być przyznane odpowiednio: radzie powiatu lub radzie gminy.

II. W konkluzji należy stwierdzić, że projektowane zmiany idą w dobrym kierunku, a przez to zasługują na poparcie. Zaproponowane poprawki nie mają zasadniczego charakteru i służą jedynie udoskonaleniu proponowanych rozwiązań.

Sporządził: dr hab. Leonard Etel