

Wójt, burmistrz, prezydent miasta jako organ podatkowy (wybrane zagadnienia)

I. W polskim systemie prawa gmina stanowi podstawową jednostkę terytorialnego podziału kraju. Zgodnie z postanowieniami Konstytucji RP¹ zawartymi w art. 164 ust. 3, gmina wykonuje wszystkie zadania samorządu terytorialnego, które nie są zastrzeżone dla powiatów czy województw. Taki szeroki zakres obowiązków nałożonych na gminę niesie za sobą konieczność zapewnienia jej odpowiedniej ilości środków pieniężnych, by móc je skutecznie realizować. Obok subwencji ogólnych i dotacji celowych z budżetu państwa gminy dysponują własnymi dochodami przede wszystkim w postaci podatków i opłat. Realizacja i pobór tych ostatnich należy do gminnych organów podatkowych w osobie wójta, burmistrza, prezydenta miasta. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie wybranych instytucji prawa podatkowego, które odgrywają istotną rolę w wymiarze oraz poborze podatków i opłat lokalnych. Właściwe bowiem ich stosowanie decyduje o wielkości wpływów do budżetu gminy, a w konsekwencji zapewnia efektywne realizowanie powierzonych gminie zadań. Elementem dodatkowym jest działalność uchwałodawcza rady gminy, która stanowi podstawę działania wójta, burmistrza, prezydenta miasta.

¹ Art. 164 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. nr 78, poz. 483 z późn. zm. i sprost.

II. W obecnie obowiązujących aktach normatywnych, pojęcie organ podatkowy nie zostało zdefiniowane w sposób funkcjonalny, czyli poprzez wskazanie czynności wykonywanych w procesie stosowania materialnego prawa podatkowego². Próbę jego skonstruowania podjęto natomiast w literaturze prawnopodatkowej. Organ podatkowy postrzega się jako podmiot reprezentujący związek publicznoprawny, w którego zakresie kompetencji leży wykonywanie czynności związanych z wymierzaniem i pobieraniem podatków. Wskazuje się także, że ma on zakreśloną właściwość rzeczową, miejscową i funkcjonalną³. Można także spotkać definicje określające organ podatkowy jako podmiot uprawniony w ramach stosunku prawnopodatkowego (wierzyciel podatkowy), do którego kompetencji należy wymiar i pobór podatku, prawo do czerpania dochodów z podatku oraz prawo do rozporządzania (dysponowania) kwotą uzyskaną z tytułu podatków. Jeżeli w konkretnym podatku wszystkie przedstawione wyżej uprawnienia przysługują temu samemu związkowi publicznoprawnemu, to nie ma wątpliwości kto jest organem podatkowym⁴. Podjęte próby nie zakończyły się wypracowaniem jednolitego stanowiska w kwestii definicji organu podatkowego, a przyczyną tego stanu rzeczy jest fakt zróżnicowania kompetencji różnych organów uczestniczących w stosunku podatkowoprawnym zarówno ich kompetencji ogólnych jak i uprawnień do kształtowania stosunków podatkowych⁵. Stąd też ani Ordynacja podatkowa⁶, ani ustawy regulujące

² C. Kosikowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Warszawa 2009, s. 99.

³ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 60 i 61; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2009, s. 30; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 87.

⁴ J. Małecki, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, A. Gomułowicz, J. Małecki, Warszawa 2010, s. 364.

⁵ M. Karlikowska, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2006, s. 114.

⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. 2005, nr 8, poz. 60 z późn. zm., zwana dalej O.p.

konstrukcje poszczególnych podatków nie definiują go z punktu widzenia funkcjonalnego. O.p. ogranicza się do sformułowania katalogu organów podatkowych. W świetle art. 13 O.p. organem podatkowym stosowanie do swojej właściwości jest: 1) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta, marszałek województwa – jako organ podatkowy pierwszej instancji; 2) dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej – jako organ podatkowy pierwszej instancji, jeśli tak stanowią odrębne przepisy, organ odwoławczy od decyzji wydanych przez siebie w pierwszej instancji, organ odwoławczy od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego; 3) samorządowe kolegium odwoławcze – jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza, (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa; 4) Minister Finansów – jako organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej nieważności – z urzędu, organ odwoławczy od decyzji wydanych przez siebie w pierwszej instancji, organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych, organ właściwy w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego, organ właściwy w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o założonych i zlikwidowanych kontach bankowy związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Przepis ten zatem nie tylko enumeratywnie wylicza organy podatkowe wskazując podmiot będący organem podatkowym⁷, ale także określa, który z nich jest uprawniony do rozstrzygnięcia danej sprawy w pierwszej lub drugiej instancji. Taka redakcja art.

⁷ Podobna technika – polegająca na wyliczeniu organów podatkowych – miała zastosowanie w ustawie z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, t.j. Dz. U. 1993, nr 108, poz. 486 z późn. zm., a także ustawie z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. nr 39, poz. 346 z późn. zm.

13 O.p. może więc tłumaczyć brak funkcjonalnego zdefiniowania organu podatkowego⁸.

Wypada również wspomnieć, że w literaturze prawnopodatkowej organy podatkowe dzieli się na dwie grupy: państwowe i samorządowe. Niewątpliwie takie rozróżnienie ma związek z występowaniem w polskim systemie podatkowym⁹, podatków stanowiących źródło dochodów budżetu państwa¹⁰ (stąd państwowe organy podatkowe) oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego¹¹ (samorządowe organy podatkowe)¹². Do kategorii pań-

⁸ C. Kosikowski, [w:] *Ordynacja podatkowa...*, s. 99.

⁹ System podatkowy to całokształt obowiązujących w danym miejscu i czasie podatków. L. Etel, [w:] *Prawo podatkowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2008, s. 45. Słusznie się podkreśla, że powinien on być niesprzeczny, logiczny i zupełny, zbudowany według zasad podatkowych. C. Kosikowski, *Prawo podatkowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 181.

¹⁰ Podatek dochodowy od osób fizycznych – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz. U. z 2010 r., nr 51, poz. 307 z późn. zm., ryczałt ewidencjonowany i zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych – ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, t.j. Dz. U. nr 144, poz. 930 z późn. zm., podatek dochodowy od osób prawnych – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz. U. z 2000 r., nr 54, poz. 654 z późn. zm., podatek od towarów i usług – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. nr 54, poz. 535 z późn. zm., podatek akcyzowy – ustawa z dnia 8 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t.j. Dz. U. z 2009 r., nr 3, poz. 11 z późn. zm., podatek od gier – ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych, t.j. Dz. U. z 2004 r., nr 4, poz. 27 z późn. zm., podatek tonażowy – ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, t.j. Dz. U. nr 183, poz. 1353.

¹¹ Podatek od nieruchomości i podatek od środków transportowych – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j. Dz. U. z 2006 r., nr 121, poz. 844 z późn. zm., zwana dalej u.p.o.l., podatek rolny – ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, t.j. Dz. U. z 2006 r., nr 136, poz. 969 z późn. zm., zwana dalej u.p.r., podatek leśny – ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, t.j. Dz. U. nr 200, poz. 1682 z późn. zm., zwana dalej u.p.l., zryczałtowany podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej – ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, t.j. Dz. U. nr 144, poz. 930 z późn. zm., podatek od spadków i darowizn – ustawa

stwowych organów podatkowych, zgodnie z art. 13 O.p. zalicza się naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej i dyrektora izby celnej oraz Ministra Finansów. W systemie samorządowych organów podatkowych należy natomiast wyróżnić: wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starostę, marszałka województwa oraz samorządowe kolegium odwoławcze¹³.

Podkreślenia wymaga fakt, iż O.p. mimo, że zalicza do samorządowych organów podatkowych wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starostę oraz marszałka województwa, to w praktyce tylko ten pierwszy pełni rolę samorządowego organu podatkowego pierwszej instancji, gdyż jedynie gmina posiada autonomiczne źródło dochodów – własne podatki i opłaty¹⁴. Aktualne przepisy prawa nie przydzielają ich ani powiatom ani województwom, stąd

z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, t.j. Dz. U. 2009 r., nr 93, poz. 768, podatek od czynności cywilnoprawnych – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, t.j. Dz. U. z 2010 r., nr 101, poz. 649.

¹² Takie rozróżnienie znajduje również potwierdzenie w definicji zobowiązania podatkowego (art. 5 O.p.), które oznacza zobowiązanie podatnika do zapłacenia podatku na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy w wysokości, w terminie i miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego. Ustawodawca w sposób jednoznaczny określił zatem beneficjentów należności podatkowych – Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Funkcjonowanie tych dwóch grup organów podatkowych jest także konsekwencją rozwiązań ustrojowych tj. powołania samorządu gminnego w 1990 r. oraz samorządu powiatowego i wojewódzkiego w 1999 r.

¹³ Podział ten nie jest w pełni konsekwentny z uwagi na fakt, iż sprawy z zakresu niektórych podatków samorządowych (podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych, zryczałtowany podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej), choć stanowią dochód gminy, są rozstrzygane przez państwowe organy podatkowe.

¹⁴ Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, t.j. Dz. U. z 2010 r., nr 80, poz. 528, są to podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych, dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych, a także opłata skarbową, targowa, miejscowa, uzdrowiskowa, od posiadania psów i eksploatacyjna.

starostę oraz marszałka województwa należy uznać za ułomne (fikcyjne) organy podatkowe – oczywiście do czasu przydzielenia im konkretnych podatków zasilających ich budżety¹⁵.

III. Ustawa z dnia 20 czerwca 2002 r. o bezpośrednim wyborze wójta, burmistrza i prezydenta miasta¹⁶ wprowadza istotne zmiany w dotychczasowym kształcie organów wykonawczych gminy. Na mocy jej przepisów miejsce dotychczasowego kolegialnego organu wykonawczego gminy tj. zarządu zajął organ monokratyczny tj. wójt, burmistrz, prezydent miasta (art. 11a i 26 ustawy o samorządzie gminnym¹⁷). Wójt jest organem wykonawczym gmin wiejskich, natomiast w gminach miejskich funkcje te pełni odpowiednio burmistrz, jeżeli siedziba gminy znajduje się w mieście położonym na obszarze tej gminy lub prezydent miasta w miastach liczących powyżej 100 000 mieszkańców (art. 26 u.s.g.)¹⁸. Jako organ wykonawczy wójt¹⁹ wykonuje uchwały rady gminy i zadania gminy określone przepisami prawa. W szczególności, zgodnie z art. 30 ust. 2 u.s.g., przygotowuje projekty uchwał rady gminy, określa sposób wykonania uchwał, gospodaruje mieniem komunalnym, wykonuje budżet, a także zatrudnia i zwalnia kierowników jednostek organizacyjnych gminy. Ponadto kieruje bieżącymi sprawami gminy oraz reprezentuje ją na zewnątrz (art. 31

¹⁵ K. Teszner, *Organy podatkowe i quasi-podatkowe – problemy wynikające z wadliwej legislacji Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce, materiały konferencyjne*, Białystok 2007, s. 122.

¹⁶ Dz. U. z 2010 r., nr 176, poz. 1191.

¹⁷ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, t.j. Dz. U. z 2001 r., nr 142, poz. 1591 z późn. zm., zwana dalej u.s.g.

¹⁸ Prezydent miasta jest także organem wykonawczym w miastach, w których w dniu wejścia w życie ustawy o samorządzie terytorialnym (tj. 27 maja 1990 r.) był organem wykonawczo-zarządzającym (miasta liczące powyżej 50 000 mieszkańców oraz ówczesne miasta wojewódzkie).

¹⁹ Przepisy u.s.g. nie posługują się w zasadzie pojęciami burmistrz czy prezydent miasta. Zgodnie bowiem z przyjętą techniką legislacyjną (art. 11a ust. 3 u.s.g.) ilekroć w ustawie jest mowa o wójcie należy przez to rozumieć także burmistrza i prezydenta miasta – ta metoda będzie stosowana w dalszej części opracowania.

u.s.g.). Wykonując swoje zadania działa przy pomocy urzędu gminy, którego jest zarazem kierownikiem. Wiele zadań i funkcji wójta wynika z odrębnych aktów prawnych i dotyczy spraw zróżnicowanych pod względem przedmiotowym. Są to np. sprawy z zakresu bezpieczeństwa i porządku publicznego, ochrony środowiska i przyrody czy zamówień publicznych²⁰. Wójt jest również funkcjonariuszem publicznym, osobą pełniącą funkcję publiczną, pracownikiem i pracodawcą samorządowym, a także kierownikiem urzędu stanu cywilnego²¹.

IV. Dla wójta, jako organu podatkowego, istotne znaczenie ma określenie jego kompetencji. Wspomniana kompetencja to zbiór uprawnień organu podatkowego dotyczących określonego zakresu spraw, w których organ ma prawo, a z reguły obowiązek działania²². Na gruncie prawa podatkowego można więc mówić o tzw. kompetencjach podatkowych wójta, obejmujących zgodnie z wyżej przedstawioną definicją, sprawy z zakresu prawa podatkowego i określone działania, które organ ma prawo i jednocześnie obowiązek podejmować. Wydzielenie w przepisach prawa określonych uprawnień i obowiązków ma istotne znaczenie bowiem pozwala zapewnić ochronę interesów obywateli i innych podmiotów, a także właściwy podział pracy wśród organów podatkowych²³. Zamiast pojęcia kompetencja przepisy prawa bardzo często posługują się terminem właściwości organu podatkowego. Jest

²⁰ Podstawą prawną dla wykonywania tych zadań jest m.in.: ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt, t.j. Dz. U. z 2003 r., nr 106, poz. 1002 z późn. zm., ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r. o ochronie roślin, t.j. Dz. U. z 2008 r., nr 133, poz. 849 z późn. zm., ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz. U. z 2010 r., nr 223, poz. 1655 z późn. zm.

²¹ A Szewc, [w:] *Wójt, burmistrz, prezydent miasta*, A. Szewc, T. Szewc, Warszawa 2006, s. 61. Zgodnie z art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1986 r. Prawo o aktach stanu cywilnego, t.j. Dz. U. z 2004 r., nr 161, poz. 1688 z późn. zm. rada gminy może powołać innego niż wójt kierownika urzędu stanu cywilnego.

²² M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, [w:] *Prawo administracyjne*, M. Wierzbowski (red.), Warszawa 2009, s. 101.

²³ R. Michalska-Badziak, [w:] *Prawo administracyjne: pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, M. Stahl (red.), Warszawa 2009, s. 257.

to pojęcie zbliżone do kompetencji, jednakże stanowi jej proceduralne oblicze. Oznacza zdolność do rozpoznawania i rozstrzygania spraw podatkowych określonego rodzaju. Jest to zespół przesłanek determinujących możliwości prawne podejmowania przez dany organ czynności procesowych w postępowaniu podatkowym, jak również prowadzenia innych spraw z zakresu prawa podatkowego²⁴. Organy podatkowe mają określoną w przepisach prawa podatkowego, właściwość rzeczową (rodzaj wymierzanych i pobieranych podatków), miejscową (terytorialny zakres działania) i funkcjonalną (rola organu pierwszej bądź drugiej instancji)²⁵.

Właściwość rzeczową wójta należy ustalać przede wszystkim w oparciu o analizę przepisów poszczególnych ustaw podatkowych oraz pośrednio Ordynacji podatkowej. Z art. 1c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, iż wójt jest organem podatkowym właściwym w sprawie podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych oraz opłat: targowej, miejscowej, uzdrowiskowej i od posiadania psów. Ponadto normy zawarte w ustawach o podatku rolnym (art. 6a ust. 4a), leśnym (art. 6 ust. 1) i opłacie skarbowej (art. 12 ust. 1) przyznają wójtowi właściwość rzeczową w zakresie tych świadczeń. Wszystkie wpływy pochodzące z tych tytułów art. 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w związku z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, kwalifikuje jako dochody własne gminy. W literaturze prawnopodatkowej określa się je mianem podatków i opłat lokalnych. Świadczenia te są wymierzone i pobierane przez samorządowy organ podatkowy – wójta. Jednakże należy zauważyć, iż istotne znaczenie dla gminy, jako beneficjenta tych należności, ma dzia-

²⁴ Z. Ofiarski, *op. cit.*, s. 92.

²⁵ Przepisy prawa podatkowego przewidują jeszcze inne rodzaje właściwości w sprawach podatkowych jak np. właściwość delegacyjna. Polega ona na możliwości przekazania danej sprawy do rozstrzygnięcia jednemu organowi przez drugi organ np. w sytuacji wyłączenia organu. W. Chróścielewski, W. Nykiel, [w:] *Polskie prawo podatkowe*, K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, Warszawa 2006, s. 84–85.

łalność rady gminy. To właśnie rada gminy, jako organ stanowiący, tworzy przepisy miejscowego prawa podatkowego²⁶, które stanowią – między innymi – podstawę działania wójta. Stosownie bowiem do treści art. 168 Konstytucji RP, gmina może ustalać wysokości podatków i opłat lokalnych na podstawie oraz w granicach upoważnień ustawowych. Z przytoczonej regulacji wynika, iż przekazane gminie władztwo podatkowe²⁷ nie przewiduje możliwości stanowienia nowych podatków, gdyż te może wprowadzić tylko Parlament (art. 217 Konstytucji RP), ale jest wyrazem samodzielności finansowej gminy i umożliwia zaspakajanie potrzeb lokalnych w sposób niezależny od władzy centralnej²⁸. Ustalanie wysokości podatków to przede wszystkim decydowanie o tych elementach konstrukcji wewnętrznej podatku, które wpływają na jego wysokość tj. stawki podatkowe, podstawa opodatkowania czy zwolnienia. Uprawnienia gminy w tym zakresie realizowane są przez radę gminy w formie uchwał podatkowych. Stanowią one źródło prawa powszechnie obowiązującego na obszarze działania organu, który je ustanowił (art. 87 ust. 2 Konstytucji RP). W drodze uchwały, rada gminy określa wysokość stawek w świadczeniach uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ale tylko w granicach jasno zakreślonych w tym akcie (art. 5 ust. 1,

²⁶ Przez miejscowe prawo podatkowe należy rozumieć wydane przez organy lokalne i obowiązujące jedynie na obszarze ich działania akty prawotwórcze, których przedmiotem są sprawy podatkowe. L. Etel, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 163.

²⁷ Przez pojęcie to należy rozumieć granice kompetencji do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach podatkowych. A. Niezgoda, [w:] *Dochoły jednostek samorządu terytorialnego*, A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czerski, Warszawa 2009, s. 21.

²⁸ Taki postulat wynika także z art. 9 ratyfikowanej przez Polskę w 1993 r. Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego, w myśl którego, przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać w zakresie wskazanym ustawami. Europejska Karta Samorządu Terytorialnego z dnia 15 października 1985 r., t.j. Dz. U. z 1994 r., nr 124, poz. 607, to akt, który obejmuje zagadnienia dotyczące statusu prawnego samorządów terytorialnych w relacjach międzynarodowych.

10 ust. 1, 19 u.p.o.l.). Warto zaznaczyć, że są to uchwały o charakterze obligatoryjnym. Rada gminy ma także uprawnienie do kształtowania elementów, od których zależy wysokość podstawy opodatkowania lub stawki podatkowej. Przykładowo, w odniesieniu do podatku rolnego i leśnego, rada może obniżyć wskaźnik, na podstawie którego ustalana jest stawka w tych świadczeniach: cena skupu żyta (art. 6 ust. 3 u.p.r.) lub cena sprzedaży drewna (art. 4 ust. 5 u.p.l.). Poza tym w drodze uchwały o charakterze fakultatywnym rada gminy może wprowadzić zwolnienia podatkowe²⁹ obowiązujące na obszarze całej gminy. Chodzi tu jedynie o zwolnienia o charakterze przedmiotowym, co oznacza, że wyłączenie spod opodatkowania następuje ze względu na pewne wybrane cechy przedmiotu opodatkowania (art. 7 ust. 3 u.p.o.l., art. 13e u.p.r., art. 7 ust. 3 u.p.l.)³⁰.

Z treści O.p. wynikają określone kompetencje wójta mieszczące się w granicach jego władztwa podatkowego. Wśród nich można wyróżnić m.in.: 1) kompetencje w zakresie wymierzania i pobierania podatków i opłat lokalnych; 2) kompetencje służące zagwarantowaniu wykonania zobowiązań podatkowych; 3) kompetencje w zakresie stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych; 4) kompetencje w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego; 5) kompetencje doprowadzające do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Podstawową kompetencją wójta jest wydawanie decyzji w sprawach podatkowych. Ogólne upoważnienie do rozstrzygania w drodze decyzji przyznaje wójtowi art. 39 u.s.g., w myśl którego decy-

²⁹ Zwolnienie oznacza, że sytuacje objęte co do zasady opodatkowaniem są z niego wyłączone. Zwolnienie może być oparte na kryterium podmiotowym (ze względu na cechę podatnika), przedmiotowym (ze względu na cechę przedmiotu opodatkowania) lub mieszanym (podmiotowo-przedmiotowym). B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, A. Zalasiński, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2008, s. 212.

³⁰ Rada gminy nie jest zatem uprawniona do wprowadzania zwolnień opartych na kryterium podmiotowym. Wynika to także z art. 217 Konstytucji, który w sposób wyraźny stwierdza, że określenie podmiotów zwolnionych od opodatkowania następuje w drodze ustawy.

zje w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej wydaje wójt, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej³¹. Decyzja podatkowa to indywidualny akt administracyjny, stanowiący przejaw woli organów podatkowych, wydany na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego o charakterze władczym i zewnętrznym, rozstrzygającym konkretną sprawę określonej osoby w postępowaniu unormowanym przepisami Ordynacji podatkowej³². Pierwszorzędne znaczenie mają decyzje wymiarowe, w których organ podatkowy ustala (art. 21 ust. 1 pkt 2 O.p.) lub określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 ust. 3 i 4 O.p.). Decyzja ustalająca wysokość podatku ma charakter konstytutywny z uwagi na fakt, iż jej prawidłowe doręczenie adresatowi skutkuje powstaniem zobowiązania do zapłacenia podatku. Wójt dokonuje zatem wymiaru podatku w wysokości wskazanej w tej decyzji. Z kolei decyzja określająca ma charakter deklaratoryjny. W tym przypadku obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe z mocy prawa, a decyzją określającą wójt wskazuje wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości³³. W tym miejscu należy przypomnieć, o czym była mowa wcześniej, że wójt dokonując wymiaru podatku obowiązany jest uwzględnić odpowiednie uchwały rady gminy wpływające na wysokość zobowiązania podatkowego. Obok kompetencji wymiarowych wójt jest odpowiedzialny za pobór podatków i opłat lokalnych. Trzeba jednakże wskazać, że rada gminy w drodze uchwały może zarządzić pobór

³¹ Art. 207 O.p. nakazuje także rozstrzygać sprawy w drodze decyzji, chyba że przepisy Ordynacji podatkowej będą stanowiły inaczej.

³² A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe – zarys systemu*, Toruń 2009, s. 207.

³³ Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe to dwa kluczowe pojęcia dla prawa podatkowego. Dotyczą tego samego stosunku prawnego, ale różnią się terminem powstania. Obowiązek podatkowy poprzedza istnienie zobowiązania podatkowego. Stanowi bowiem nieskonkretyzowaną powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie. Zobowiązanie podatkowe jest natomiast jego konkretyzacją co do podmiotu, na rzecz którego świadczenie ma zostać zrealizowane, wysokości tegoż świadczenia, terminu i miejsca jego zapłaty (art. 4 i 5 O.p.).

podatków i opłat lokalnych w drodze inkasa oraz określić inkasentów. Za inkasenta uznaje się osobę, której zadaniem jest pobranie podatku od podatnika i terminowe wpłacenie go organowi podatkowemu (art. 9 O.p.). Stosowną uchwałę rada gminy może podjąć na gruncie regulacji odnoszących się do podatku od nieruchomości (art. 6 ust. 12 u.p.o.l.), podatku rolnego (art. 6b u.p.r.), podatku leśnego (art. 6 ust. 8 u.p.l.), a także w stosunku do opłat lokalnych (art. 19 pkt 2 u.p.o.l.). Wprowadzenie inkasa ułatwia pobór tych danin, ale nie wyklucza możliwości ich opłacania w inny sposób określony w O.p.³⁴

Stosownie do przepisów art. 33–46 ustawy O.p. wójt ma prawo zabezpieczać wykonanie zobowiązań podatkowych. Instytucja ta polega na zagwarantowaniu środków, przede wszystkim po stronie podatnika³⁵, w sytuacji gdy istnieje niebezpieczeństwo, że podatek nie zostanie zapłacony w całości lub w części. Zabezpieczenie ma zatem chronić przyszłe interesy gminy poprzez zapewnienie, że podatek wpłynie do jej budżetu w przewidzianej prawem wysokości. O.p. przewiduje zabezpieczenie: 1) na majątku podatnika i majątku wspólnym podatnika i jego małżonka (art. 33 O.p.); 2) hipotekę przymusową (art. 34 O.p.); 3) zastaw skarbowy (art. 41 O.p.)³⁶. Wszystkie podane rodzaje zabezpieczenia mogą być sto-

³⁴ Art. 59 O.p. wymienia różne sposoby zapłaty, które skutkują wygaśnięciem zobowiązania podatkowego.

³⁵ Mogą to być także inne podmioty zobowiązane do zapłacenia podatku np. płatnik czy inkasent. Płatnikiem jest osoba fizyczna, prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, obowiązana na mocy przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku, a następnie wpłacenia go organowi podatkowemu (art. 8 O.p.).

³⁶ Hipoteka przymusowa polega na obciążeniu nieruchomości lub innych praw podatnika wymienionych w art. 34 § 4 O.p. (użytkowanie wieczyste, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, wierzytelność zabezpieczona hipoteką), natomiast zastaw skarbowy obciąża rzeczy ruchome oraz zbywalne prawa majątkowe. Hipoteka przymusowa i zastaw skarbowy zabezpieczają zobowiązania podatkowe powstałe poprzez doręczenie decyzji ustalającej oraz zaległości podatkowe (bez względu na sposób powstania zobowiązania podatkowego) wraz z odsetkami za zwłokę.

sowane przez wójta dla zagwarantowania należności z tytułu podatków i opłat lokalnych. Wybór odpowiedniej formy, w dużej mierze, uzależniony jest od składników majątku, który posiada podatnik lub inna osoba zobowiązana do zapłaty podatku. W praktyce najczęściej samorządowy organ podatkowy stosuje hipotekę przymusową oraz zastaw skarbowy z uwagi na fakt, iż dysponuje informacjami uzyskanymi od podatnika o nieruchomościach lub rzeczach ruchomych, które mogą być przedmiotem zabezpieczenia³⁷.

W odniesieniu do podatków lokalnych wójt, na mocy art. 67a O.p., jest uprawniony do udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych polegających na odroczeniu terminu płatności (odsunięcie płatności w czasie), rozłożeniu na raty lub umorzeniu zaległości podatkowej (uchylenie powinności zapłaty). Można je zatem określić jako pewne preferencje dzięki którym może nastąpić zmniejszenie ciężaru podatkowego lub odsunięcie w czasie obowiązku jego poniesienia. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przyznawane są przez organ podatkowy w drodze indywidualnej decyzji na wniosek konkretnego podatnika. Mają charakter uznaniowy co oznacza, że wójt może, a nie musi ulgi udzielić w sytuacji uzasadnionej ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Nadmienić należy, iż ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych w podatku od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych oraz zryczałtowanym podatku dochodowym opłacanym w formie karty podatkowej (stanowiących dochód budżetu gminy, a pobieranych przez państwowe organy podatkowe) udziela naczelnik urzędu skarbowego, ale zawsze za zgodą lub na wniosek wójta (art. 18 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego). Jest to przejaw współdecydowania³⁸ z jed-

³⁷ R. Dowgier, M. Popławski, [w:] *Wymiar i pobór podatków i opłat lokalnych*, M. Popławski (red.), Białystok 2009, s. 125.

³⁸ Współdecydowanie należy traktować jako realizację kompetencji co najmniej dwóch organów podatkowych do kształtowania określonej, przekazanej ich zakresowi sprawy, przy czym ostateczne jej załatwienie następuje z mocy aktu tylko jednego z tych organów. Może ono polegać na wspólnym ustaleniu

nej strony naczelnika urzędu skarbowego, a z drugiej wójta odpowiedzialnego za wykonanie budżetu gminy. Zgoda lub wniosek wydawane są w formie postanowienia, na które nie służy zażalenie. Brak zgody wójta jest wiążący dla naczelnika urzędu skarbowego. Z kolei wyrażenie zgody przez wójta nie oznacza, że naczelnik urzędu skarbowego automatycznie przyzna ulgę – muszą jeszcze zostać spełnione przesłanki ustawowe przemawiające za udzieleniem ulgi. Zatem to naczelnik, jako organ prowadzący postępowanie w sprawie, na podstawie zgromadzonego materiału podejmuje decyzję uznaniową w tym zakresie³⁹.

W ramach swojej kompetencji, wójt jest również uprawniony do wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 14j O.p.). Wspomnianą interpretację można określić jako formę odpłatnego uzyskania informacji i urzędowego poświadczenia, że opisany we wniosku o wydanie interpretacji stan faktyczny (rzeczywisty lub projektowany) jest w ocenie wójta zgodny z prawem obowiązującym w dniu wydania takiej interpretacji⁴⁰. Interpretacja indywidualna jest wydawana – jak zostało już zaznaczone powyżej – na pisemny, odpłatny wniosek zainteresowanego, który powinien przede wszystkim zawierać wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz własne stanowisko zainteresowanego w sprawie, a także oświadczenie wnioskodawcy, złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem w dniu jego złożenia nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej, a tak-

sposobu załatwienia sprawy, załatwieniu tej samej sprawy w różnych stadiach, wyrażeniu przez jeden organ zgody na proponowany sposób jej załatwienia lub sprzeciwieniu się projektowi rozstrzygnięcia. S. Presnarowicz, *Ułgi i zwolnienia uznaniowe stosowane przez wójtów, burmistrzów, prezydentów: pomoc publiczna dla przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 83–83.

³⁹ L. Etel, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Warszawa 2009, s. 378.

⁴⁰ C. Kosikowski, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), Warszawa 2009, s. 484.

że, że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. Wójt dokonuje oceny stanowiska przedstawionego przez zainteresowanego wraz z jego uzasadnieniem prawnym. Może odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeśli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie. W razie negatywnej oceny interpretacja indywidualna zawiera opis prawidłowego stanowiska wraz z jego uzasadnieniem prawnym (art. 14c O.p.). Instytucja ta służy, z jednej strony zapewnieniu jednolitości stosowania przepisów ustaw podatkowych, a z drugiej umożliwia prawidłowe wywiązywanie się przez podatników z nałożonych na nich obowiązków, a także zapewnia trwałość, przewidywalność i pewność stanowiska organu podatkowego w kontekście podejmowanych działań gospodarczych.

Art. 66 O.p. reguluje szczególny przypadek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Polega on na przeniesieniu własności rzeczy lub praw majątkowych podatnika na rzecz gminy⁴¹. Zaznaczyć jednak należy, że instytucja ta ma zastosowanie jedynie w sytuacji zaistnienia po stronie podatnika zaległości podatkowych⁴² w podatkach stanowiących dochód budżetu gminy. Jej szczególny charakter wynika z co najmniej dwóch powodów. Po pierwsze: jest to niepieniężny sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego⁴³, a po drugie: przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych następuje na podstawie umowy. O.p. wymaga, aby wspomniana

⁴¹ Z uwagi na przyjęty temat opracowania został pominięty Skarb Państwa, powiat i województwo jako uprawnieni do stosowania tej formy wygaśnięcia zobowiązania podatkowego – w dwóch ostatnich przypadkach wynika to także z tego, że te jednostki samorządu terytorialnego nie mają aktualnie własnych dochodów podatkowych.

⁴² Zaległość podatkowa to nie zapłacony w terminie płatności podatek, nie zapłacona w terminie płatności rata podatku lub zaliczka na podatek (art. 51 O.p.).

⁴³ Jest to wyjątek od podstawowej, pieniężnej formy wygasania zobowiązań podatkowych. Zgodnie z treścią art. 6 O.p. podatek to publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

umowa została zawarta w formie pisemnej⁴⁴, pomiędzy podatnikiem, a wójtem. Ponadto instytucję tą można zastosować wyłącznie na wniosek podatnika, co w konsekwencji wyklucza możliwość wzajemnego nakłaniania się „zainteresowanych” do jej zawarcia. Przeniesienie własności rzeczy i prawa majątkowego następuje zatem na podstawie czynności cywilnoprawnej (umowy), a stwierdzenie wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w decyzji wydanej przez wójta⁴⁵. W decyzji tej organ podatkowy określa w jakiej kwocie zaległość podatkowa podatnika wygasła.

V. Właściwość miejscowa to uprawnienie organu podatkowego do prowadzenia postępowania w określonej sprawie ze względu na terytorialny zasięg jego kompetencji⁴⁶. Zgodnie z postanowieniami O.p., jeśli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organu podatkowego ustala się według miejsca zamieszkania albo siedziby podatnika, płatnika, inkasenta lub podmiotu wymienionego w art. 133 § 2 (art. 17 § 1 O.p.). Takie uregulowanie nakazuje w pierwszej kolejności zwrócić się do przepisów ustaw podatkowych, które mogą w sposób odmienny kształtować właściwość miejscową organu podatkowego. Jednakże modyfikacja właściwości miejscowej organu podatkowego może mieć miejsce także w oparciu o przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych⁴⁷.

W podatku od nieruchomości (art. 6 ust. 7 u.p.o.l.), podatku rolnym (art. 6 ust. 6 u.p.r.), a także w podatku leśnym (art. 6. ust. 3 u.p.l.) wójt jest organem podatkowym właściwym miejscowo ze względu na miejsce położenia przedmiotu opodatkowania⁴⁸. Na-

⁴⁴ Jednakże przepisy prawa mogą przewidywać formę szczególną dla zawarcia takiej umowy.

⁴⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 360.

⁴⁶ J. Małecki, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, A. Gomułowicz, J. Małecki, Warszawa 2010, s. 459.

⁴⁷ Dz. U. nr 165, poz. 1371 z późn. zm.

⁴⁸ Przedmiot opodatkowania to element konstrukcji wewnętrznej podatku wskazujący od czego podatek jest płacony. Są to sytuacje faktyczne lub prawne,

tomiast w podatku od środków transportowych właściwym miejscowo jest wójt tej gminy, na terytorium której znajduje się siedziba albo miejsce zamieszkania podatnika (art. 9 ust. 7 u.p.l.). Jest to podstawowa regulacja, od której ten sam przepis przewiduje odstępstwa. Jeśli podatnikiem jest przedsiębiorstwo wielozakładowe lub podmiot, w którego skład wchodzi wydzielone jednostki organizacyjne – wówczas organem podatkowym właściwym miejscowo jest organ na terenie którego znajduje się zakład lub jednostka.

Ustalając właściwość miejscową opłat lokalnych uregulowanych w u.p.o.l. należy sięgnąć do przepisów wspomnianego już rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie właściwości organów podatkowych. Zgodnie z jego § 8, w sprawach opłaty targowej właściwość miejscową organu podatkowego ustala się według miejsca położenia targowiska, natomiast w stosunku do opłaty miejscowej według miejsca położenia miejscowości w której jest pobierana. Należy zaznaczyć, iż ani przepisy u.p.o.l., ani regulacje zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie właściwości organów podatkowych, nie określają właściwości miejscowej organu podatkowego w odniesieniu do opłaty uzdrowiskowej i opłaty od posiadania psów. Należy zatem przyjąć, iż w tych dwóch przypadkach będą miały zastosowanie przepisy ogólne wynikające z O.p., czyli właściwość miejscową wójta wyznaczać będzie miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika, a to może okazać się rozwiązaniem absurdalnym⁴⁹.

z zaistnieniem których przepisy prawa wiążą obowiązek zapłaty podatku przez podmioty, które w tych sytuacjach się znalazły. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, A. Złasiński, *op. cit.*, s. 210.

⁴⁹ L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 415 i 419; G. Dudar, *Wybrane problemy związane z poborem opłaty miejscowej, uzdrowiskowej i od posiadania psów*, [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010, s. 76–80.

VI. Podsumowując należy stwierdzić, że wójt poprzez przyznane mu przepisami prawa kompetencje, zapewnia sprawny i skuteczny wymiar oraz pobór podatków i opłat lokalnych. Ich realizacja opiera się na przepisach szczegółowego i ogólnego prawa podatkowego uzupełnionego stosownymi uchwałami rady gminy. Zatem właściwe funkcjonowanie organów gminy, rady gminy jako organu uchwałodawczego, a przede wszystkim wójta jako organu podatkowego, gwarantuje sprawne działanie systemu podatkowego na terenie tej jednostki samorządu terytorialnego.

Warto jeszcze zwrócić uwagę, że pozycja wójta w prawie podatkowym jest ściśle związana z piastowaniem funkcji organu wykonawczego. Osoba, która z jakichkolwiek powodów przestaje być wójtem (np. na skutek upływu kadencji, odwołania lub rezygnacji) traci jednocześnie kompetencje do działania w sprawach podatkowych. Podobna sytuacja ma miejsce w razie zawieszenia organów gminy i ustanowienia zarządu komisarycznego (art. 97 u.s.g.)⁵⁰. W celu sprawniejszej realizacji swoich obowiązków wójt może upoważnić swoich zastępców bądź innych pracowników urzędu gminy do wydawania decyzji administracyjnych w swoim imieniu (art. 33 u.s.g.). Osoby te działają w oparciu o regulamin organizacyjny, nadany przez wójta w drodze zarządzenia.

ABSTRACT

Commune administrator, mayor, President of the city as a tax organ (selected problems)

A commune by operation of binding legal provisions, disposes its own incomes in a form of taxes and local charges. These performances are assessed and collected by communal tax organs in a person of the commune administrator, mayor, President of the city. Implementation of tax revenues decides on the amount of proceeds to budget of the commune and in a consequence it influences a possibility of performance of tasks imposed on it. Therefore, the communal tax organs were granted adequate powers and responsibilities indispensable for a cor-

⁵⁰ A. Szewc, [w:] *op. cit.*, s. 62.

rect and effective implementation of taxes and local rates. An essential element for the commune administrator (mayor, President of the city) as the tax organ is also a resolution-making activity of the commune council. The mentioned council creates regulations of the local tax law, which constitute the grounds for activity for the tax organ.