

Warszawa, 12 grudnia 2024 r.

BEOS-2412/24

Pan
Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

DS. 1120. 493.2024
13.12.2024 r.

**Opinia w sprawie oceny skutków regulacji
poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach
lokalnych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa
(druk sejmowy nr 866)**

Na podstawie art. 34 ust. 9a uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 roku – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (Monitor Polski z 2022 r. poz. 990, ze zmianami) sporządza się następującą opinię:

I. Problem, który zamierzają rozwiązać Wnioskodawcy

Z analizy uzasadnienia projektowanej ustawy i dołączonych do niej Deklarowanych Skutków Regulacji (DSR) wynika, że w zakresie podatku od nieruchomości podstawowym problemem, jaki ma zostać rozwiązany w wyniku przyjęcia postulowanej regulacji, jest brak możliwości sprawdzenia przez podatników w jednym miejscu (jednym publikatorze) wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących w różnych gminach. Drugi ze wskazanych problemów – brak możliwości automatyzacji procesu ustalania wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących w różnych gminach – jest pochodną braku ogłaszania w jednym miejscu (jednym publikatorze) stawek tego podatku obowiązujących w różnych gminach i stosowania przez te gminy różnych sposobów publikowania podjętych uchwał. Taki stan rzeczy – zdaniem Wnioskodawców – stanowi istotne utrudnienie dla podatników mających nieruchomości położone w więcej niż jednej gminie.

Co prawda – jak wskazano w uzasadnieniu projektu – w obecnym stanie prawnym organy podatkowe właściwe w sprawach podatku od nieruchomości sporządzają co roku sprawozdanie podatkowe w zakresie podatku od nieruchomości, które zawiera informacje m.in. o wysokości stawek tego podatku

obowiązujących na terenie danej gminy, jednak termin przekazania tego sprawozdania do ministra właściwego do spraw finansów publicznych – do końca pierwszego kwartału danego roku podatkowego – powoduje, że dane z tego sprawozdania, choć publikowane przez Ministra Finansów w formie pliku typu Excel, są bezużyteczne dla podatników (por. art. 7b ust. 1, ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 u.p.lok.¹). Płatność pierwszej raty podatku od nieruchomości upływa bowiem, jak wskazano w uzasadnieniu, w lutym każdego roku podatkowego.

Dodatkowo w uzasadnieniu projektu zauważono, że w przypadku podatników mających nieruchomości położone w wielu gminach proces ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości może zająć „kilka tygodni żmudnej, ręcznej pracy, powtarzanej co roku”. Proces ten nie może być zautomatyzowany, bowiem gminy publikują uchwały w sprawie stawek podatku od nieruchomości w różny sposób – „jako skan samej uchwały, bezpośrednio na stronie, w PDF, itp.” Przyjęcie projektowanego rozwiązania pozwoli zautomatyzować ten proces.

W odniesieniu do zmiany Ordynacji podatkowej² jako podstawowy problem regulacyjny wskazano brak mechanizmu, który – biorąc pod uwagę wielość samorządowych organów podatkowych (wójtów, burmistrzów, prezydentów miast) uprawnionych do wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego odnośnie do podatku od nieruchomości – zapewniłby ujednolicenie linii interpretacyjnej w skali całego kraju w zakresie tego podatku.

Dodatkowo wskazano, że interpretacje te nie są publikowane w Systemie Informacji Celno-Skarbowej Eureka ani w żadnej innej bazie interpretacji indywidualnych, co powoduje, że ani gminy, ani podatnicy nie mają możliwości sprawdzenia, jaka linia interpretacyjna jest przeważająca.

II. Rozwiązanie rekomendowane przez Wnioskodawców

Rozwiązaniem problemów wskazanych w uzasadnieniu projektowanej ustawy i dołączonym do niej DSR jest nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz Ordynacji podatkowej i wprowadzenie regulacji:

- 1) umożliwiających podatnikom sprawdzenie w jednym miejscu (jednym publikatorze), we właściwym terminie i w sposób zautomatyzowany, wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących w różnych gminach;
- 2) zapewniających ujednolicenie linii interpretacyjnej w skali całego kraju w zakresie podatku od nieruchomości.

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70, ze zm.).

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.; dalej: o.p.).

Ad 1

W zakresie podatku od nieruchomości projektowana ustawa:

po pierwsze – nakłada na przewodniczącego rady gminy obowiązek przesłania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych informacji o wysokości stawek podatku od nieruchomości, określonych na dany rok, w terminie do 30 listopada roku, w którym podjęta została uchwała określająca wysokość tych stawek (ust. 1 w nowym art. 7c u.p.lok.), przy czym informacja ta ma być:

a) sporządzona na formularzu według wzoru określonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w drodze obwieszczenia, opublikowanego w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującej ministra właściwego do spraw finansów publicznych (ust. 2 w nowym, art. 7c u.p.lok.),

b) przesłana za pośrednictwem systemu teleinformatycznego (ust. 3 w nowym art. 7c u.p.lok.);

po drugie – zobowiązuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych do publikacji informacji o wysokości stawek podatku od nieruchomości określonych przez radę gminy na następny rok w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującej ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz udostępnienia tych informacji w systemie teleinformatycznym w sposób zapewniający korzystanie z tych informacji przez podatników (ust. 4 w nowym art. 7c u.p.lok.). Jeżeli przewodniczący rady gminy nie przekaze informacji o wysokości stawek podatku od nieruchomości w terminie określonym w art. 7c ust. 1 u.p.lok., minister właściwy do spraw finansów publicznych obowiązany będzie do opublikowania dla tej gminy wysokości stawek przyjętych w poprzednim roku (ust. 5 zdanie pierwsze w nowym art. 7c u.p.lok.);

po trzecie – wprowadza regulację, zgodnie z którą w przypadku, gdy przewodniczący rady gminy nie przekaze informacji o wysokości stawek podatku od nieruchomości w terminie określonym w art. 7c ust. 1 u.p.lok. podatnik będzie mógł „skorzystać z wysokości stawki podatku od nieruchomości” opublikowanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w trybie określonym w projektowanym art. 7c ust. 5 zdanie pierwsze u.p.lok. (ust. 5 zdanie drugie w nowym art. 7c u.p.lok.).

Ad 2

W zakresie Ordynacji podatkowej projektowana ustawa:

po pierwsze – wprowadza obowiązek zamieszczania w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych interpretacji indywidualnych dotyczących podatku od nieruchomości, wydawanych przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta) oraz informacji o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia takiej interpretacji indywidualnej (nowy § 6 w art. 14i o.p. – art. 2 pkt 1 projektu);

po drugie – nakłada na wójta, burmistrza (prezydenta miasta) obowiązek

przesyłania, bez zbędnej zwłoki, do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, wydanej interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości oraz informacji o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia takiej interpretacji indywidualnej (nowy § 2b w art. 14j o.p. – art. 2 pkt 2 projektu).

III. Inne rozwiązania rozważane przez Wnioskodawców

Wnioskodawcy nie rozważali rozwiązań alternatywnych. Ich zdaniem przyjęto najprostsze rozwiązanie problemów wskazanych w pkt I Opinii.

IV. Rozwiązania przyjmowane w innych państwach, w szczególności państwach członkowskich OECD/UE

W większości państw OECD stawki podatków od nieruchomości są ustalane przez gminy na podstawie upoważnień określanych w przepisach przyjmowanych na poziomie krajowym³. W poszczególnych państwach przyjęto różne rozwiązania w zakresie publikacji informacji o wysokości stawek podatków lokalnych, w tym podatków od nieruchomości. Ustawowy obowiązek publikowania informacji o stawkach podatku od nieruchomości na poziomie centralnym, wynikający z ustawy o podatku gruntowym, obowiązuje np. w Estonii. Z kolei we Francji udostępnianie na poziomie centralnym informacji o stawkach podatków lokalnych wynika z obowiązków nałożonych na administrację publiczną w ustawie o Republice cyfrowej⁴. W Irlandii informacje takie są prezentowane przez administrację centralną w ramach ogólnej polityki zapewniania informacji obywatelom. W powyższych państwach w ustawach regulujących kwestie ustalania i pobierania podatków lokalnych, w tym od nieruchomości, nie zidentyfikowano przepisów odnoszących się do obowiązku publikacji na poziomie centralnym interpretacji podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości.

W Estonii, zgodnie z ustawą o podatku gruntowym, stawkę podatku gruntowego ustala rada gminy dla poszczególnych grup przeznaczenia gruntów najpóźniej do 1 października roku poprzedzającego rok podatkowy. Władze gminy wprowadzają informacje o stawce podatku do systemu informacji o podatku gruntowym do 2 października roku poprzedzającego rok podatkowy. System ten jest elektroniczną bazą danych, której celem jest gromadzenie i przetwarzanie

³ *Housing Taxation in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, 2022, No. 29, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/07/housing-taxation-in-oecd-countries_1ee79763/03dfe007-en.pdf#page73; *Making Property Tax Reform Happen in China. A Review of Property Tax Design and Reform Experiences in OECD Countries*, OECD Fiscal Federalism Studies, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/bd0fbae3-en.pdf?expires=1731921790&id=id&accname=oid031443&checksum=67800710C5978BD4260D2E1972B46DFF>.

⁴ *LOI n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique*, <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000033202746/2024-11-19>.

informacji potrzebnych do obliczenia podatku gruntowego. Stanowi on część rejestru podatników prowadzonego, na podstawie ordynacji podatkowej⁵, przez Estoński Urząd Podatków i Ceł. W przypadku gdy zmienione stawki podatku nie zostaną wprowadzone do systemu informacji o podatku gruntowym do 2 października roku poprzedzającego rok podatkowy, podatek gruntowy oblicza się według stawek obowiązujących w roku poprzednim. Zgodnie z ustawą o podatku gruntowym stawki podatku są publikowane na stronie internetowej Estońskiego Urzędu Podatków i Ceł⁶.

We Francji, zgodnie z ogólnym kodeksem podatkowym⁷, władze lokalne informują organy podatkowe przed 15 kwietnia każdego roku (lub 15 dni od otrzymania informacji wymaganych do sporządzenia budżetu⁸) o decyzjach dotyczących stawek podatków bezpośrednich pobieranych na ich rzecz, w tym podatków od nieruchomości zabudowanych i niezabudowanych. Jeśli władze lokalne nie prześlą takich informacji w terminie, podatki mogą być pobierane zgodnie z decyzjami z poprzedniego roku. W celu zapewnienia informacji obywatelom i zgodnie z przepisami ustawy o Republice cyfrowej, Generalna Dyrekcja ds. Finansów Publicznych (*La direction générale des Finances publiques*, DGFIP) Ministerstwa Budżetu i Rachunków Publicznych prowadzi politykę otwierania swoich danych⁹, w tym na swoich stronach internetowych prezentuje aktualne i historyczne dane nt. stawek podatków lokalnych¹⁰.

W Irlandii obowiązuje lokalny podatek od nieruchomości (*Local Property Tax*, LPT), którego podstawowa stawka (kwotowa) uzależniona jest od wartości nieruchomości i ustalana na poziomie centralnym, ale jej wysokość może być dostosowana na poziomie lokalnym (zmniejszona lub zwiększona o 15%). Zgodnie z ustawą o finansach (lokalny podatek od nieruchomości) z 2012 r.¹¹ władze lokalne przesyłają do administracji skarbowej informacje o podjęciu uchwały o zmianie podstawowego lokalnego podatku od nieruchomości o tzw. lokalny czynnik dostosowujący (*local adjustment factor*) do 15 października roku, w którym została przyjęta uchwała¹². Jeśli władze lokalne dokonały notyfikacji, zmiana

⁵ *Taxation Act*, RT I 2002, 26, 150, wersja ujednolicona w jęz. angielskim, <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/518102024011/consolide>.

⁶ Informacje o stawkach podatku gruntowego na stronie internetowej Estońskiego Urzędu Podatków i Ceł, <https://www.emta.ee/en/private-client/taxes-and-payment/other-taxes/land-tax#contacts>.

⁷ *Code général des impôts*,

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2024-11-19.

⁸ Informacje takie przekazuje do władz lokalnych Generalna Dyrekcja ds. Finansów Publicznych (*La direction générale des Finances publiques*, DGFIP) Ministerstwa Budżetu i Rachunków Publicznych.

⁹ Informacje ze strony internetowej DGFIP, *Ouverture des données publiques de la DGFIP*, <https://www.impots.gouv.fr/ouverture-des-donnees-publiques-de-la-dgfip>.

¹⁰ Informacje ze strony internetowej DGFIP, *La fiscalité directe locale analysée par la DGFIP*, <https://www.impots.gouv.fr/statistiques-collectivites-locales>; informacje ze strony internetowej francuskiego Ministerstwa Budżetu i Rachunków Publicznych, *Impôts locaux: visualisez les données près de chez vous*, <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/impots-locaux-fiscalite-donnees-carte-ville#>.

¹¹ *Finance (Local Property Tax) Act 2012*, <https://revisedacts.lawreform.ie/eli/2012/act/52/revised/en/html#SEC13>.

¹² Do 31 sierpnia, jeśli jest to rok, w którym ulega zmianie data ustalania wartości nieruchomości – *valuation date*, która zmienia się co 4 lata.

wchodzi w życie 1 listopada roku, w którym władze lokalne przesyłały informację do administracji skarbowej i ma zastosowanie do LPT należnego w kolejnym roku kalendarzowym. Zgodnie z przepisami wykonawczymi do ustawy¹³ w ciągu 14 dni od przekazania informacji do administracji skarbowej władze lokalne są zobowiązane opublikować na swojej stronie internetowej i w lokalnej prasie informacje o zmianie wysokości lokalnego czynnika dostosowującego. Informacje o aktualnych stawkach lokalnych czynników dostosowujących publikowane są na stronie administracji skarbowej¹⁴, jednak z zastrzeżeniem, że w przypadku jakichkolwiek rozbieżności między wersją dokumentu uzyskaną ze strony internetowej a oficjalną wersją, w tym przepisami prawa, wiążąca jest wersja oficjalna. W ankietach przesłanych w ramach konsultacji społecznych dotyczących analizowanego projektu ustawy nie odniesiono się do konkretnych rozwiązań przyjmowanych w innych państwach, w szczególności państwach członkowskich OECD/UE.

V. Skutki prawne projektowanej ustawy

Oceniając projektowane regulacje należy w pierwszej kolejności odnieść się do problemów, jakie projekt ma rozwiązywać:

- 1) w przypadku zmiany u.p.lok – brak możliwości sprawdzenia przez podatników w jednym miejscu (jednym publikatorze) wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących w różnych gminach oraz brak możliwości automatyzacji procesu ustalania wysokości stawek podatku od nieruchomości obowiązujących w różnych gminach;
- 2) w przypadku zmiany Ordynacji podatkowej – brak mechanizmu, który – biorąc pod uwagę wielość samorządowych organów podatkowych (wójtów, burmistrzów, prezydentów miast) uprawnionych do wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego odnośnie do podatku od nieruchomości – zapewniłby ujednolicenie linii interpretacyjnej w skali całego kraju w zakresie tego podatku.

Ad 1

W kontekście problemów zdefiniowanych w odniesieniu do obecnych rozwiązań obowiązujących w podatku od nieruchomości oraz propozycji nowych regulacji (zob. pkt I i II Opinii) należy zauważyć, że zgodnie z art. 88 ust. 1 Konstytucji RP warunkiem wejścia w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie, przy czym zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określa ustawa (ust. 2). Obecnie w tym zakresie obowiązuje ustawa

¹³ *Local Property Tax (Local Adjustment Factor) Regulations 2022*, S.I. No. 358/2022, <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2022/si/358/made/en/print>.

¹⁴ Informacje ze strony Internetowej irlandzkiej administracji skarbowej, <https://www.revenue.ie/en/property/local-property-tax/valuing-your-property/determining-lpt-charge.aspx>.

z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych¹⁵.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.og.ak.nor. ogłoszenie aktu normatywnego w dzienniku urzędowym jest obowiązkowe, z tym, że odrębna ustawa może wyłączyć obowiązek ogłaszania aktu normatywnego niezawierającego przepisów powszechnie obowiązujących (ust. 2).

Dziennikami urzędowymi w rozumieniu u.og.ak.nor. są, obok Dziennika Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej i Dziennika Urzędowego Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, także m.in. wojewódzkie dzienniki urzędowe (por. art. 8). W tych ostatnich ogłasza się m.in. akty prawa miejscowego stanowione przez sejmik województwa, organ powiatu oraz organ gminy, w tym statuty województwa, powiatu i gminy (por. art. 13 pkt 2 u.og.ak.nor.).

Zgodnie z art. 87 Konstytucji RP, źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są, poza Konstytucją, ustawami, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi oraz rozporządzeniami (ust. 1), na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego (ust. 2). Natomiast zgodnie z art. 94 Konstytucji RP organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów, przy czym zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa. Tym samym za akt prawa miejscowego uznać należy taki akt, który: a) ma charakter normatywny, czyli ustanowiono w nim normy o charakterze generalnym i abstrakcyjnym, b) nie ma charakteru wyłącznie wewnętrznie obowiązującego, czyli zawiera normy postępowania skierowane nie tylko do organów i podmiotów organizacyjnie podporządkowanych organowi wydającemu akt, c) został wydany przez organ administracji terenowej i obowiązuje tylko na obszarze działania organu, który go ustanowił¹⁶. Natomiast warunkami ważności aktu prawa miejscowego są: a) wydanie na podstawie i w celu wykonania upoważnienia ustawowego, b) wydanie przez organy określone w upoważnieniu ustawowym, c) regulowanie tylko i wyłącznie spraw określonych w upoważnieniu w sposób zgodny z normami wyższego rzędu¹⁷.

Niewątpliwie uchwały rad gmin określające wysokość stawek podatku od nieruchomości spełniają każdy z tych warunków: mają charakter normatywny, nie mają charakteru wyłącznie wewnętrznie obowiązującego, są wydawane przez radę gminy i obowiązują na obszarze działania tej rady, są wydawane na podstawie i w celu wykonania upoważnienia ustawowego, przez organ wskazany w ustawie i regulują sprawy określone w tym upoważnieniu (por. art. 5 u.p.lok.).¹⁸ Tym samym podlegają ogłoszeniu we właściwym wojewódzkim dzienniku urzędowym, zgodnie

¹⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 1461; dalej: u.og.ak.nor.

¹⁶ Por. G. Wierczyński, *Komentarz do ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych [w:] Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, wyd. II, publ. Lex, komentarz do art. 13, pkt 4.*

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Por. również L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Temida 2, Białystok 2004, s. 67-90.

z przepisami u.og.ak.nor., a ich nieogłoszenie lub niedopełnienie innych warunków zawartych w tej ustawie skutkuje tym, że uchwały te nie obowiązują¹⁹. Ogłoszenia tych uchwał w wojewódzkim dzienniku urzędowym, zgodnie z przepisami u.og.ak.nor., nie może zastąpić publikacja w innym publikatorze, np. w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP), o którym mowa w ustawie z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej²⁰, co proponują Wnioskodawcy²¹.

Zgodnie z projektowanym z art. 7c ust. 4 u.p.lok. minister właściwy do spraw finansów publicznych w terminie do 31 grudnia danego roku podatkowego ma publikować informację o wysokości stawek podatku od nieruchomości określonych przez radę gminy na następny rok w Biuletynie Informacji Publicznej „na stronie podmiotowej obsługującej” tego ministra oraz udostępniać te informacje w systemie teleinformatycznym w sposób zapewniający korzystanie z tych informacji przez podatników.

Jak wynika z przytoczonych wcześniej przepisów Konstytucji RP (art. 87, art. 88 i art. 94) oraz u.og.ak.nor. (art. 2, art. 8, art. 13), ani publikacja w BIP, ani udostępnienie uchwał określających wysokość stawek podatku od nieruchomości obowiązujących w danym roku podatkowym w systemie teleinformatycznym nie wypełniają warunków, od spełnienia których uzależnione jest wejście aktu normatywnego w życie. Co prawda, w projekcie nie wskazano wprost, że proponowane zasady ogłaszania stawek podatku od nieruchomości mają zastąpić ogłaszanie uchwał rad gmin w sposób przewidziany w u.og.ak.nor., jednak w opiniowanym projekcie – oprócz regulacji zobowiązującej ministra właściwego do spraw finansów publicznych do publikacji takiej informacji w BIP (ust. 4 w projektowanym art. 7c u.p.lok.) – nakazano ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w przypadku gdy przewodniczący rady gminy nie przekaze informacji o wysokości stawek podatku od nieruchomości w terminie określonym w art. 7c ust. 1 u.p.lok. (do 30 listopada roku, w którym podjęta została uchwała określająca wysokość tych stawek), opublikowanie dla tej gminy wysokości stawek przyjętych w poprzednim roku (ust. 5 zdanie pierwsze w nowym art. 7c u.p.lok.). W takim przypadku podatnik będzie mógł „skorzystać z wysokości stawki podatku od nieruchomości” opublikowanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w trybie określonym w projektowanym art. 7c ust. 5 zdanie pierwsze u.p.lok. (ust. 5 zdanie drugie w nowym art. 7c u.p.lok.). Takie rozwiązanie należy uznać za wadliwe z konstytucyjnego punktu widzenia (art. 88 ust. 1) oraz niespójne z zasadami ogłaszania aktów normatywnych wynikającymi z u.og.ak.nor. Projektowana regulacja uzależnia bowiem obowiązywanie stawki podatku od nieruchomości nie od ogłoszenia stosownej uchwały rady gminy w wojewódzkim dzienniku urzędowym, lecz od przesłania (przekazania) przez przewodniczącego rady gminy ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w terminie

¹⁹ *Ibidem*, s. 224.

²⁰ Dz. U. z 2022 r. poz. 902; dalej: u.in.publ.

²¹ Zob. postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lutego 1991 r.: sygn. akt S 2/91, publ. OTK z 1991 r. nr 1, poz. 30, oraz sygn. akt W 3/90, publ. OTK z 1991 r. nr 1, poz. 27, w których podkreślono, że domniemanie autentyczności przysługuje tylko tekstowi ogłoszonemu w sposób urzędowy.

wskazany w projektowanym art. 7c ust. 1 u.p.lok. (do 30 listopada), informacji o wysokości stawek tego podatku. Projektowany art. 7c ust. 5 u.p.lok. wprost stanowi, że w przypadku nieprzekazania informacji przez przewodniczącego rady gminy w ustawowym terminie minister właściwy do spraw finansów publicznych obowiązany jest opublikować informacje o wysokości stawki dotychczasowej, zaś podatnik „może skorzystać z wysokości stawki podatku opublikowanej” przez tego ministra.

Dodatkowo w kontekście projektowanej regulacji należy zauważyć, że już obecnie ustawodawca przewidział sytuację, w której możliwe jest obowiązywanie stawek dotychczasowych. Zgodnie z art. 20a ust. 1 u.p.lok., w przypadku nieuchwalenia przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy²². Obowiązywanie stawki dotychczasowej uzależniono w tym przypadku od nieuchwalenia nowej stawki przez radę gminy, co ma chronić zarówno podatnika przed obowiązkiem stosowania stawek maksymalnych, określonych w ustawie, jak i gminę przed negatywnym następstwem niepodjęcia uchwały o wysokości stawek obowiązujących w następnym roku podatkowym, co może skutkować uznaniem, że w danym roku podatkowym nie będą obowiązywały żadne stawki²³.

Wnioskodawcy wskazują, że projekt dotyczy wszystkich „płatników” podatku od nieruchomości (pkt 4 DSR), a więc osób fizycznych, osób prawnych i jednostek organizacyjnych, w tym spółek nieposiadających osobowości prawnej.

W tym kontekście – w aspekcie prawnym – należy zauważyć, że w przypadku osób fizycznych zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości powstaje, co do zasady, w drodze decyzji organu podatkowego właściwego ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, z chwilą doręczenia podatnikowi tej decyzji (por. art. 6 ust. 7 u.p.lok. i art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Oznacza to, że na podatniku ciąży wyłącznie obowiązek złożenia właściwemu organowi podatkowemu informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, przy czym obowiązek ten zrealizowany powinien zostać w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub sposobu wykorzystania przedmiotu opodatkowania (por. art. 6 ust. 3 i 6 u.p.lok.). Wysokość podatku ustala organ podatkowy, zaś podatek płatny jest w czterech ratach, w terminach: do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego, z tym, że jeżeli decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie zostanie doręczona co najmniej na 14 dni przed upływem płatności pierwszej raty podatku, płatność podatku (raty podatku) powinna nastąpić w terminie 14 dni od dnia doręczenia podatnikowi decyzji (por. art. 47 § 1 i 2 o.p.). Taki tryb ustalania zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości w odniesieniu do osób fizycznych przesądza o tym, że podatnik, dla celów wykonania zobowiązania podatkowego, nie musi z wyprzedzeniem znać

²² Zasada ta dotyczy również stawek podatku od środków transportowych (z zastrzeżeniem art. 20a ust. 2 u.p.lok.) oraz opłat: targowej, miejscowej i uzdrowiskowej (por. art. 20a ust. 1 u.p.lok.).

²³ Zob. również L. Etel, *op.cit.*, s. 85-90.

obowiązującej w danym roku podatkowym stawki tego podatku. Stawka ta będzie wynikać z decyzji organu podatkowego, w której zostanie przywołana stosowna uchwała rady gminy określająca wysokość stawek obowiązujących w tym podatku w danym roku.

Odmierna sytuacja ma miejsce w przypadku osób prawnych, jednostek organizacyjnych oraz spółek nieposiadających osobowości prawnej, jednostek organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, jednostek organizacyjnych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe oraz osób fizycznych będących współwłaścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych wraz z osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej lub spółkami nieposiadającymi osobowości prawnej. W tym przypadku zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (por. art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Zgodnie z art. 6 ust. 9 i 11 u.p.lok. podmioty te są obowiązane:

- 1) składać, w terminie do 31 stycznia, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku;
- 2) odpowiednio skorygować deklaracje w razie zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w art. 6 ust. 3 u.p.lok.²⁴, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tego zdarzenia;
- 3) wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości – bez wezwania – na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do 15. każdego miesiąca, a za styczeń do 31 stycznia.

Taki tryb powstawania zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości w odniesieniu do podmiotów, o których mowa w art. 6 ust. 9 i 11 u.p.lok. oznacza, że podmioty te – dla celów wykonania ciążącego na nich zobowiązania podatkowego w tym podatku – muszą znać wysokość stawek tego podatku, obowiązujących w danym roku podatkowym, przed 31 stycznia roku podatkowego, a więc przed upływem terminu do zapłaty pierwszej raty podatku.

W tym kontekście należy zauważyć, że zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą TK podatnik powinien znać wysokość ciążących na nim obowiązków podatkowych co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego, którego obowiązki te dotyczą. Zasada ta – ogłaszania co najmniej na miesiąc przed końcem poprzedniego roku podatkowego zmian dotyczących

²⁴ Zgodnie z art. 6 ust. 3 u.p.lok., jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.

podatków – ma, zdaniem TK, zastosowanie do wszystkich podatków, w których wymiar podatku dokonywany jest za okresy roczne²⁵, a do nich należy również podatek od nieruchomości (por. art. 6 ust. 7 i 9 u.p.lok.). Tym samym zarówno uchwały rad gmin określające wysokość stawek podatku od nieruchomości, jak i ich ogłoszenie powinno nastąpić co najmniej miesiąc przed końcem roku podatkowego poprzedzającego rok, w którym stawki te mają obowiązywać. Jest to termin wystarczający nie tylko na zapoznanie się z obowiązującymi stawkami w przypadku posiadania przez podatnika przedmiotu opodatkowania tylko w jednej gminie, lecz również więcej niż jednej gminie. Dodatkowo należy zauważyć, że w obecnym stanie prawnym akty normatywne i inne akty prawne podlegające ogłoszeniu ogłasza się w formie dokumentu elektronicznego w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne²⁶, chyba że ustawa stanowi inaczej (por. art. 2a ust. 1 u.og.ak.nor.). Zgodnie z art. 2a ust. 2 u.og.ak.nor. dzienniki urzędowe wydaje się w postaci elektronicznej, chyba że ustawa stanowi inaczej. Natomiast zgodnie z art. 2a ust. 3 u.og.ak.nor. dla każdego dziennika urzędowego wydawanego w postaci elektronicznej organ wydający prowadzi odrębną stronę internetową. Tym samym nie można uznać, że podatnik ma utrudniony dostęp do informacji o wysokości obowiązujących w poszczególnych gminach stawkach podatków i opłat lokalnych, w tym przypadku podatku od nieruchomości.

Wnioskodawcy postulują, aby stawki podatku od nieruchomości obowiązujące w poszczególnych gminach były publikowane w zbiorczej informacji przez ministra właściwego o spraw finansów publicznych w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra oraz udostępnione w systemie teleinformatycznym w sposób zapewniający korzystanie z tych informacji przez podatników. W tym kontekście należy zauważyć, że choć informacja o stawkach podatku od nieruchomości obowiązujących w gminie jest informacją publiczną w rozumieniu ustawy o dostępie do informacji publicznej (por. art. 1 ust. 1), to jednak – zgodnie z art. 1 ust. 2 u.in.publ. – przepisy tej ustawy nie naruszają przepisów innych ustaw określających odmienne zasady i tryb dostępu do informacji będących informacjami publicznymi. Jak wskazuje się w orzecznictwie sądowym i piśmiennictwie przepis ten (art. 1 ust. 2 u.in.publ.) „oznacza, że wszędzie tam, gdzie konkretne sprawy dotyczące zasad i trybu dostępu do informacji będącej informacją publiczną uregulowane są inaczej w ustawie o dostępie do informacji publicznej, a inaczej w ustawie szczególnej dotyczącej udostępnienia informacji i stosowania obu tych ustaw nie da się pogodzić, pierwszeństwo mają przepisy ustawy szczególnej. Tam, gdzie jednak dana sprawa uregulowana jest tylko częściowo lub w ogóle nie jest uregulowana w ustawie szczególnej, zastosowanie mają odpowiednie przepisy ustawy o dostępie, przy

²⁵ Por. wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04, publ. OTK ZU 2A/2005, poz. 15 oraz Dz.U. z 2005 r. Nr 30, poz. 262; pkt III.4 i przywołane tam wyroki TK. Termin ten, jak wskazuje TK, wywodzi się wprost z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) i wyprowadzonej z niej zasady zaufania do państwa i prawa.

²⁶ Dz. U. z 2019 r. poz. 700, ze zm.

czym w pierwszym przypadku stosowane są uzupełniająco, w drugim zaś stanowią wyłącznie regulację prawną w danym zakresie”²⁷. Akty prawa miejscowego stanowiące przez organ gminy, a do takich należą – jak wskazano wcześniej – uchwały rad gmin określające wysokość stawek podatku od nieruchomości, podlegają udostępnieniu (ogłoszeniu) w trybie przepisów ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Ustawa ta, będąca wykonaniem dyspozycji art. 88 ust. 2 Konstytucji RP, w sposób kompleksowy reguluje zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych, w tym obowiązek ogłoszenia w formie dokumentu elektronicznego w rozumieniu ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (art. 2a ust. 1 u.og.ak.nor.), w dzienniku urzędowym wydawanym w postaci elektronicznej, dla którego prowadzona jest odrębna strona internetowa (art. 2 ust. 1 i art. 2a ust. 2 i 3 u.og.ak.nor.). Nie stoi to oczywiście na przeszkodzie udostępnienia informacji o stawkach podatku od nieruchomości w BIP, jednak stoi to na przeszkodzie uzależnieniu ważności stawki tego podatku (jej obowiązywania) od ogłoszenia jej wysokości w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych, co proponują Wnioskodawcy w projektowanym art. 7c ust. 5 u.p.lok. Zmiana tego stanu rzeczy wymagałaby również dokonania stosownych zmian w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, w sposób, który realizowałby konstytucyjne wymogi ogłaszania aktów normatywnych.

Należy również zauważyć, że już obecnie samorządowe organy podatkowe właściwe w sprawach podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego obowiązane są do sporządzania co roku sprawozdań podatkowych w zakresie tych podatków, zawierających m.in. informacje o stawkach podatku od nieruchomości określonych uchwałą rady gminy i przyjmowanych dla potrzeb wymiaru tego podatku (por. art. 7b u.p.lok.). Projektowana regulacja, choć mająca realizować inny cel, powielałaby obecne rozwiązania, które – jak wynika z uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych²⁸ – wprowadzone zostały przede wszystkim w celu umożliwienia prowadzenia racjonalnej polityki podatkowej, w szczególności projektowania zmian w systemie opodatkowania nieruchomości, w tym szacowania skutków tych zmian (s. 1 uzasadnienia). Dane te dostępne są na stronie Ministerstwa Finansów, co niewątpliwie umożliwia porównanie stawek podatku od nieruchomości obowiązujących w poszczególnych gminach²⁹.

Abstrahując od tych uwag należy wskazać na wątpliwości, jakie wiążą się z:

- 1) nałożeniem na przewodniczącego rady gminy obowiązku przesyłania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych informacji o

²⁷ Zob. Uchwałę NSA z 9 grudnia 2013 r., sygn. akt I OPS 8/13, publ.: Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych [dostęp na 21 listopada 2024 r.] oraz A. Piskorz-Ryń, J. Wyporska-Frankiewicz [w:] A. Piskorz-Ryń (red.), M. Sakowska-Baryła (red.), *Ustawa o dostępie do informacji publicznej. Komentarz*, Warszawa 2023, Wyd. el. Lex, komentarz do art. 1, pkt 30.

²⁸ Druk 1877, VIII kadencja Sejmu.

²⁹ SP-1 bazy danych i opracowania.

wysokości stawek podatku od nieruchomości. Zgodnie z art.15 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym³⁰, rada gminy jest organem stanowiącym i kontrolnym w gminie. Zgodnie natomiast z art. 19 ust. 2 u.sam.gmin. zadaniem przewodniczącego rady gminy jest wyłącznie organizowanie pracy rady i prowadzenie obrad rady. Organem wykonawczym gminy jest natomiast wójt, burmistrz (prezydent miasta) (por. art. 26 ust. 1, 3 i 4 u.sam.gmin.). Stąd też, w przypadku wprowadzenia takiego obowiązku, powinien on ciążyć na organie wykonawczym gminy – wójcie, burmistrzu (prezydencie miasta);

- 2) rodzajem aktu prawnego, jaki został przewidziany do określenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych wzoru formularza informacji o wysokości stawek podatku od nieruchomości, przekazywanej przez przewodniczącego rady gminy temu ministrowi. Zgodnie z projektowanym art. 7c ust. 2 u.p.lok. informacja ta ma być „sporządzana na formularzu według wzoru określonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w drodze obwieszczenia”, zaś obwieszczenie to ma być publikowane w BIP „na stronie podmiotowej obsługującej” tego ministra. Zgodnie z art. 87 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia (ust. 1), a także akty prawa miejscowego na obszarze działania organów, które je ustanowiły (ust. 2). Obwieszczenie nie jest źródłem powszechnie obowiązującego prawa RP. Wzór formularza powinien zostać określony w drodze rozporządzenia, a więc aktu prawnego wydawanego przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania, przy czym upoważnienie to powinno zawierać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu (por. 92 ust. 1 Konstytucji). Tego ostatniego elementu również brak w opiniowanym projekcie;
- 3) przyznaniem podatnikom prawa „skorzystania” z dotychczasowej stawki podatku od nieruchomości w przypadku, gdy przewodniczący rady gminy nie przekaze w terminie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych informacji o nowej stawce (por. ust. 5 w projektowanym 7c u.p.lok.). Sformułowanie „może skorzystać z wysokości stawki” dotychczasowej (opublikowanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych zgodnie z dyspozycją projektowanego art. 7c ust. 5 zd. pierwsze u.p.lok.) oznacza w istocie pozostawienie decyzji co do wysokości stawki podatkowej stosowanej do ustalenia wysokości należnego podatku podatnikowi. Będzie on mógł zastosować stawkę wynikającą z uchwały rady gminy, opublikowanej zgodnie z zasadami określonymi w u.og.ak.nor. albo – w przypadku określonym w projektowanym art. 7c ust. 5 zd. pierwsze u.p.lok. – stawkę opublikowaną przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

³⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 1465, ze zm.; dalej: u.sam.gmin.

Takie rozwiązanie pozostaje w sprzeczności z art. 84 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie, jak i art. 217 Konstytucji RP, w którym ustawodawca określił elementy niezbędne ustawy podatkowej, zaliczając do nich m.in. stawki podatkowe. Prawo ustalania stawek podatkowych, w zakresie określonym w ustawie, przysługuje również jednostkom samorządu terytorialnego (por. art. 168 Konstytucji RP). Skoro więc prawo to wynika z przepisów rangi konstytucyjnej, to ustawa zwykła nie może ograniczać stosowania tak uchwalonych (w zakresie określonym ustawą) i prawidłowo ogłoszonych stawek podatków i opłat lokalnych, co proponują w przedłożonym projekcie Wnioskodawcy. Projektowana regulacja (art. 7c ust. 5 zd. drugie u.p.lok.) wprowadza także niepewność co do dochodów gmin z podatku od nieruchomości, który stanowi jeden z dochodów własnych tych jednostek³¹, a więc dochodów zagwarantowanych przez Konstytucję RP jednostkom samorządu terytorialnego (por. art. 167 ust. 1 Konstytucji RP). Stan finansów publicznych, a więc z konstytucyjnego punktu widzenia, środków finansowych przeznaczonych na cele publiczne, gromadzonych i wydatkowanych w sposób określony w ustawie (por. art. 216 ust. 1 Konstytucji RP), jest – jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny (TK) – wartością chronioną konstytucyjnie³², podobnie jak konstytucyjnie gwarantowany jest jednostkom samorządu terytorialnego udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań (por. art. 167 ust. 1 Konstytucji). Stąd też projektowana regulacja może rodzić szereg problemów interpretacyjnych i prowadzić do licznych sporów pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami, mającymi również wymiar finansowy dla obu stron sporu.

Reasumując należy stwierdzić, że projektowana ustawa w zakresie, w jakim nowelizuje u.p.lok. budzi szereg wątpliwości co do zgodności z Konstytucją (por. art. 84, art. 87, art. 88 ust. 1 i 2, art. 92 ust. 1, art. 94, art. 167 ust. 1, art. 168, art. 216 ust. 1 i art. 217). Ponadto jest niespójna z zasadami ogłaszania aktów normatywnych i innych aktów prawnych, określonymi w u.og.akt.nor., a nakładając na przewodniczącego rady gminy obowiązek przekazania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych informacji o uchwalonych stawkach podatku od nieruchomości nie uwzględnia charakteru prawnego kompetencji ustawowych przewodniczącego rady gminy, ograniczonych jedynie do organizowania pracy rady oraz prowadzenia obrad rady, oraz wójta (burmistrza, prezydenta miasta), który jest organem wykonawczym gminy (por. art. 19 ust. 1 i art. 26 ust. 1, 3 i 4 u.sam.gmin.). Projekt nie uwzględnia również różnych, dla osób fizycznych i pozostałych podatników, zasad powstawania zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości (por. art. 6 ust. 7 u.p.lok. – w odniesieniu do osób fizycznych oraz

³¹ Zob. art. 4 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 1 października 2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. poz. 1572).

³² Zob. m.in. wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01, publ. OTK ZU z 2002 r. Nr 1A, poz. 6.

art. 6 ust. 9 i 11 u.p.lok. – w odniesieniu do pozostałych podatników).

Ad 2

W kontekście projektowanej zmiany Ordynacji podatkowej – wprowadzenia obowiązku zamieszczania w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych interpretacji indywidualnych dotyczących podatku od nieruchomości oraz informacji o ich zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia, a także obowiązku przesyłania do Dyrektora KIS, wydanej interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości oraz informacji o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia takiej interpretacji indywidualnej (zob. pkt II Opinii) – należy zauważyć, że kwestia zamieszczania w BIP interpretacji indywidualnych wydawanych przez samorządowe organy podatkowe jest już uregulowana w Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 14j § 1 o.p., interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego, stosownie do swej właściwości, wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Organem właściwym w zakresie podatków i opłat unormowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jest wójt, burmistrz (prezydent miasta) (por. art. 1c u.p.lok.). Tym samym organem właściwym w zakresie wydania interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta. Jest on również organem właściwym do zmiany wydanej przez siebie interpretacji ogólnej, uchylenia jej, stwierdzenie jej wygaśnięcia oraz zmiany lub uchylenia postanowienia wydanego na podstawie art. 14b § 5a o.p.³³ (por. art. 14j § 2a o.p.). Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, wydawanej przez samorządowy organ podatkowy, stanowi, zgodnie z art. 14j § 2 o.p., dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 14j § 3 o.p., w zakresie nieuregulowanym w art. 14j § 1 – 2a o.p., stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 1a działu II o.p., co oznacza, że w tych sprawach odpowiednie zastosowanie znajdą nie tylko przepisy dotyczące m.in. wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia, czy też zmiany, uchylenia lub stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej, ale również zamieszczania interpretacji indywidualnych w BIP oraz ich zaskarżania³⁴. Odpowiednie stosowanie przepisu oznacza zastosowanie tego przepisu wprost, zastosowanie przepisu z odpowiednimi modyfikacjami lub też odmowie jego zastosowania³⁵.

³³ Zgodnie z art. 14b §5a o.p., jeżeli przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

³⁴ Zob. m.in. K. Teszner [w:] Etel (red. nauk.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 251.

³⁵ Por. D. Tomaszewski [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz*, C.H.Beck, Warszawa 2023, s. 81.

Zgodnie z art. 14i § 3 o.p. interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę i inne podmioty wskazane w treści interpretacji, jest niezwłocznie zamieszczana w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W kontekście dyspozycji art. 14j § 1 i § 3 o.p. oznacza to, że interpretacja indywidualna wydana przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, dotycząca podatku od nieruchomości zamieszczana jest niezwłocznie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego wójta, burmistrza, prezydenta miasta, który wydał tę interpretację. Obowiązek ten dotyczy również: a) informacji o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości wydanej przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta (art. 14i § 4 o.p. w zw. z art. 14j § 3 o.p.), b) informacji o nieprawidłowych interpretacjach indywidualnych dotyczących podatku od nieruchomości, które z powodu śmierci, likwidacji lub rozwiązania wnioskodawcy, dla którego interpretacja indywidualna została wydana, nie mogą zostać zmienione, uchylone lub nie można stwierdzić ich wygaśnięcia (art. 14i § 5 o.p. w zw. z art. 14j § 3 o.p.).

Tym samym należy uznać że wprowadzenie postulowanej w projekcie zmiany Ordynacji podatkowej, polegającej na nałożeniu obowiązku zamieszczania w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych interpretacji indywidualnych dotyczących podatku od nieruchomości oraz informacji o ich zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia, dublowałoby w istocie obowiązek ciążyący w tym zakresie w obecnym stanie prawnym na samorządowym organie podatkowym, który wydał interpretację indywidualną.

Na marginesie należy zauważyć, że projektowana nowelizacja Ordynacji podatkowej dotyczy wyłącznie interpretacji indywidualnych w zakresie podatku od nieruchomości. Nie obejmuje interpretacji indywidualnych dotyczących pozostałych podatków i opłat pozostających we właściwości wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), a więc: podatku od środków transportowych, podatku rolnego, podatku leśnego, opłaty skarbowej oraz opłat lokalnych (miejscowej, uzdrowskiej, targowej, reklamowej i od posiadania psów), do których stosuje się również przepisy Ordynacji podatkowej (por. art. 2 § 1 pkt 3 o.p.). W uzasadnieniu projektu brak wyjaśnienia tego stanu rzeczy.

W uzasadnieniu projektu jako podstawowy problem regulacyjny wskazano brak mechanizmu, który – biorąc pod uwagę wielość samorządowych organów podatkowych (wójtów, burmistrzów, prezydentów miast) uprawnionych do wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego odnośnie do podatku od nieruchomości – zapewniłby ujednolicenie linii interpretacyjnej w skali całego kraju w zakresie tego podatku. Dodatkowo wskazano, że interpretacje te nie są publikowane w Systemie Informacji Celno-Skarbowej Eureka, ani w żadnej innej bazie interpretacji indywidualnych, co powoduje, że ani gminy, ani podatnicy nie mają możliwości sprawdzenia, jaka linia interpretacyjna jest przeważająca.

W tym kontekście należy zauważyć, że na każdą interpretację indywidualną

przysługuje wnioskodawcy prawo złożenia skargi do sądu administracyjnego. Co prawda przepisy rozdziału 1a działu II o.p. nie zawierają normy bezpośrednio legitymującej wnioskodawcę do zaskarżenia interpretacji indywidualnej, jednak uprawnienie to pośrednio wynika z treści art. 14c § 3 o.p., zgodnie z którym interpretacja indywidualna powinna zawierać m.in. pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego³⁶. Stąd też każda interpretacja indywidualna podlega sądowej kontroli pod względem jej zgodności z prawem³⁷, co powinno gwarantować zachowanie jednolitej linii orzeczniczej, przy uwzględnieniu faktu, że interpretacja indywidualna odnosi się do przedstawionego przez wnioskodawcę zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawionego przez niego własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (por. art. 14b § 3 i art. 14c § 1 o.p.). Co istotne, choć w wydanej interpretacji indywidualnej powinna być zawarta ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny, to jednak ustawodawca pozwala na odstępianie od tego uzasadnienia, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (por. art. 14c § 1 zd. drugie o.p.).

W kontekście podniesionego przez Wnioskodawców problemu regulacyjnego należy również zauważyć, że – zgodnie z art. 14a §1 o.p. – na ministrze właściwym do spraw finansów publicznych ciąży obowiązek dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, przy czym ustawodawca nie ogranicza tego obowiązku tylko do organów administracji rządowej, ale rozciąga je na wszystkie organy podatkowe, o których mowa w art. 13 o.p., a więc także na wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów i marszałków województwa. W art. 14a § 1 o.p. wymieniono dwie formy prawne, w których dążenie do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe może być urzeczywistnione: interpretację ogólną (dokonaną z urzędu lub na wniosek, z tym, że wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej) i objaśnienia podatkowe (wydawane z urzędu). W obu przypadkach minister właściwy do spraw finansów publicznych musi uwzględnić orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (por. art. 14a § 1 in fine o.p.). Interpretacje ogólne publikowane są, bez zbędnej zwłoki, w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w BIP (por. art. 14i § 1 o.p.), zaś objaśnienia podatkowe są zamieszczane w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych pod nazwą "Objaśnienia podatkowe", wraz z oznaczeniem daty ich zamieszczenia (por. art. 14i § 1a o.p.).

Reasumując, obecne regulacje dotyczące interpretacji podatkowych nie tylko zapewniają ich publikację w BIP, ale również umożliwiają zachowanie jednolitej linii orzeczniczej, przy uwzględnieniu faktu, że interpretacja indywidualna odnosi się do przedstawionego przez wnioskodawcę zaistniałego stanu

³⁶ Zob. K. Teszner, *op.cit.*, s. 215. Zob. również art. 3 §2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935, ze zm.).

³⁷ Por. art. 1 §2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1267).

faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawionego przez niego własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (por. art. 14b § 3 i art. 14c § 1 o.p.).

Projekt był przedmiotem konsultacji społecznych, przy czym w odniesieniu do skutków prawnych szerzej uzasadniano opinie podające w wątpliwość konieczność wprowadzania regulacji dotyczącej publikacji stawek podatku od nieruchomości przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wskazywano, że każdy może znaleźć zarówno projekt jak i uchwały rady gminy w sprawie stawek podatkowych na ogólnodostępnych stronach BIP poszczególnych gmin³⁸, dane potrzebne do uzyskania informacji przez organy centralne (Minister Finansów) są zdigitalizowane i znajdują się w dziennikach urzędowych poszczególnych województw³⁹. Zwrócono również uwagę na to, że np. w przypadku osób fizycznych zobowiązanie podatkowe powstaje w drodze decyzji, z której podatnik dowiaduje się o obowiązujących stawkach podatku od nieruchomości⁴⁰.

Projekt ustawy był przedmiotem analiz Biura Ekspertyz i Oceny Skutków Regulacji Kancelarii Sejmu dotyczących zgodności z prawem Unii Europejskiej⁴¹. Omawiany projekt był także przedmiotem analizy BEOS w trybie art. 95a ust. 3 regulaminu Sejmu⁴².

VI. Skutki społeczne projektowanej ustawy

W świetle uzasadnienia i DSR społecznym skutkiem projektowanej ustawy będzie poprawa sytuacji podmiotów zainteresowanych uzyskaniem dostępu do scentralizowanego systemu informacji dotyczących podatków od nieruchomości ustalanych na poziomie lokalnym oraz indywidualnych interpretacji w tej materii. Projektodawcy zakładają, że potrzeby informacyjne tego rodzaju ma wiele podmiotów, wskazują także na niedociągnięcia praktyki udostępniania informacji publicznej. Uzasadnienie projektu jest oparte na ogólnikowej diagnozie potrzeb informacyjnych obywateli. Jednocześnie należy zauważyć, że opinia projektodawców dotycząca nieprzyjaznego dla obywateli funkcjonowania BIP instytucji publicznych nie jest odosobniona. Analitycy zwracają uwagę na brak wykorzystania nowych możliwości technicznych dla przyjaznej dla użytkownika prezentacji istniejących zasobów, podkreślając, że *uzyskiwanie walu*

³⁸ ID ankiety: 85.

³⁹ ID ankiety: 8130.

⁴⁰ ID ankiety: 3490.

⁴¹ *Opinia w sprawie zgodności z prawem Unii Europejskiej poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Janusz Kowalski)*, opinia z 12 listopada 2024 r., BEOS-WOSR/WPEIM-2409/24.

⁴² *Opinia w sprawie stwierdzenia, czy poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (przedstawiciel wnioskodawców: poseł Janusz Kowalski) jest projektem ustawy wykonującej prawo Unii Europejskiej w rozumieniu art. 95a ust. 1 regulaminu Sejmu*, opinia z 12 listopada 2024 r., nr BEOS-WOSR/WAPEIM-2410/24.

transparentności związane jest nie tylko z samym upublicznieniem informacji, lecz również z dostosowywaniem formy do możliwości, potrzeb i preferencji odbiorcy⁴³. Podobną diagnozę przedstawiają raporty organizacji pozarządowych pokazujące problem niepublikowania w BIP samorządów wszystkich wymaganych dokumentów, znaczące opóźnienia w ich publikacji i zamieszczanie lakonicznych, niekompletnych informacji, a także brak przejrzystości tych publikatorów⁴⁴. Istotą projektu jest zapewnienie dodatkowej formuły przedstawiania informacji już dostępnej, chodzi o ułatwienie porównań oraz szybkiego (automatycznego) sięgania do niej. W dużej mierze jest to kwestia przyjęcia określonych rozwiązań informatycznych.

Zakres oddziaływania projektowanych zmian w u.p.lok. będzie – z uwagi na obowiązujące rozwiązania prawne dotyczące zasad ogłaszania aktów normatywnych, a do takich należą uchwały rady gminy określające wysokość stawek podatku od nieruchomości, oraz powstawania zobowiązań podatkowych w tym podatku, których projekt nie zmienia, a także dostępność danych dotyczących stawek podatku od nieruchomości obowiązujących w poszczególnych gminach, publikowanych przez Ministerstwo Finansów (zob. pkt V Opinii) – w aspekcie społecznym znacznie ograniczony. Tym samym nie można uznać, że realizuje on zakładany przez Wnioskodawców cel – szerszy „dostęp do informacji potencjalnie istotnych dla płatników” podatku od nieruchomości. Te informacje są bowiem już dostępne w różnych źródłach (wojewódzkie dzienniki urzędowe, strony BIP urzędów gmin i miast, publikacja na stronach Ministerstwa Finansów). Odrębną kwestią jest sposób prezentacji tych danych oraz termin ich udostępnienia przez Ministerstwo Finansów. Jednak zmiana w tym zakresie, mając na względzie jedynie aspekt informacyjny takiej prezentacji, nie wymaga zmian ustawowych.

Projektowana regulacja, nakładająca na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek zamieszczania w BIP, na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra, interpretacji indywidualnych dotyczących podatku od nieruchomości wydanych przez samorządowe organy podatkowe może przyczynić się do ujednolicenia stosowania prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości przez te organy. Tym samym może pogłębić zaufanie podatników do państwa i stanowionego przez nie prawa, o czym jednak przesądzi praktyka organów podatkowych. Pamiętać bowiem należy, że już w obowiązującym obecnie stanie prawnym istnieją mechanizmy zapewniające podatnikom i organom podatkowym dostęp do informacji o interpretacjach indywidualnych wydawanych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) w zakresie podatku od nieruchomości. Dla ujednolicenia wykładni w zakresie tego podatku nie bez znaczenia pozostaje również orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych

⁴³ Zob. P. Baciak, *Biuletyn Informacji Publicznej jako narzędzie zwiększania transparentności funkcjonowania samorządu terytorialnego*. Centrum Ekspertyzy Lokalnej, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Analiza celowa nr 2/2024. https://frdl.org.pl/static/upload/store/frdl/ANALIZY_CELOWE/BIP.pdf

⁴⁴ Zob. Informacja o wynikach kontroli, Realizacja przez jednostki samorządu terytorialnego zadań dotyczących udostępniania informacji publicznej. Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2023. s. 5 <https://www.nik.gov.pl/plik/id,27721,vp,30541.pdf>

i NSA. (por. pkt V Opinii).

Jeśli chodzi o opinie i argumenty sformułowane w toku konsultacji społecznych⁴⁵, to wśród nich można odnotować sprzeczne podejścia i uwagi. Niewątpliwie warto zwrócić uwagę na następujące kategorie opinii:

- takie, które wprost negują zasadność projektu jako rozwiązania w całości lub w części pozornego (*nic nie zmienia, nic nie wnosi, nie jest potrzebny, przepisy zupełnie niepotrzebne, każdy może znaleźć uchwałę, bezcelowe, generujące koszty, o bardzo wątpliwej wartości użytkowej czy społecznej, nie widzę problemu, więc nie ma potrzeby wprowadzenia takiej ustawy, Rozwiązanie powiela w zasadzie istniejące rozwiązanie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, Gminy sprawozdają do MF dane o wysokości stawek, a stawki są publikowane na stronie www.podatki.gov.pl), przy czym radykalnej negacji niekiedy towarzyszy aprobatą dla wybranego rozwiązania projektu: w zakresie dotyczącym interpretacji indywidualnej jest to pomysł zasługujący na uwzględnienie. Natomiast rozważyłbym możliwość umieszczenia tych interpretacji indywidualnych jednak w bazie interpretacji indywidualnych wydawanych przez Dyrektora KIS⁴⁶;*

- takie, które potwierdzają istnienie w regulowanej materii problemów, ale bez aprobaty dla przyjętych środków: np.

- *Ustawę co do zasady należy przyjąć, ale jej treść należy tak doprecyzować, żeby samorządy publikowały informacje w sposób jasny i czytelny dla mieszkańców oraz żeby nie uchylali się od tego obowiązku – tj., żeby była jakakolwiek forma kary za niedopełnienie obowiązku⁴⁷;*
- *Ustawa podejmuje ogólne rozwiązanie, faktycznie istniejącego problemu. Co jest nie tak z tym rozwiązaniem? Właściwie sporo rzeczy (...) Przede wszystkim, zmiany powinny dotknąć bezpośrednio prawa jakiemu podlega we względach podatkowych każdy samorząd, by do pewnego stopnia ujednolicić działania wymagane od samorządu⁴⁸;*
- *Publikacja podstaw podatkowych przez gminy w zunifikowanym wykazie jest kwestią czasu w systemach ePaństwa. Projekt ustawy nie wymusza na gminie strategii planowania wychodzącego w przyszłość na 1,3,5 lat co mogłoby mieć wartość dla planowania przez podatnika i obywatela zasadności do pracy czy też inwestycji w danej gminie⁴⁹.*

VII. Skutki gospodarcze projektowanej ustawy

Podatnikami – potencjalnymi interesariuszami projektowanego rozwiązania będą podatnicy zobowiązani do samodzielnego obliczania kwoty podatku od

⁴⁵ W konsultacjach wzięło udział 148 osób (stan: 12.12.2024).

⁴⁶ ID ankiety: 47.

⁴⁷ ID ankiety: 75.

⁴⁸ ID ankiety: 5188.

⁴⁹ ID ankiety: 3952.

nieruchomości, tj.: (a) osoby prawne, (b) jednostki organizacyjne, (c) spółki niemające osobowości prawnej, (d) jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, (e) jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe (f) osoby fizyczne (jedynie w sytuacji gdy są współwłaścicielami lub współposiadaczami nieruchomości lub obiektów budowlanych wraz z osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej lub spółkami nieposiadającymi osobowości prawnej – z wyjątkiem osób tworzących wspólnotę mieszkaniową)⁵⁰.

Projektowana ustawa nie wprowadza zmian w zasadach ogłaszania aktów normatywnych, a co za tym idzie jej wpływ na funkcjonowanie podmiotów gospodarczych będzie znacznie ograniczony. Należy jednak zauważyć, że przyjęcie projektowanej regulacji polegającej na umożliwieniu podatnikom „skorzystanie”, w warunkach określonych w projektowanym art. 7c ust. 5 u.p.lok. przy ustalaniu wysokości należnego od podatnika (zob. wyżej) zobowiązania podatkowego, ze stawki opublikowanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, może prowadzić do sporów z organami podatkowymi, których wyrazem finansowym będą koszty obsługi prawnej tych sporów (zob. też pkt V Opinii). Koszty te będą obciążały, dla celów podatku dochodowego, jego koszty uzyskania przychodów, a tym samym wpływały na jego dochód, zmniejszając go. Zaznaczyć również należy, że przyjęcie takiej regulacji może mieć negatywny wpływ na zaufanie podmiotów gospodarczych, przede wszystkim osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, do państwa i stanowionego przez nie prawa.

VIII. Skutki projektowanej ustawy dla sektora finansów publicznych

W opinii Projektodawców projekt nie wywołuje skutków finansowych dla sektora finansów publicznych, w tym dla budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Realizacja projektowanej regulacji będzie oddziaływać na:

- gminy i miasta na prawach powiatu (2 477 gmin oraz 66 miast na prawach powiatu⁵¹) – w związku z nałożeniem obowiązku przekazania informacji o wysokości stawek podatku od nieruchomości w terminie do 30 listopada roku, w którym podjęta została uchwała określająca wysokość tych stawek, za pośrednictwem systemu teleinformatycznego na formularzu według wzoru określonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a także obowiązku przesłania przez organ podatkowy właściwy w sprawie podatku od nieruchomości wydanej interpretacji indywidualnej do

⁵⁰ Zgodnie z art. 6 ust. 9 i 11 u.p.lok. Brak dostępnych danych pozwalających na podanie liczby podatników należących do tego zbioru.

⁵¹ Według stanu w dniu 1 stycznia 2024 r., Zob. *Powierzchnia i ludność w przekroju terytorialnym w 2024 r.*, Główny Urząd Statystyczny, str. 11.

Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz informacji o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia takiej interpretacji indywidualnej;

- ministra właściwego do spraw finansów publicznych – w związku z nałożeniem obowiązku publikacji w terminie do 31 grudnia danego roku informacji o wysokości stawek podatku od nieruchomości na następny rok w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującej tego oraz udostępnienia tej informacji w systemie teleinformatycznym w sposób zapewniający korzystanie z tych informacji przez podatników, a także obowiązku zamieszczenia w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych interpretacji indywidualnych dotyczących podatku od nieruchomości, wydawanych przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta) oraz informacji o zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu wygaśnięcia takiej interpretacji indywidualnej.

Przewidywane w projekcie rozwiązania nałożą dodatkowe obowiązki sprawozdawcze na pracowników urzędów gmin i miast na prawach powiatu. W odniesieniu do obowiązku przekazania informacji o wysokości stawek podatku od nieruchomości wydaje się, że sporządzenie tej informacji na stosownym formularzu nie powinno spowodować istotnego obciążenia pracą pracowników urzędów gmin i miast na prawach powiatu w komórkach realizujących zadania w zakresie podatku od nieruchomości i tym samym wzrostu wydatków tych jednostek. Zwłaszcza, że zadanie to powielaloby się już z obecnie realizowanymi zadaniami związanymi ze sporządzeniem corocznego sprawozdania o wymiarze podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego. Można zatem przyjąć, że - podobnie jak w przypadku tego już wykonywanego zadania - również przekazanie informacji o wysokości stawek podatku od nieruchomości nie powinno zająć więcej niż kilka godzin pracy. Z kolei w kontekście obowiązku przesłania przez organ podatkowy właściwy w sprawie podatku od nieruchomości wydanej interpretacji indywidualnej do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i informacji o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia takiej interpretacji indywidualnej należy zauważyć, że może się to wiązać z dodatkowym obciążeniem pracą pracowników urzędów gmin i miast na prawach powiatu w komórkach realizujących zadania w zakresie podatku od nieruchomości. Trudno jednak jest określić, jaki dodatkowy nakład pracy wiązałby się z tym obowiązkiem i w jakim stopniu zostałby poszerzony zakres obowiązków służbowych obecnych zasobów kadrowych tych komórek. Można jednak przyjąć, że nawet jeśli sprawna obsługa nowego zadania wymagałaby dodatkowego zatrudnienia to wiązałoby się to co najwyżej z koniecznością zatrudnienia 1 pracownika. Wydaje się, że utworzenie dodatkowego etatu mogłoby zostać sfinansowane ze środków pozostających w budżetach gmin i miast na prawach powiatu w ramach obowiązujących limitów wydatków. Jednocześnie w związku z zatrudnieniem i wypłatą z tego tytułu wynagrodzenia nastąpiłby nieznaczny wzrost dochodów budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz dochodów

Narodowego Funduszu Zdrowia i Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.

Przewidywane w projekcie rozwiązania mogą nałożyć także dodatkowe obowiązki na pracowników urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Nie wydaje się, aby obowiązek publikacji w terminie do 31 grudnia danego roku informacji o wysokościach stawek podatku od nieruchomości na następny rok w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującej ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz udostępnienia tej informacji w systemie teleinformatycznym w sposób zapewniający korzystanie z tych informacji przez podatników rodził dodatkowe koszty obciążające budżet państwa. Należy w tym miejscu zauważyć, iż realizacja obecnego obowiązku związanego ze sporządzeniem corocznego sprawozdania o wymiarze podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego następuje w formie elektronicznej i sprawozdania przekazywane przez gminy trafiają do Ministerstwa Finansów za pośrednictwem regionalnych izb obrachunkowych przy wykorzystaniu funkcjonującego informatycznego systemu zarządzania budżetami jednostek samorządu terytorialnego BeSTi@. W odniesieniu do nowego obowiązku związanego z zamieszczaniem w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych interpretacji indywidualnych dotyczących podatku od nieruchomości, wydawanych przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta) oraz informacji o zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu wygaśnięcia takiej interpretacji indywidualnej trudno jest określić czy obecne zasoby kadrowe komórek realizujących zadania w tym obszarze będą wystarczające. Niemniej jednak nawet jeśli zakres obowiązków powiększy się na tyle, że będzie to wymagać zatrudnienia dodatkowych pracowników to można oczekiwać, że wydatki z tym związane zostaną sfinansowane ze środków pozostających w dyspozycji ministra właściwego do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych w ramach limitu wydatków części 19 budżetu państwa – Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe. Jednocześnie w związku z takim dodatkowym zatrudnieniem i wypłatą z tego tytułu wynagrodzenia nastąpiłby nieznaczny wzrost dochodów budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz dochodów Narodowego Funduszu Zdrowia i Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. W tym miejscu należy zauważyć, że podobne ujęcie tego zagadnienia przyjęto przy okazji konieczności utworzenia 1 dodatkowego etatu w Ministerstwie Finansów w związku z potrzebą zatrudnienia pracownika odpowiedzialnego m.in. za opracowywanie wyjaśnień i interpretacji przepisów z zakresu podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego i podatku leśnego dla zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe i podatników⁵².

Należy także zwrócić uwagę, że projektowana regulacja może w sposób pośredni wpływać na budżety JST. W konsekwencji bowiem przepisów

⁵² Zob. Ocena skutków regulacji do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (druk nr 741), str. 9-10.

umożliwiających podatnikowi skorzystanie z wysokości stawki podatku od nieruchomości publikowanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz w związku z sytuacją, gdy informacja o wysokości stawek nie zostanie przesłana w terminie i minister ten będzie zobowiązany do publikacji wysokości stawek przyjętych w poprzednim roku mogą występować spory pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami, które mogą z jednej strony powodować nieplanowane wydatki dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a z drugiej ograniczać pewność dochodów budżetowych z tytułu wpływów z podatku od nieruchomości. W tym miejscu można zauważyć, że w strukturze dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego w 2023 r. dochody z podatku od nieruchomości stanowiły 17,4%⁵³.

IX. Inne skutki projektowanej ustawy

Projektowana regulacja może mieć wpływ na organizację urzędów obsługujących samorządowe organy podatkowe (wójtów, burmistrzów, prezydentów miast), szczególnie w odniesieniu do nakładanego na te organy obowiązku przesyłania do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wydanej interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości oraz informacji o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia takiej interpretacji. Może więc dotyczyć w sumie 2 543⁵⁴ takich podmiotów. Pamiętać jednak należy, że są to podmioty zróżnicowane pod wieloma względami, m.in. w zakresie charakteru ich wspólnot lokalnych, skali działania, zasobów obsługujących je urzędów (pracownicy wyspecjalizowani w prawie finansowym, podatkowym) oraz polityki w zakresie podatków lokalnych⁵⁵.

X. Zmiana obciążeń administracyjnych

W obecnym stanie prawnym jedynym źródłem prawnie wiążącej informacji o stawkach podatku od nieruchomości są uchwały publikowane w wojewódzkich dziennikach urzędowych. Obecne obciążenia wynikające z konieczności uzyskania

⁵³ Zob. *Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego* [w: *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2023 r.* (druk nr 425)], str. 18.

⁵⁴ Źródło Główny Urząd Statystyczny:

Główny Urząd Statystyczny / Statystyka regionalna / Jednostki terytorialne / Podział administracyjny Polski

⁵⁵ Gminy stosują różne rozwiązania. W 2023 r. jedynie 123 gminy zdecydowały się na uchwalenie wszystkich stawek podatku od nieruchomości w wysokości równej górnym granicom stawek wynikających z ustawy, czyli w maksymalnej wysokości w tym roku.

Za: *Wysokość stawek w opodatkowaniu nieruchomości w 2023 r.*

<https://www.podatki.gov.pl/media/9550/wysoko%C5%9B%C4%87-stawek-w-opodatkowaniu-nieruchomo%C5%9Bci-w-2023-r.pdf>.

tej informacji polegają na corocznym odnalezieniu i zapoznaniu się z tekstem uchwały rady gminy miejsca położenia nieruchomości⁵⁶. Projekt nie zmienia zasad ogłaszania aktów normatywnych, więc tym samym nie zmniejszy, dla celów wykonania zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, kosztów uzyskiwania informacji przez podmioty zobowiązane.

XI. Konkluzja

Projektowana ustawa w zakresie, w jakim nowelizuje u.p.lok., budzi szereg wątpliwości co do zgodności z Konstytucją (por. art. 84, art. 87, art. 88 ust. 1 i 2, art. 92 ust. 1, art. 94, art. 167 ust. 1, art. 168, art. 216 ust. 1 i art. 217). Ponadto jest niespójna z zasadami ogłaszania aktów normatywnych i innych aktów prawnych, określonymi w u.og.akt.nor., a nakładając na przewodniczącego rady gminy obowiązek przekazania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych informacji o uchwalonych stawkach podatku od nieruchomości nie uwzględnia charakteru prawnego kompetencji ustawowych przewodniczącego rady gminy, ograniczonych jedynie do organizowania pracy rady oraz prowadzenia obrad rady, oraz wójta (burmistrza, prezydenta miasta), który jest organem wykonawczym gminy (por. art. 19 ust. 1 i art. 26 ust. 1, 3 i 4 u.sam.gmin.). Projekt nie uwzględnia również różnych, dla osób fizycznych i pozostałych podatników, zasad powstawania zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości (por. art. 6 ust. 7 u.p.lok. – w odniesieniu do osób fizycznych oraz art. 6 ust. 9 i 11 u.p.lok. – w odniesieniu do pozostałych podatników).

Obecne regulacje dotyczące interpretacji podatkowych nie tylko zapewniają ich publikację w BIP, ale również umożliwiają zachowanie jednolitej linii orzeczniczej, przy uwzględnieniu faktu, że interpretacja indywidualna odnosi się do przedstawionego przez wnioskodawcę zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawionego przez niego własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (por. art. 14b §3 i art. 14c §1 o.p.).

Oddziaływanie projektowanych zmian w zakresie skutków społecznych jest ograniczone, szczególnie w odniesieniu do zmiany u.p.lok. Zmiany dotyczące Ordynacji podatkowej (obowiązek publikowania interpretacji indywidualnych dotyczących podatku od nieruchomości w BIP Ministerstwa Finansów) może pogłębić zaufanie podatników do państwa i stanowionego przez nie prawa, z tym że istotna w tym zakresie będzie praktyka samorządowych organów podatkowych, wykonujących i stosujących prawo podatkowe.

⁵⁶ Podatnikami – potencjalnymi interesariuszami projektowanego rozwiązania, zgodnie z art. 6 ust. 9 i 11 ustawy o podatkach lokalnych, będzie to grupa podatników zobowiązanych do samodzielnego obliczania kwoty podatku od nieruchomości. Brak dostępnych danych pozwalających na podanie liczby podatników należących do tego zbioru.

Projektowana regulacja nie wywoła istotnych skutków gospodarczych
Można stwierdzić, że proponowane zmiany w określonych przypadkach mogą w ograniczonym zakresie wpływać na sektor finansów publicznych, w szczególności, jeśli realizacja nakładanych obowiązków będzie wymagała zwiększenia zasobów kadrowych komórek realizujących te zadania. Ponadto budzi obawy, że projektowane regulacje w sposób pośredni mogłyby także zaburzyć wpływy jednostek samorządu terytorialnego z tytułu podatku od nieruchomości.

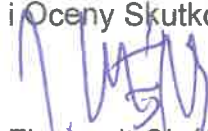
W wybranych analizowanych państwach (Estonia, Francja, Irlandia) przyjęto różne rozwiązania w zakresie publikacji informacji o wysokości stawek podatków lokalnych, w tym podatków od nieruchomości. Ustawowy obowiązek publikowania informacji o stawkach podatku od nieruchomości na poziomie centralnym obowiązuje np. w Estonii, gdzie władze gminy wprowadzają informacje o stawce podatku do systemu informacji o podatku gruntowym, który stanowi część rejestru podatników prowadzonego przez Estoński Urząd Podatków i Ceł. We Francji Generalna Dyrekcja ds. Finansów Publicznych prowadzi politykę otwierania danych i na swoich stronach internetowych prezentuje aktualne i historyczne dane nt. stawek podatków lokalnych. W Irlandii informacje takie są prezentowane przez administrację centralną w ramach ogólnej polityki zapewniania informacji obywatelom.

Autorzy:

dr Jacek Kulicki, specjalista ds. finansów publicznych (pkt I-III, V, XI)
dr Danuta Adamiec, specjalista ds. systemu gospodarczego (pkt IV, XI)
Justyna Osiecka-Chojnacka, specjalista ds. społecznych (pkt VI, IX, XI)
dr Kamilla Kurczewska, specjalista ds. systemu gospodarczego (pkt VII, X, XI)
Monika Korolewska, specjalista ds. finansów publicznych (pkt VIII, XI)

Akceptował:

Wicedyrektor Biura Ekspertyz
i Oceny Skutków Regulacji



Ziemowit Cieślak