
ORZECZNICTWO SAMORZĄDOWYCH KOLEGIÓW ODWOŁAWCZYCH W ZAKRESIE SPRAW OBJĘTYCH PROCEDURALNIE PRZEPISAMI ORDYNACJI PODATKOWEJ

AGNIESZKA FRAN CZAK*

SPIS TREŚCI

1.Kompetencje samorządowych kolegiów odwoławczych jako organów podatkowych drugiej instancji.....	87
2.Orzeczenia samorządowych kolegiów odwoławczych w zakresie podatków i opłat lokalnych w latach 2012-2016.....	93
3.Analiza wpływu działalności orzeczniczej samorządowych kolegiów odwoławczych na miejscowe prawo podatkowe.....	110
4.Podsumowanie	112

1. KOMPETENCJE SAMORZĄDOWYCH KOLEGIÓW ODWOŁAWCZYCH JAKO ORGANÓW PODATKOWYCH DRUGIEJ INSTANCJI

Podstawę prawną działalności samorządowych kolegiów odwoławczych stanowią regulacje zawarte w ustawie z dnia 12 października 1994 roku o samorządowych kolegiach odwoławczych¹. Zgodnie z art. 1 u.s.k.o. samorządowe kolegia odwoławcze są organami wyższego stopnia w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej w indywidualnych sprawach z

* Agnieszka Franczak - doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Cywilnego i Gospodarczego na Wydziale Finansów i Prawa Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, e- mail: franczak@uek.krakow.pl.

¹ Tekst jedn.: Dz. U. 2015 r. poz. 1659 ze zm., dalej: u.s.k.o.

zakresu administracji publicznej należących do właściwości jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej. W tych sprawach samorządowe kolegia odwoławcze są organami właściwymi w szczególności do rozpatrywania odwołań od decyzji, zażaleń na postanowienia, żądań wznowienia postępowania lub do stwierdzenia nieważności decyzji². Zgodnie bowiem z art. 78 Konstytucji RP³ każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydawanych w pierwszej instancji. Przepis ten wyraża zasadę dwuinstancyjności postępowania. Przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego⁴, podobnie jak i Ordynacji podatkowej⁵, rozszerzają jedynie jej treść⁶. Dwuinstancyjność postępowania administracyjnego jest nie tylko gwarancją ochrony praw jednostki, chroni również interesy samorządu terytorialnego, umożliwiając naprawienie błędów popełnionych przez organy niższych stopni i zachowanie jednolitości działania aparatu administracyjnego⁷.

Kompetencje samorządowych kolegiów odwoławczych jako organów podatkowych wynikają z art. 13 § 1 pkt 3 O.p. Zgodnie z treścią powołanego przepisu kolegia pełnią funkcję odwoławczego organu podatkowego od decyzji rozstrzygających sprawy podatkowe, wydawanych w pierwszej instancji przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starostę albo marszałka województwa. Samorządowe kolegia odwoławcze posiadają również przymiot organów podatkowych wyższego stopnia (§ 3). Działalność samorządowych organów podatkowych uwarunkowana jest przepisami o właściwości i o wyłączeniu organu podatkowego⁸. Właściwość rzeczową samorządowych organów podatkowych określają ustawy: o podatkach i opłatach lokalnych⁹, o podatku rolnym¹⁰, o podatku leśnym¹¹, o opłacie skarbowej¹², a więc

² art. 2 u.s.k.o.

³ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁴ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 1257 ze zm.

⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm., dalej: O.p.

⁶ K. Helnika, A. Mazurkiewicz, *Sprawność samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa samorządowych kolegiów odwoławczych – zarys problematyki* [w:] *Sprawność działania administracji samorządowej. VII Doroczna Konferencja Stowarzyszenia Edukacji Administracji Publicznej*, Rzeszów 2006, s. 162.

⁷ R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 68.

⁸ S. Fundowicz, *Wójt jako organ podatkowy* [w:] B. Kucia-Guściora, M. Munnich, L. Bielecki, A. Krukowski (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Lublin 2008, s. 209.

⁹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 716, dalej: u.p.o.l.

ustawy kształtujące konstrukcje podatku od nieruchomości, od środków transportowych, rolnego, leśnego, opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskiej, reklamowej i opłaty skarbowej. Właściwość rzeczową samorządowych organów podatkowych subsydiarnie określają również przepisy Ordynacji podatkowej. Odnosnie podatku od spadków i darowizn, podatku dochodowego opłacanego w formie karty podatkowej oraz podatku od czynności cywilnoprawnych (mimo ich lokalnego charakteru) właściwymi organami są naczelnicy urzędów skarbowych. Właściwość miejscowa samorządowych organów podatkowych, właściwych rzeczowo w sprawach podatków od nieruchomości, od środków transportowych, rolnego, leśnego oraz w sprawach opłaty skarbowej również została określona w ustawach regulujących te daniny publiczne. Określając właściwość miejscową organów, ustawodawca posłużył się kryterium miejsca położenia przedmiotu opodatkowania bądź miejsca zamieszkania podatnika lub jego siedziby.

Obowiązujące przepisy postępowania podatkowego dokonują zróżnicowania uprawnień samorządowych kolegiów odwoławczych¹³. W przeciwieństwie do Kodeksu postępowania administracyjnego w Ordynacji podatkowej utrzymano ograniczenie dotyczące kompetencji merytorycznych kolegiów. Samorządowe kolegium odwoławcze jako organ odwoławczy wydaje decyzje na podstawie art. 233 O.p. W stosunku do art. 138 k.p.a.¹⁴ regulacja art. 233 O.p. została zmodyfikowana, a mianowicie w § 1 w pkt 2 wprowadzono lit. b stanowiącą, że organ odwoławczy uchyla decyzję organu pierwszej instancji w całości i przekazuje sprawę do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości. Kompetencje kolegium jako podatkowego organu odwoławczego zostały ograniczone w stosunku do decyzji opartych na uznaniu administracyjnym¹⁵. Przepis art. 233 § 3 O.p.

¹⁰ Ustawa z dnia 15 kwietnia 1984 r. o podatku rolnym, tekst jedn.: Dz. U. z 2017, poz. 1892, dalej: u.p.r.

¹¹ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 1821, dalej: u.p.l.

¹² Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, tekst jedn.: Dz.U.2016.1827 ze zm.

¹³ T. Porczyński, *Samorządowe kolegium odwoławcze jako organ odwoławczy od decyzji podatkowych wydawanych na podstawie uznania administracyjnego* [w:] B. Brzeziński, J. P. Tarno (red.), *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, Warszawa 2011, s. 324.

¹⁴ Ustawa z dnia 4 grudnia 2015 r. kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn.; Dz.U. z 2016 r. poz. 23, dalej k.p.a.

¹⁵ Por. R. Hauser, *Kasacyjne orzecznictwo organów odwoławczych*, Rzeczpospolita z 12.11.1996, s. 15; W. Ryms, *Samorządowe kolegia odwoławcze w świetle orzecznictwa NSA*, Casus 1997, nr 4, s. 34, Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, 1999, s. 368.

stanowi bowiem, że samorządowe kolegia odwoławcze uprawnione są do wydawania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w sytuacji, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji¹⁶. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji. Nie można zgodzić się z poglądem, że art. 233 § 3 O.p. uprawnia kolegium jedynie do oceny decyzji podatkowej pod względem formalnym. Ten przepis wprawdzie nie przyznaje kolegium uprawnienia do orzekania co do istoty sprawy, lecz nie oznacza to, że nie bada ono sprawy merytorycznie¹⁷. Samorządowe kolegium odwoławcze ma obowiązek ocenić poprawność stosowania przepisów prawa materialnego i procesowego przez organ podatkowy pierwszej instancji, w tym występowanie przesłanek określonych w art. 67a § 1 O.p., a przez ewentualne uchylenie decyzji ma także pośrednio wpływ na merytoryczną treść rozstrzygnięcia wydanego przez organ pierwszej instancji¹⁸. W piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, że w sytuacji gdy wystąpią przesłanki określone w § 1 pkt 2 lit. a) i 2 lit. b) lub w § 2 art. 233 O.p., organ odwoławczy jest zobowiązany do wydania decyzji kasacyjnej bądź też decyzji kasacyjnej z jednoczesnym przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania¹⁹. Kolegium nie może wskazać, przekazując sprawę organowi pierwszej instancji w przypadku odwołania wniesionego od decyzji organu podatkowego wydanej na podstawie uznania administracyjnego, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpoznaniu sprawy, albowiem decyzja uchylająca i przekazująca sprawę do ponownego rozpoznania określona w art. 233 § 2 O.p. wydawana jest na podstawie innych przesłanek²⁰. Uzasadniając wprowadzenie regulacji zawartej w art. 233 § 3 O.p., ustawodawca powoływał się na konieczność ochrony samodzielności samorządu terytorialnego przed władczą ingerencją

¹⁶ Przepis art. 233 § 3 został wprowadzony do Ordynacji podatkowej z dniem 1 stycznia 1999 r. przepisem art. 142 pkt 14 ustawy z dnia 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustrojową państwa, Dz. U. Nr 106, poz. 688 ze zm.

¹⁷ Por. A. Dumas, *Samorządowe kolegium odwoławcze – organ podatkowy w świetle ordynacji podatkowej*, Casus 2015, nr 75, s. 70.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2000 r., sygn. akt III SA 2525/99, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 września 2008 r., sygn. akt I SA/Gl 618/07.

¹⁹ Z. Kmiecik, *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011; A. Korzeniowska, *Postępowanie przed samorządowym kolegium odwoławczym*, Zakamycze 2002; A. Dumas, *Samorządowe kolegium odwoławcze ...*, s. 70.

²⁰ K. Czichy, *Odwołanie od decyzji organów podatkowych, wydanych na podstawie uznania administracyjnego*, Samorząd Terytorialny 2007, nr 7-8, s. 111-118.

samorządowego kolegium odwoławczego jako organu wyższego stopnia w rozumieniu Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej, jednakże nie będącego organem nadrzędnym nad tymi organami w znaczeniu ustrojowym²¹. Rozwiązanie to spotkało się z krytyką doktryny. Podnoszono, że burzy ono dotychczasowy obowiązujący reformacyjny model postępowania odwoławczego, wprowadzając model kasacyjny z niewielkimi elementami modelu apelacyjnego²². A. Korzeniowska stwierdza, że ustawodawca wprowadzając § 3 do art. 233 O.p., chroni samodzielność gmin, powiatów i województw, nie zapewniając jednocześnie porównywalnej ochrony ich mieszkańcom²³. Z. Kmiecik wyraża pogląd²⁴, że wniesienie odwołania do samorządowego kolegium odwoławczego w sprawach rozstrzyganych w postępowaniu podatkowym stosownie do uznania prowadzącego je organu nie zapewnia takiej ochrony, jak w sprawach, które rozpoznawane są według przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego.

W tym miejscu należy rozważyć jak różnicowanie uprawnień samorządowych kolegiów odwoławczych wpływa na zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego i na stosowanie prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe? Ograniczenie kompetencji reformacyjnych samorządowych kolegiów odwoławczych wynikające z art. 233 § 3 O.p. może stanowić prawne uzasadnienie „dowolności” podejmowanych przez samorządowe organy podatkowe decyzji w sprawach z zakresu uznania administracyjnego, które wprawdzie podlegają kontroli organu wyższego stopnia, jednakże kontroli o charakterze kasacyjnym, pozbawionej możliwości merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy i udzielenia wskazań co do okoliczności, które powinny być wzięte pod uwagę przy ponownym rozpatrywaniu sprawy²⁵. Decyzja kasacyjna nie gwarantuje jednak skuteczności kontroli instytucjonalnej. Ograniczenie uprawnień organu odwoławczego jedynie do wydania decyzji kasacyjnej, bez możliwości wskazania okoliczności, które powinien wziąć pod uwagę organ pierwszej instancji, rozpatrując ponownie sprawę, może bowiem

²¹ J. P. Tarno, *Zasada dwuinstancyjności w postępowaniu podatkowym*, Administracja 2008, nr 3 s. 5-25.

²² Ibidem.

²³ A. Korzeniowska, *Problematyka orzecznictwa administracyjnego organów kolegialnych*, [w:] *Postępowanie przed samorządowym kolegium odwoławczym*, Zakamycze 2002.

²⁴ Z. Kmiecik, *Samorządowe kolegia odwoławcze w układzie administracyjnego toku instancji*, Państwo i Prawo, 2013, nr 3, s. 6-20.

²⁵ T. Porczyński, *Samorządowe kolegium odwoławcze ...*, s. 327.

doprowadzić do sytuacji, w której w konkretnej sprawie z zakresu administracji publicznej, pozostawionej uznaniu organu administracji nie będzie mogło zapaść inne rozstrzygnięcie niż to, które preferuje organ pierwszej instancji. Z drugiej jednak strony przyznanie samorządowym kolegiom odwoławczym prawa do rozstrzygania co do istoty odwołań od wszystkich decyzji wydawanych przez jednostki samorządu terytorialnego pozwoliłoby na uzyskanie przez kolegia realnego wpływu na realizację dochodów własnych tych jednostek. Mogłoby to naruszać samodzielność finansową samorządu terytorialnego przez zmniejszenie tych dochodów w skutek decyzji kolegiów, pomimo tego, że to nie samorządowe kolegia odwoławcze, a organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego są odpowiedzialne za wykonanie budżetu²⁶.

Szczególnie istotny z perspektywy kolegialności jest art. 18 u.s.k.o. Z treści przytoczonego przepisu wynika, że kolegium orzeka w składzie trzyosobowym, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Orzekającemu składowi przewodniczy prezes albo etatowy członek kolegium. Zasady określania składów orzekających ustawodawca pozostawił do decyzji zgromadzenia ogólnego kolegium²⁷. Orzeczenia samorządowych kolegiów odwoławczych zapadają większością głosów, z kolei z przepisu art. 17 ust. 3 u.s.k.o. wynika, że członek składu orzekającego nie może wstrzymać się od głosu. Jednakże na mocy art. 17 ust. 4 u.s.k.o. członek składu orzekającego, który został przegłosowany ma prawo do zgłoszenia zdania odrębnego, przy podpisywaniu orzeczenia. Korzystając z tego prawa członek składu orzekającego powinien uzasadnić je na piśmie w terminie 7 dni od dnia odbycia się narady. Zasadne wydaje się zatem włączenie tego dokumentu do akt danej sprawy, aby strony postępowania mogły się z nim zapoznać. Zgodnie z art. 130 § 1 O.p. członek kolegium podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, o ile zachodzą okoliczności wymienione w pkt 1-8 § 1 art. 130 O.p.

²⁶ Ibidem, s. 328.

²⁷ T. Karwicki, *Samorządowe kolegium odwoławcze jako kolegialny organ administracji publicznej* [w:] E. Olejniczak-Szałowskiej, B. Glinkowskiej, M. Kapusty (red.), *Prawne i organizacyjne aspekty funkcjonowania administracji publicznej*, Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Oeconomica 2012, nr 270, s. 41.

Kontynuując podjęte rozważania nad działalnością samorządowych kolegiów odwoławczych jako organów podatkowych drugiej instancji, należy podkreślić, że w postępowaniu administracyjnym kolegia mogą występować zarówno w roli organu, przed którym dochodzi do zawarcia ugody, jak i w roli podmiotu objętego mediacją w postępowaniu przed sądem administracyjnym²⁸. Zgodnie z art. 13 k.p.a. samorządowe kolegia odwoławcze mogą występować w roli organu skłaniającego strony do zawarcia ugody pod warunkiem, że taka wola zostanie wyrażona przez strony. W sytuacji, gdy przed organem drugiej instancji dojdzie do zawarcia ugody i zatwierdzenia jej w drodze postanowienia, automatycznie dochodzi do utraty mocy obowiązującej decyzji organu pierwszej instancji²⁹. Z corocznych sprawozdań z działalności sądów administracyjnych wynika jednak, że instytucja postępowania mediacyjnego nie znalazła szerszego zastosowania w prawie podatkowym. Małe zainteresowanie postępowaniem mediacyjnym w sprawach podatkowych wynika przede wszystkim z braku zaufania podatników do administracji podatkowej, co z punktu widzenia doświadczeń podatników jest całkowicie uzasadnione, a administracja podatkowa w Polsce niewiele robi, żeby to zaufanie budować³⁰.

2. ORZECZENIA SAMORZĄDOWYCH KOLEGIÓW ODWOŁAWCZYCH W ZAKRESIE PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH W LATACH 2012-2016

Analizując rozstrzygnięcia samorządowych kolegiów odwoławczych jako organów podatkowych drugiej instancji należy mieć na względzie, że ich działalność stanowi jedynie pierwszą fazę kontroli decyzji podatkowych. Docelowa kontrola stosowania prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe sprawowana jest bowiem przez sądy administracyjne³¹. Wyszukując nieprawidłowości w rozstrzygnięciach samorządowych organów podatkowych wykorzystano materiały uzyskane z Krajowej Reprezentacji Samorządowych Kolegiów Odwoławczych oraz znajdujące się w systemie informacji prawnej LEX. W celu zaobserwowania

²⁸ D. Strus, *Status prawny...*, s. 528.

²⁹ Ibidem.

³⁰ B. Brzeziński, *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy?* [w:] A. Huchla, P. Borszowski, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Wrocław 2011, s. 34-45.

³¹ K. Helnika, A. Mazurkiewicz, *Sprawność samorządu ...*, s. 162.

ewentualnych tendencji przedmiotem badań uczyniono rozstrzygnięcia samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016. Dokonując analizy wpływu działalności samorządowych kolegiów odwoławczych na stosowane prawa podatkowe, rozstrzygnięcia pogrupowano w zależności od rodzaju aktu prawnego.

Analizując orzecznictwo samorządowych kolegiów odwoławczych, należy wskazać, że koncentruje się ono na dwóch zasadniczych typach spraw³². Pierwsza grupa to rozstrzygnięcia wydawane w następstwie wniesionych środków zaskarżenia (odwołań, zażaleń, wniosków o wszczęcie postępowań nadzwyczajnych) od decyzji i postanowień administracyjnych, a także bezczynności organów samorządowych. Druga grupa spraw to rozpatrywanie środków prawnych w sprawach cywilnych, dotyczących aktualizacji opłat za użytkowanie wieczyste nieruchomości³³. Od strony przedmiotowej rozstrzygnięcia w sprawach administracyjnych koncentrują się na sprawach z zakresu Ordynacji podatkowej. Sprawy objęte proceduralnie przepisami Ordynacji podatkowej stanowiły w latach 2012-2016 od 18% do 22% wszystkich spraw administracyjnych³⁴. W sprawach podatkowych najczęściej występują problemy na gruncie wykładni pojęć ustawowych.

2.1. Orzeczenia w zakresie stosowania przez gminne organy podatkowe przepisów Ordynacji podatkowej

Analiza działalności samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 wskazuje, że w rozstrzygnięciach samorządowych organów podatkowych pierwszej instancji występuje wiele przypadków naruszeń przepisów Ordynacji podatkowej. Do nieprawidłowości w zakresie stosowania przepisów Ordynacji podatkowej przez gminne organy podatkowe należy zaliczyć m.in.³⁵:

³² Uwagi sformułowane zostały w oparciu o *Zbiornicze informacje roczne z działalności samorządowych kolegiów odwoławczych i Krajowej Reprezentacji Samorządowych Kolegiów Odwoławczych*, a także na podstawie informacji o działalności samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 uzyskanych z poszczególnych kolegiów.

³³ K. Helnika, A. Mazurkiewicz, *Sprawność samorządu ...*, s. 169.

³⁴ Na podstawie danych pochodzących ze *Zbiorniczej informacji rocznej z działalności samorządowych kolegiów odwoławczych i Krajowej Reprezentacji Samorządowych Kolegiów Odwoławczych*, a także na podstawie informacji o działalności samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 uzyskanych z poszczególnych kolegiów.

³⁵ Ibidem.

- brak realizacji zasady czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym poprzez niewyznaczenie stronom, przed wydaniem decyzji, 7 dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego;
- nie zawiadamianie stron o wszczęciu postępowania z urzędu (art. 165 § 4 O.p.);
- nieprzestrzeganie wymogów prawidłowego uzasadnienia decyzji (art. 210 § 4 O.p.);
- pomijanie niektórych podatników przy ustalaniu i określaniu zobowiązań podatkowych (na przykład w przypadku nieruchomości stanowiących współwłasność osób fizycznych);
- stosowanie wzorów decyzji bez dostosowania ich do potrzeb indywidualnego rozstrzygnięcia (na przykład pozbawionych uzasadnienia faktycznego decyzji);
- brak dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy oraz brak stanowiska organu odnośnie wystąpienia bądź braku przesłanek „ważnego interesu podatnika” oraz „interesu publicznego” w decyzjach wydawanych w oparciu o art. 67a O.p.
- brak wskazania trybu udzielenia przedsiębiorcom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych;
- błędną ocenę przesłanek uchylenia lub zmiany ostatecznych decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego oraz ustalenia nowej kwoty zobowiązania (art. 240 § 1 i art. 254 O.p.);
- nakładanie kar porządkowych na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 O.p. na podatnika wezwanego w trybie art. 155 § 1 O.p. do przedstawienia dokumentów niezbędnych do rozpatrzenia sprawy, celem dokonania ich oględzin, do którego to wezwania podatnik się nie zastosował;
- brak realizacji obowiązku wynikającego z art. 227 § 2 O.p. – organ podatkowy przekazuje sprawę bez ustosunkowania się do przedstawionych zarzutów, albo przekazuje swoje stanowisko wyłącznie organowi odwoławczemu z pominięciem stron postępowania;
- prowadzenie postępowań podatkowych z urzędu z pominięciem wydania stosownego postanowienia, brak powiadomienia podatników o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Najczęściej występującą grupą nieprawidłowości stwierdzaną przez samorządowe kolegia odwoławcze były sprawy udzielania ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych (przede wszystkim umarzania zaległości podatkowych). Chodziło głównie o sposób interpretowania niedookreślonych pojęć zawartych w art. 67a O.p. „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny”. Analizując orzecznictwo samorządowych kolegiów odwoławczych zauważyć można praktykę niedostatecznego wyjaśnienia okoliczności świadczących (według organów podatkowych pierwszej instancji) o braku występowania wymienionych wyżej przesłanek. Z tego powodu wiele decyzji podatkowych cechowały istotne braki w uzasadnieniu prawnym i faktycznym. W analizowanych decyzjach organy podatkowe pierwszej instancji w sposób niewystarczający określały aktualną sytuację majątkową podatnika. Formułowały jedynie określenie „pozwala na wywiązanie się z zobowiązań bez konieczności zastosowania instytucji umorzenia”. Bardzo często również organy podatkowe pierwszej instancji nie odnosiły się w ogóle do kwoty zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę.

Istotnym uchybieniem zauważalnym w analizowanych orzeczeniach w sprawach stosowania ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych, jak również w sprawach dotyczących wymiaru zobowiązań było to, że organy podatkowe nie stosowały dyspozycji zawartej w art. 165 O.p. oraz w art. 200 O.p. Postępowania podatkowe w analizowanych sprawach wszczynane były z urzędu, jednak z pominięciem wydania odpowiedniego postanowienia. Podatnicy nie byli również zawiadamiani o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego. Natomiast w zakresie wymiaru zobowiązań obciążających przedmioty opodatkowania, które stanowiły współwłasność kilku osób, częstym powodem uchylecia decyzji organów podatkowych pierwszej instancji było pomijanie niektórych współwłaścicieli nieruchomości i kierowanie decyzji podatkowej tylko do niektórych z podatników.

2.2. Orzeczenia w zakresie stosowania przez gminne organy podatkowe przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

Jednym z ważniejszych zagadnień orzecznicych samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 była problematyka dotycząca opodatkowania

obiektów znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych. Sprawami o największym ciężarze były postępowania odwoławcze prowadzone z odwołań spółek węglowych. Dotyczyły one prawidłowości opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli, które zlokalizowane były w podziemnych wyrobiskach górniczych. Skomplikowany charakter tych postępowań wynika przede wszystkim z faktu, iż zagadnienie opodatkowania tych obiektów jest przedmiotem wieloletnich sporów pomiędzy podatnikami, a gminami oraz rozbieżności w klasyfikacji przedmiotów opodatkowania. Wiele rozstrzygnięć w tej kwestii, było przez podatników kwestionowanych, podczas gdy same przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie dawały jednoznacznych wytycznych. Regulacje zawarte w art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odsyłające w kwestii definiowania „budowli” do przepisów prawa budowlanego, są przepisami niejasnymi i niedookreślonymi. Niejednoznaczność co do treści obowiązku podatkowego sprowadza się do istotnych trudności w ustaleniu, czy poszczególne urządzenia i obiekty znajdujące się w podziemnym wyrobisku górniczym, albo samo to wyrobisko podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle. Niejasny stan prawny, który w tej kwestii nie doczekał się przez lata należytej regulacji, skrytykowany został również przez Trybunał Konstytucyjny³⁶. Orzeczenie to dotyczyło problemu opodatkowania wyrobisk górniczych, a także zlokalizowanych w nich obiektów i rzuciło nowe światło na problematykę przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości. Konkluzja wyroku była taka, że wyrobisko górnicze nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, co nie wyklucza jednak opodatkowania obiektów budowlanych, które znajdują się w tym wyrobisku. Efektem tego orzeczenia było także zakwestionowanie dotychczasowej w tej materii praktyki organów podatkowych, która polegała na automatycznym uznaniu wyrobisk górniczych za budowle na podstawie statusu nadanego im dla potrzeb podatku dochodowego, co przyczyniło się pośrednio do zakwestionowania wysokości obciążeń podatkowych jakie były dotychczas płacone z tytułu podatku od nieruchomości przez kopalnie. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego niestety nie usunął wszystkich wątpliwości interpretacyjnych, przede wszystkim dotyczących przypadków, gdy obiekt podlega

³⁶ Zob. wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jako całość techniczno-użytkowa i takich, kiedy opodatkowane są jedynie jego poszczególne części. Ponadto organy podatkowe przyjęły stanowisko, że jeżeli wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie uchylił przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a tylko doprowadził do nadania przepisom wykładni zgodnej z regułami konstytucyjnymi, to taki wyrok nie może stanowić podstawy do żądania zwrotu nadpłaty na podstawie art. 74 O.p. Niekorzystna dla samorządowych organów podatkowych okazała się uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2014 roku³⁷. Z uchwały tej wynika, że po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę. Konsekwencją uchwały była konieczność zwrotu przez gminy pobranych spornych podatków z tytułu podatku od nieruchomości. Samorządowe kolegia odwoławcze nadal zatem zmuszane są uczestniczyć w sporach przed sądami administracyjnymi. Bardzo częstą sytuacją w pierwszych latach analizowanego okresu było to, że spółki wydobywcze płaciły naliczone przez niektóre gminy górnicze podatki, a następnie odwoływały się do samorządowych kolegiów odwoławczych od tych decyzji podatkowych. Samorządowe kolegia odwoławcze w większości przypadków zawieszały sprawy, czekając na merytoryczne rozstrzygnięcia tej kwestii przez sądy. Jednak zawieszanie postępowań nie powodowało przerwania biegu pięcioletniego okresu przedawnienia. W związku z tym sprawy przedawniły się, a gminne organy podatkowe musiały umarzać postępowania, albo zostaną one umorzone w najbliższym czasie przez samorządowe kolegia odwoławcze, w następstwie czego zapłacony podatek powinien wrócić do podatnika.

Innym istotnym zagadnieniem orzecznictwem samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 była problematyka dotycząca opodatkowania garaży wielostanowiskowych w budynkach mieszkalnych z punktu widzenia zastosowania właściwej stawki podatku od nieruchomości. Kwestią sporną było to czy wobec garażu stanowiącego samodzielną nieruchomością lokalową, który usytuowany jest w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, należy zastosować stawkę przewidzianą w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l., a więc jak dla budynków lub ich części pozostałych, czy też właściwa

³⁷ Uchwała Pełnego Składu Izby Finansowej NSA z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13.

jest stawka z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l., która przewidziana jest dla budynków lub ich części mieszkalnych. Zajmowanie się tą problematyką przez samorządowe kolegia odwoławcze podyktowane było dużą ilością spraw, jakie zostały w tej kwestii zarejestrowane w kolegiach, a także licznymi błędami występującymi w praktyce orzeczniczej samorządowych organów podatkowych pierwszej instancji oraz rozbieżnym orzecznictwem sądów administracyjnych. Problem ten był istotny również ze względu na ponad dziesięciokrotną różnicę w wysokości tych stawek oraz masowość jego występowania w skali całego kraju. W orzecznictwie i piśmiennictwie występowały dwa przeciwstawne poglądy odnoszące się do tej kwestii. Pogląd opowiadający się za opodatkowaniem przedmiotowych garaży według wyższych stawek, podzielała także część samorządowych kolegiów odwoławczych³⁸. Zwolennicy poglądu opodatkowania garaży, które stanowią odrębną nieruchomość lokalową, wyższą stawką, za decydujące kryterium o zakwalifikowaniu nieruchomości do kategorii mieszkalnych budynków uznają faktyczne przeznaczenie budynku oraz jego wykorzystanie na cele mieszkalne. Pogląd ten należy uznać za słuszny, ponieważ skoro ustawodawca wskazując sposób wykorzystania budynku lub jego części rozdzielił przedmiot opodatkowania, to określeniu sposobu wykorzystania budynku lub jego części nadać należy jurydyczne znaczenie. Z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że częścią budynku, mogącą stanowić samodzielny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jest wyodrębniony lokal w takim budynku. Z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wynika, że zróżnicowane stawki wskazane pod lit. a, c, d, e, odnieść można do całego budynku, jak również do części użytkowanej w określony sposób.

³⁸ Taki pogląd prezentowany był m.in.: w wyrokach: WSA w Szczecinie z dnia 6 października 2010 r., sygn. akt I SA/SZ 508/10; WSA w Olsztynie z dnia 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/OL 131/11; WSA w Bydgoszczy z dnia 28 września 2011 r. sygn. akt I SA/BD 456/11; WSA w Warszawie z dnia: 9 grudnia 2010 r. sygn. akt III SA/WA 2114/10, 5 sierpnia 2011 r., sygn. akt III SA/WA 313/11; WSA w Białymstoku z dnia 21 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/BK 80/11; WSA w Poznaniu z dnia 9 grudnia 2009 r. sygn. akt III SA/PO 768/09; Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 26 listopada 2012 r. SKO 1363/12; Ponadto pogląd jest zbieżny ze stanowiskiem Ministra Finansów wyrażonym w piśmie Dyrektora Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych z dnia 28 stycznia 2010 r., znak PL/LS/833/5/SIA/10/01 w sprawie opodatkowania garaży, a także w piśmiennictwie np. L. Etel, *Podatek od lokali garażowych*, *Finanse Komunalne* 2011, nr 5, s. 33-38; L. Etel, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych*, *Przegląd podatków lokalnych i finansów samorządowych* nr 7-8 (101-102) 2009 r., s. 1, 9-13; G. Dudar, *Opodatkowanie budynków mieszkalnych znajdujących się w posiadaniu przedsiębiorcy - glosa do wyroku NSA z dnia 22 lipca 2009 r. sygn. akt II FSK 460/08*, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* nr 10 (104) 2009 r. s. 1, 4-8.

Zwolennicy drugiego poglądu kwestionują możliwość opodatkowania garaży usytuowanych w budynkach mieszkalnych stanowiących przedmiot odrębnej własności, według stawek podatku określonych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l., czyli pozostałych, co prowadzi w konsekwencji do opodatkowania garaży według stawek właściwych dla budynków mieszkalnych³⁹. Zwolennicy tego poglądu podkreślają, że z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wynika, że w uchwale rady gminy rozróżnić można pod względem wysokości granic stawek podatkowych – budynki lub ich części mieszkalne, przy czym określenie „mieszkalne” dotyczy rodzaju budynku, co do jego podstawowej funkcji użytkowej, a nie funkcji poszczególnych jego lokali, ponieważ przedmiot opodatkowania stanowi budynek lub jego część (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Ustawodawca nie wydzielił przedmiotowo budynku od jego części. Zatem nie występują dwa odrębne przedmioty opodatkowania, czyli budynek oraz części budynku. Zwrócono uwagę, że jedną cechą: mieszkalny lub niemieszkalny, przypisać można jednemu przedmiotowi opodatkowania.

W tej kwestii stanowisko zajął również Naczelny Sąd Administracyjny⁴⁰, według którego garaż podlega opodatkowaniu zgodnie ze stawką wskazaną w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e, czyli właściwą dla budynków lub ich części pozostałych. Sąd podkreślił, że choć sam budynek należy do kategorii mieszkalnych, to jeśli w jego bryle jest garaż z urządzoną księgą wieczystą, należy go uznać za odrębny przedmiot opodatkowania. Powyższe wynika z brzmienia art. 3 ust. 4 w związku z ust. 5 u.p.o.l. Nieoczekiwanym skutkiem uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego były podejmowane przez samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji próby wzruszania własnych decyzji ostatecznych, wydanych przed podjęciem uchwały przez Sąd, w których wymierzyły podatek od nieruchomości według stawki właściwej dla budynków mieszkalnych. Organy podatkowe podstaw wzruszenia ostatecznych decyzji wymierzających podatek od nieruchomości upatrywały w art. 247 § 1 pkt 3 O.p., czyli w kategoriach rażącego naruszenia prawa, oraz w art. 240 § 1 pkt. 5 O.p., poprzez zastosowanie trybu wznowienia postępowania z racji wyjścia na jaw nowych istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych lub nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji nie

³⁹ Taki pogląd został zaprezentowany w wyrokach m.in.: NSA z dnia 12 października 2011 r. sygn. akt II FSK 733/10 i II FSK 335/11; WSA w Bydgoszczy z dnia 28 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/BD 346/09; WSA w Warszawie z dnia 2 września 2011 r., sygn. akt III SA/WA 795/11.

⁴⁰ Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2012 r. sygn. akt II FPS 4/11.

znanych organowi, który wydał decyzję, a także w trybie art. 254 O.p., który pozwala na zmianę decyzji ostatecznej przez organ, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji⁴¹. Samorządowe kolegia odwoławcze nie wszczynały z urzędu postępowań mających na celu stwierdzenie nieważności decyzji wymiarowych, natomiast pierwszoinstancyjne decyzje, wydawane w warunkach wznowienia postępowania lub art. 254 O.p., uchylały, a postępowania organów pierwszej instancji umarzały⁴². Należy podkreślić w tym miejscu, że niezgodność stawki podatkowej ze stawką uznaną za właściwą przez Naczelną Sąd Administracyjny nie stanowi rażącego naruszenia prawa, bowiem „rażąco” naruszyć można jedynie przepis prawa brzmiący jednoznacznie, niewymagający wykładni. Jak podkreśla się w orzecznictwie, wybór jednego spośród dwóch konkurujących stanowisk dotyczących wykładni określonego przepisu prawa materialnego nigdy nie może być uznany za rażące naruszenie prawa w rozumieniu art. 247 § 1 pkt 3 O.p.⁴³. W takim wypadku bowiem nie może być mowy o oczywistej sprzeczności rozstrzygnięcia z brzmieniem przepisu, co jest warunkiem zaistnienia rażącego naruszenia prawa⁴⁴. Różnica poglądów, co do wykładni przepisu nie może być kwalifikowana jako przesłanka do odstąpienia od zasady trwałości decyzji ostatecznej, wskazanej w art. 247 § 1 pkt 3 O.p.⁴⁵. Błędów wykładni prawa nie należy traktować jako rażące naruszenie prawa. Naczelną Sąd Administracyjny stwierdził, że pojęcie „rażącego naruszenia prawa” należy określić jako naruszenie mające oczywisty charakter, przejawiający się w tym, że treść decyzji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisu⁴⁶. Ostateczna decyzja podatkowa, która wymierza podatek od nieruchomości za garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w

⁴¹ Zob. *Zbiorcza informacja roczna z działalności samorządowych kolegiów odwoławczych i Krajowej Reprezentacji Samorządowych Kolegiów Odwoławczych w 2014 roku*.

⁴² Zob. np. *Informacja o działalności Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2014 roku*, [<http://www.sko-wroc.org/>], data dostępu 24.10.2017.

⁴³ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Łd 1170/13.

⁴⁴ Ibidem.

⁴⁵ Zob. np. wyrok NSA z dnia 9 marca 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 1582/98; wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2000 r., sygn. akt III SA 3279/99; wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2002 r., sygn. akt III SA 146/01; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 1680/13.

⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 1802/11.

budynku mieszkalnym wielorodzinnym według stawki innej, niż wskazana w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie może być wzruszona w trybie wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 O.p. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego nie jest bowiem ani nową okolicznością faktyczną, ani też nowym dowodem w sprawie podatkowej⁴⁷.

Wielokrotnie w orzecznictwie samorządowych kolegiów odwoławczych pojawiały się problemy w zakresie zastosowania właściwej stawki podatku od nieruchomości między innymi dla gruntów, budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej czy wpisanych do rejestru zabytków. Przedmiotem rozstrzygnięcia Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie⁴⁸ było ustalenie, czy budynek ośrodka wypoczynkowego podlega opodatkowaniu stawką dla „budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l., czy opodatkowany powinien zostać według stawki właściwej dla „budynków” lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń”, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l. Podatnik odwołujący się od decyzji wymiarowej argumentował, że wpisanie przez wojewodę ośrodka wypoczynkowego na listę obiektów uprawnionych do organizowania turnusów rehabilitacyjnych dla osób niepełnosprawnych spełnia warunki do zastosowania obniżonej stawki podatku od nieruchomości. Kolegium nie podzieliło jednak tego poglądu, stwierdzając, że rehabilitacja osób niepełnosprawnych ma inny charakter niż rehabilitacja lecznicza. Stanowisko organu odwoławczego było prawidłowe, należy bowiem zauważyć, że prowadzenie turnusów rehabilitacji osób niepełnosprawnych jest oparte na art. 8 i art. 9 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych⁴⁹. Celem rehabilitacji osób niepełnosprawnych jest osiągnięcie możliwie najwyższego poziomu ich funkcjonowania, jakości życia tych osób i ich

⁴⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 1659/13.

⁴⁸ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z 17 września 2014 r., SKO.Pod./4140/657/2014.

⁴⁹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, Dz. U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721 ze zm.

integracji społecznej, a nie wspomaganie procesu służącego zachowaniu, ratowaniu i poprawie stanu zdrowia.

Z kolei przedmiotem rozstrzygnięcia Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu⁵⁰ było opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, według stawki podatkowej określonej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, części gruntów sklasyfikowanych jako lasy i grunty leśne oraz użytków sklasyfikowanych jako użytki rolne – grunty pod stawami. Podstawę materialnoprawną kwestionowanej decyzji podatkowej stanowił przepis art. 2 ust. 1 u.p.o.l., zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości albo obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części, 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jednocześnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika, że grunty, budynki oraz budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle znajdujące się w posiadaniu przedsiębiorcy albo innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych. Powyższe nie dotyczy jednak gruntów rolnych, gruntów zadrzewionych oraz zakrzewionych na użytkach rolnych, a także lasów, w odniesieniu do których zastosowanie ma art. 2 ust. 2 u.p.o.l. Zgodnie z przytoczonym przepisem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Kluczowe jest zatem ustalenie w przypadku gruntów rolnych, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych oraz lasów, w jakim stopniu grunty o takim charakterze w roku podatkowym faktycznie były zajęte na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Tylko w takiej sytuacji mogły być opodatkowane podatkiem od nieruchomości, zaś w pozostałym zakresie podlegają one podatkowi rolnemu albo leśnemu. Samorządowe Kolegium we Wrocławiu słusznie wskazało, że niewystarczający dla uznania, że grunty

⁵⁰ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu z dnia 12 grudnia 2013 r., SKO 4011/609/13.

w całości były zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie ośrodka wypoczynkowo-rekreacyjnego, jest fakt, iż organizowano na terenie ośrodka imprezy masowe o charakterze rekreacyjno-wypoczynkowym. Należy podzielić stanowisko organu odwoławczego, że organizacja imprez masowych nie przesądza o zajęciu gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów jako lasy oraz grunty pod stawami na prowadzenie działalności gospodarczej. Zauważyć należy, że samo udostępnienie lasu oraz stawu osobom przebywającym na terenie ośrodka nie wyklucza jeszcze prowadzenia na tych gruntach działalności rolniczej i leśnej. Z opisu stanu faktycznego wynikało, że imprezy na terenie ośrodka odbywały się sporadycznie. Nie były to zatem działania o charakterze zarobkowym, ciągłym oraz trwałym. Strona w toku postępowania konsekwentnie utrzymywała ponadto, że prowadzi działania mające na celu ochronę oraz zagospodarowanie lasu. Należy zatem zgodzić się ze stanowiskiem Kolegium uchylającym w całości decyzję organu podatkowego pierwszej instancji, w wyniku której podatnik zapłacił podatek od nieruchomości w wysokości większej niż należna.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Krakowie⁵¹, słusznie stwierdziło, że dla podjęcia rozstrzygnięcia o zwolnieniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. nie są istotne przyczyny powstania nieprawidłowości na zabytkowej nieruchomości, jak również wyjaśnienie kiedy one powstały oraz kto był za nie odpowiedzialny. Warunkiem stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. jest nie tylko bowiem indywidualny wpis gruntu i budynku do rejestru zabytków, ale także ich utrzymywanie oraz konserwacja, zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków i jednoczesne niewykorzystywanie budynku czy gruntu na potrzeby działalności gospodarczej. Z analizy z tego przepisu wynika, że zwolnienie obejmuje tylko przedmiot opodatkowania, który został „indywidualnie wpisany do rejestru zabytków”. Ponadto skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. w odniesieniu do każdego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wymaga indywidualnego wpisu zarówno gruntu jak i budynku. Kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy podatnik konserwuje i utrzymuje nieruchomość zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, a nie czy podejmuje jakiegokolwiek działania w tym

⁵¹ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z dnia 30 września 2013 r., SKO.Pod./4140/710/2013.

zakresie. To, że podatnik nabył nieruchomość w gorszym stanie od obecnego, nie przesądza automatycznie zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. Nie wystarczy bowiem wykonanie jakichkolwiek prac na nieruchomości, czy też poczynienie na nią jakichkolwiek nakładów. Organ odwoławczy słusznie zwrócił uwagę, że art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. nie wymaga od organu podatkowego szczegółowego wskazania, które konkretnie przepisy ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami⁵² zostały naruszone i w jakim stopniu.

Przedmiotem rozstrzygnięć samorządowych kolegiów odwoławczych był również przepis art. 15 ust. 1 u.p.o.l. Sporne było to, czy miejsce, w którym prowadzona była sprzedaż stanowiło targowisko, na którym handel podlega opłacie targowej. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Gdańsku umorzyło postępowanie pierwszej instancji w sprawie określenia wysokości zobowiązania i odsetek w opłacie targowej, która nałożona została za wystawienie kratki z okularami przeciwsłonecznymi przed sklepem. Odwołujący zakwestionował prawidłowość decyzji oraz podał, że sprzedaż prowadzi w budynku, a nie przed nim. Natomiast kratka z okularami stanowi formę ekspozycji, a nie jest odrębną formą sprzedaży dokonywanej na targowisku. Stanowisko Kolegium należy uznać za prawidłowe, ponieważ ekspozycja towaru stanowi formę reklamy danego handlowca i nie stanowi odrębnej formy sprzedaży⁵³.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Gdańsku⁵⁴ słusznie utrzymało w mocy zaskarżoną decyzję organu pierwszej instancji w sprawie określenia wysokości opłaty targowej. Odwołujący wskazał, że zgodnie z uchwałą Rady Miejskiej w K. nr XI/81/2011 z dnia 27 października 2011 roku w sprawie ustalenia wysokości dziennych stawek i poboru opłaty targowej, na którą powołuje się organ w zaskarżonej decyzji „ustala się wysokość stawek dziennych opłaty targowej za sprzedaż na targowiskach miejskich”. Powyższa okoliczność, w związku z prowadzeniem przez odwołującego handlu na terenach nie należących do miasta stanowiła w ocenie odwołującego niemożność objęcia go przedmiotową opłatą, ponieważ uchwała dotyczyła jedynie targowisk należących do miasta. Jako uzasadnienie stanowiska Kolegium można wskazać wyrok Wojewódzkiego

⁵² Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1595 ze zm.

⁵³ Podobne stanowisko prezentowane jest również w orzecznictwie sądowym np. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 maja 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 180/2009; wyrok NSA z dnia 24 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1504/2009.

⁵⁴ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 5 listopada 2012 r. 3168/12.

Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy⁵⁵, zgodnie z którym fakt objęcia danego terenu uchwałą gminy dotyczącą lokalizacji targowiska nie ma decydującego znaczenia dla uznania, że dane miejsce prowadzenia sprzedaży jest targowiskiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, bowiem dla powstania zobowiązania w opłacie targowej istotne jest zaistnienie przesłanek wynikających z przepisów tej ustawy, a nie treść uchwały rady miejskiej. Podsumowując, należy podkreślić, że powstanie zobowiązania z tytułu opłaty targowej wynika z samego faktu podjęcia sprzedaży na terenie danej gminy, co w niniejszej sprawie miało miejsce.

2.3. Orzeczenia w zakresie stosowania przez gminne organy podatkowe przepisów ustawy o podatku rolnym i ustawy o podatku leśnym

Częstym tematem rozstrzygnięć samorządowych kolegiów odwoławczych była kwestia zwolnień i ulg wynikających z ustawy o podatku rolnym. Samorządowe Kolegium Odwoławcze we Wrocławiu⁵⁶ rozważało, czy zwolnieniu i ulgom, określonych w art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r., podlega wcześniej nabyty grunt o powierzchni nie tworzącej jeszcze nowego gospodarstwa rolnego, jednak po spełnieniu warunków określonych w przytoczonym przepisie – poprzez nabycie, w drodze umowy sprzedaży, w późniejszym terminie dodatkowej powierzchni użytku rolnego. Z wnioskiem o zwolnienie z podatku rolnego oraz z zastosowaniem ulgi z tytułu nabycia w 2010 roku 0,75 ha oraz w 2013 roku 0,50 ha użytków rolnych na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego, podatnik zwrócił się do organu pierwszej instancji w Gminie T. Organ pierwszej instancji odmówił wnioskowanych zwolnienia i ulg, uzasadniając to tym, że dopiero nabyty w 2013 roku przez rolnika grunt o powierzchni 0,50 ha w innej gminie utworzył nowe gospodarstwo rolne. O skorzystanie ze zwolnienia i ulg strona może więc starać się w Gminie T., w odniesieniu do nabytych tam gruntów, albowiem nabycie to należy analizować w kontekście sytuacji bieżącej. Grunty nabyte wcześniej (o powierzchni 0,75 ha) na terenie Gminy J.-L. nie stanowiły obszarowo gospodarstwa rolnego, i tym samym nie została spełniona przesłanka dotycząca utworzenia nowego gospodarstwa rolnego. W odwołaniu od decyzji organu pierwszej instancji podatnik

⁵⁵ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 września 2007 r., sygn. akt I SA/Bd 473/2007.

⁵⁶ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu z dnia 28 października 2013 r., SKO 4011/595/13.

podniósł, że ustawa o podatku rolnym nie wskazuje związku czasowego pomiędzy nabyciem gruntu a utworzeniem gospodarstwa. Nie może zatem być podstawą do odmowy przyznania zwolnienia i ulgi okoliczność, że gospodarstwo rolne nie zostało utworzone w chwili nabycia gruntu, ale powstało w terminie późniejszym. W ocenie podatnika odmowna decyzja wypacza społeczno-ekonomiczny sens zwolnień i ulg mających służyć między innymi pomocą podatnikom rozpoczynającym działalność rolniczą. Samorządowe Kolegium Odwoławcze we Wrocławiu rozpatrując sprawę słusznie uchyliło decyzję organu pierwszej instancji w całości. Kolegium wskazało, że zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a zwalnia się od podatku rolnego grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha, będące przedmiotem prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego, nabyte w drodze umowy sprzedaży albo wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, które zostały objęte w trwałe zagospodarowanie. Na konstrukcję tego zwolnienia podatkowego składają się więc cztery przesłanki: 1) cel, dla którego podatnik nabył grunt (utworzenie nowego albo powiększenie już istniejącego gospodarstwa rolnego); 2) powierzchnia nowo utworzonego albo powiększonego gospodarstwa (nieprzekraczająca 100 ha); 3) sposób objęcia gruntów (trwałe zagospodarowanie); 4) sposób (forma prawna) nabycia gruntów (umowa sprzedaży). Kolegium prawidłowo stwierdziło, że odstępy czasowe między nabywaniem kolejno gruntów, do osiągnięcia ustawowo określonej powierzchni gospodarstwa rolnego, mogą wpłynąć jedynie na okres przysługującego zwolnienia. Nabywanie gruntów w odstępach czasu nie może natomiast wykluczać zwolnienia i ulg w odniesieniu do wcześniej nabytych gruntów. W przepisie normującym przedmiotowe zwolnienie i ulgi ustawodawca nie ustanowił żadnej normy czasowej. Natomiast czasowe ograniczenie dotyczy początku okresu zwolnienia. Zgodnie z art. 12 ust. 3 u.p.r., okres zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 4, wynosi 5 lat, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawarto umowę sprzedaży gruntów lub prawa wieczystego użytkowania, ustalono prawo wieczystego użytkowania lub objęto grunt w trwałe zagospodarowanie w drodze umowy. Analizując to rozstrzygnięcie, należy stwierdzić, że w tej sprawie zostały spełnione przesłanki, w tym przesłanka celu, określone w art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r., rozstrzygające o udzieleniu omawianych zwolnienia i ulg w podatku rolnym.

W podobnej sprawie orzekło Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Gdańsku⁵⁷, do którego wpłynęło odwołanie od decyzji organu pierwszej instancji w sprawie przyznania zwolnienia z podatku rolnego w stosunku do gruntów o powierzchni 10,3291 ha oraz 6,8230 ha, nabytych w celu powiększenia gospodarstwa rolnego. Organ podatkowy pierwszej instancji odmówił przyznania zwolnienia od podatku rolnego, ponieważ kupujący zapłacili tylko część ceny za przedmiotowe grunty, pozostałą zaś część zobowiązał się spłacić w formie rat od 31 października 2011 roku do 31 października 2024 roku. Organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, że nastąpiło odroczenie płatności, co według niego oznaczało, że wydatki inwestycyjne zostały częściowo sfinansowane ze środków publicznych. W związku z tym zdaniem organu pierwszej instancji nie jest możliwe zastosowanie ulgi inwestycyjnej. Skarżący podniósł, że spłata należności za zakupione grunty nie została odroczone. Nastąpiło jedynie rozłożenie płatności na raty, co nie stanowi finansowania ze środków publicznych. Dodatkowo nie składał on wniosku o przyznanie ulgi inwestycyjnej, ale o przyznanie zwolnienia. Kolegium w Gdańsku trafnie uchyliło zaskarżoną decyzję, stwierdzając że sprawa powinna zostać rozpoznana jeszcze raz przez organ pierwszej instancji. Analizując intencje, którymi kierował się organ pierwszej instancji należy sięgnąć do przepisów regulujących przyznanie zwolnienia od podatku rolnego z uwagi na sfinansowanie inwestycji z udziałem środków publicznych. Taka sytuacja została uregulowana w art. 13 ust. 1 u.p.r. i dotyczy sytuacji, w których podatnik dokonuje inwestycji polegającej na budowie albo modernizacji budynków inwentarskich (służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska), bądź też na zakupie i zainstalowaniu deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód). Jednak przedstawiona powyżej sprawa dotyczy udzielenia ulgi polegającej na zwolnieniu od podatku rolnego z tytułu zakupu gruntów w celu powiększenia gospodarstwa, a nie sytuacji uregulowanej w art. 13 ust. 1 u.p.r., dlatego potwierdzić należy słuszność stanowiska organu odwoławczego.

⁵⁷ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia 25 stycznia 2013 r., SKO 2042/12.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Krakowie⁵⁸ uchyliło w całości decyzję, którą organ pierwszej instancji określił Staroście C. wysokość zobowiązania podatkowego w podatku leśnym. W uzasadnieniu rozstrzygnięcia organ pierwszej instancji opisał przebieg postępowania i wyjaśnił, że z danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków wynika, że sporne lasy stanowią własność Skarbu Państwa, wykonującego swoje prawa właścicielskie za pośrednictwem określonych podmiotów, którym na mocy odrębnych przepisów przyznano prawo do jego reprezentowania. Organ pierwszej instancji przyjął, że takim odrębnym uregulowaniem jest w przedmiotowym stanie faktycznym art. 11 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami⁵⁹, zgodnie z którym organem reprezentującym Skarb Państwa, z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz odrębnych ustaw, w sprawach gospodarowania nieruchomościami jest starosta wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej, a organami reprezentującymi jednostki samorządu terytorialnego są ich organy wykonawcze. Starosta C. odwołując się od decyzji stwierdził, że organ pierwszej instancji przyjmując go za podatnika podatku leśnego, naruszył art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. poprzez przypisanie staroście podmiotowości prawnopodatkowej w zakresie podatku leśnego od nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa. Zdaniem odwołującego, podatkiem można obciążyć wyłącznie podmiot jednoznacznie wskazany w ustawie. Tymczasem ustawa o podatku leśnym nie wskazuje, że podatek od nieruchomości leśnych powinien uiszczać starosta. Odwołujący zauważył, że organ podatkowy pierwszej instancji powinien obciążyć płatnością podatku leśnego właściwy podmiot powołany do zarządzania Lasami Państwowymi w RP, czyli Lasy Państwowe⁶⁰. W niniejszej sprawie spór dotyczył zatem zagadnienia przypisania Staroście C. podmiotowości prawnej w podatku leśnym odnośnie do nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa. Kolegium podkreśliło, że organ podatkowy pierwszej instancji nie odniósł się w rozpoznawanej sprawie do ustawy o lasach. Z art. 4 ust. 3 u.l. wynika bowiem, że w ramach

⁵⁸ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Krakowie z dnia 30 czerwca 2014 r. SKO.Pod./4140/631/2014.

⁵⁹ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 1529 ze zm.; dalej u.g.n.

⁶⁰ Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 788 ze zm.; dalej: u.l.) lasami stanowiącymi własność Skarbu Państwa zarządza Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe.

sprawowanego zarządu Lasy Państwowe prowadzą gospodarkę leśną, a także prowadzą ewidencję majątku Skarbu Państwa oraz ustalają jego wartość. „Gospodarowanie” w rozumieniu powyższego przepisu obejmuje również reprezentowanie Skarbu Państwa w postępowaniach dotyczących nieruchomości znajdujących się w zarządzie. Stosownie do art. 32 ust. 1 u.l. Lasy Państwowe jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentują Skarb Państwa w zakresie zarządzania mieniem. Użyte w tych przepisach określenia „gospodarowanie gruntami i innymi nieruchomościami” oraz „reprezentacja” odnoszą się nie tylko do czynności cywilnoprawnych, ale również do udziału w postępowaniach podatkowych dotyczących nieruchomości objętych zarządem. Należy zgodzić się, z Kolegium, że takie stanowisko potwierdza również art. 11 ust. 1 u.g.n. Przepis ten stanowi bowiem domniemanie kompetencyjne na rzecz starosty, jednak zastrzega, że przepisy szczególne mogą przekazywać kompetencje do zarządu nieruchomościami Skarbu Państwa innym podmiotom. Przepis art. 4 u.l. stanowi „wyjątek wynikający z innej ustawy”. Należy również zaznaczyć, że zebrany materiał dowodowy nie pozwalał na ustalenie, czy przedmiotowe lasy nie mogą zostać objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l.

3. ANALIZA WPŁYWU DZIAŁALNOŚCI ORZECZNICZEJ SAMORZĄDOWYCH KOLEGIÓW ODWOŁAWCZYCH NA MIEJSCOWE PRAWO PODATKOWE

Analiza literatury przedmiotu, przepisów ustrojowych, jak również orzecznictwa sądowego, odnoszących się do organizacji i funkcjonowania samorządowych kolegiów odwoławczych pozwala na postawienie tezy, że samorządowe kolegia odwoławcze jako podatkowe organy odwoławcze mają istotny wpływ na jakość miejscowego prawa podatkowego. W tym miejscu należy postawić pytanie na podstawie jakich kryteriów i źródeł informacji oceniać działalność orzeczniczą samorządowych kolegiów odwoławczych jako organów podatkowych drugiej instancji. Na potrzeby niniejszych rozważań przyjęto, że o sprawności samorządowych kolegiów odwoławczych decyduje rozpatrywanie przez nie spraw zgodnie z przepisami prawa określającymi terminy, w jakich sprawy należące do ich właściwości powinny być załatwione (art. 35 k.p.a. i art.

139 O.p.)⁶¹. Zatem można oprzeć taką ocenę na liczbie skarg kierowanych do sądów administracyjnych na beczynność kolegiów lub przewlekłe prowadzone postępowania. W 2016 roku liczba skarg na beczynność kolegium skierowana do wojewódzkich sądów administracyjnych ogółem wyniosła 285, z czego 82 skargi sądy uwzględniły. Wskaźnik uwzględnionych skarg przez sądy administracyjne w stosunku do liczby spraw ogółem pozostających do rozpatrzenia w latach 2012-2016 mieścił się w przedziale zaledwie od 0,2% do 0,5%. Jednak z głębszej analizy corocznych informacji zbiorczych z działalności samorządowych kolegiów odwoławczych wynika, że występuje realny problem z przedłużającym się w czasie załatwieniem spraw przez samorządowe kolegia odwoławcze. Z roku na rok rośnie liczba spraw nie załatwionych w tym roku, w którym wpłynęła. W 2016 roku z liczby ponad 233 608 spraw do załatwienia, aż 53 365 to sprawy z roku poprzedniego, co stanowi 23% ogółu spraw. W tym miejscu należy jednak zauważyć, że skoro kłopoty z wykładnią materialnego prawa podatkowego mają sędziowie, to trudno się dziwić, że pracownicy samorządowych kolegiów odwoławczych zwlekają z podjęciem decyzji, czekając na rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego ujednolicające orzecznictwo. Ponadto przyczyną powstawania zaległości jest brak dostatecznej ilości etatów orzecznich, na co wskazują same kolegia.

Innym kryterium pozwalającym ocenić jakość rozstrzygnięć podejmowanych przez samorządowe kolegia odwoławcze jest zgodność z prawem prowadzonych przez te organy postępowań i wydawanych orzeczeń⁶². Jako podstawowe mierniki spełnienia tego kryterium można byłoby przyjąć odsetek spraw, w których uprawniony podmiot skorzystał z prawa do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na podjęte orzeczenie. Wojewódzkie sądy administracyjne w 2016 roku rozpatrzyły 14 181 skarg na decyzje i postanowienia samorządowych kolegiów odwoławczych, z czego 3 243 zostało uchylonych wyrokami sądów⁶³. Przy czym kolegia wniosły od wydanych wyroków, 513 skarg kasacyjnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego (w roku 2015 – 504). Kryterium pozwalającym w miarę obiektywnie ocenić pracę orzecznictwem

⁶¹ Zob. D. R. Kijowski, *Samorządowe kolegia odwoławcze po 25 latach*, Samorząd Terytorialny 2015, nr 3, s. 52.

⁶² Ibidem.

⁶³ Na podstawie informacji o działalności samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2012-2016 uzyskanych z Krajowej Reprezentacji Samorządowych Kolegiów Odwoławczych.

samorządowych kolegiów odwoławczych jest zatem wskaźnik zaskarżalności, który w latach 2012-2016 mieścił się w przedziale od 5% – 15%. W analizowanym okresie najwyższy poziom osiągnął on w 2014 roku. Takie podejście ma jednak mankamenty, ponieważ nie pozwala do końca ustalić prawdziwego obrazu działalności samorządowych kolegiów odwoławczych, między innymi nie daje odpowiedzi na pytanie jak załatwiane są sprawy, które nie trafiają do sądu.

4. PODSUMOWANIE

Podsumowując przeprowadzoną w tym rozdziale analizę pozycji prawnej samorządowych kolegiów odwoławczych oraz ich działalności orzeczniczej w zakresie stosowania miejscowego prawa podatkowego, należy stwierdzić, że są to organy administracji publicznej nowego typu, odpowiadające standardom europejskim, znacznie różniące się od innych funkcjonujących w administracji publicznej. Przesądza o tym między innymi tryb powoływania tych organów w drodze konkursu, obiektywizm (procedowanie kolegialne oraz zakaz łączenia funkcji), czynny udział stron w postępowaniu przed kolegium (oparcie rozstrzygnięcia na postępowaniu wyjaśniającym prowadzonym w formie rozprawy), wreszcie poddanie pod nadzór w zakresie orzekania sądowi administracyjnemu (realizacja prawa obywateli do drogi sądowej)⁶⁴. Kolegia stanowią obecnie w Polsce modelowy przykład niezależnego organu kontroli instancyjnej⁶⁵, którego niezależność nie stanowi jedynie postulatu ustawodawcy, lecz jest faktem⁶⁶ aprobowanym zarówno przez doktrynę⁶⁷, jak i sądownictwo administracyjne⁶⁸. Mając powyższe na uwadze, wolno nawet przyjąć, że wyznaczono w tej materii wiele właściwych standardów, których zastosowanie można

⁶⁴ G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego: Komentarz. Tom I do art. 1-103*, Warszawa 2010, s. 83.

⁶⁵ Zob. na ten temat Cz. Martysz, A. Matan, G. Łaszczyca, *Samorządowe Kolegium Odwoławcze jako niezależny organ kontroli instancyjnej. Miejsce i rola RIO i SKO w systemie samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2005, s. 43 i n.

⁶⁶ Zob. Z. Kmiecik, W. Chróścielewski, *Niezależny organ kontroli w postępowaniu administracyjnym – raport badawczy*, Samorząd Terytorialny 2005, nr 11.

⁶⁷ Zob. J. Borkowski, *Samorządowe Kolegium Odwoławcze* [w:] R. Mikosz (red.), *Rozprawy pisemne. Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej prof. Antoniego Agopszowicza*, Katowice 2000, s. 24-26; J.P. Tarno, *Samorząd terytorialny w Polsce*, Warszawa 2002, s. 280-281.

⁶⁸ Zob. R. Hauser, *Sprawdzona koncepcja*, Rzeczpospolita z 2.10.2000, s. 7; R. Hauser, *Sądy nie są nieomyłne*, Gazeta Prawna z 21-23.11.2003, s. 9.

byłoby rozważać w przypadku pozostałych organów podatkowych⁶⁹. Postulowane zmiany mające na celu usprawnianie postępowania podatkowego przed kolegiami powinny ewoluować w następujących kierunkach:

- 1) Wzmocnienia potencjału kadrowego w kolegiach. Trzon kadry kolegiów powinni tworzyć dobrze przygotowani zawodowo i doświadczeni prawnicy. Kolegia nie dysponują wystarczającą fachową kadrami, która mogłaby zbierać dowody potrzebne do wydania pełnowartościowej decyzji merytorycznej w dziedzinach wymagających profesjonalnych ekspertyz, obliczeń lub analiz⁷⁰. Mając powyższe na uwadze, można się zastanowić, czy nie powinni mieć oni ukończonych aplikacji, skoro coraz częściej strony w postępowaniu podatkowym są reprezentowane przez wykwalifikowanych pełnomocników (radców prawnych, doradców podatkowych)⁷¹.
- 2) Zwiększenia ilości etatów orzeczniczych w samorządowych kolegiach odwoławczych. Główną przyczyną powstawania zaległości jest brak dostatecznej ilości etatów orzeczniczych pozwalających reagować na nieoczekiwane zmiany w przepisach materialnego prawa podatkowego. Ponadto, ograniczone środki finansowe na przygotowywanie spraw przez pozaetatowych członków samorządowych kolegiów odwoławczych, uniemożliwiają w pełni ich wykorzystanie.
- 3) Jednostki samorządu terytorialnego powinny mieć możliwość zaskarżenia do sądu administracyjnego decyzji samorządowego kolegium odwoławczego. W wyniku niekorzystnych dla gmin decyzji samorządowych kolegiów odwoławczych, gminy bardzo często tracą znaczne dochody podatkowe. W świetle art. 133 O.p. gmina nie jest stroną postępowania administracyjnego, a zatem nie przysługuje jej prawo do zaskarżenia orzeczeń samorządowego kolegium odwoławczego. Prawo to powinno przysługiwać gminie jako jednostce samorządu terytorialnego, a nie tylko wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi

⁶⁹ Por. L. Etel, K. Teszner, *Udział obywateli w postępowaniu podatkowym*, Państwo i Prawo 2008, z. 4, s. 44-45.

⁷⁰ Zob. J. Zimmermann, K. Sieniawska, *W ciągu 15 lat kolegia stały się niezbędnym ogniwiem ustroju administracji publicznej w Polsce*, Casus 2014, nr 71, s. 7.

⁷¹ Por. P. Smoleń, W. Taras, *Rzecz o samorządowych kolegiach odwoławczych w dobie przekształcającej się administracji lokalnej* [w:] *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji publicznej*, J. Parchomiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), Warszawa 2009, s. 517.

miasta) jako organowi podatkowemu orzekającemu w pierwszej instancji⁷². Gmina powinna mieć możliwość ochrony swoich dochodów podatkowych w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Wpłynęłoby to korzystnie także na poziom orzeczeń samorządowych kolegiów odwoławczych, które musiałyby się liczyć z możliwością ich zaskarżenia nie tylko przez podatnika, ale i gminę⁷³.

- 4) Ponadto należy zastanowić się nad wprowadzeniem bodźców skłaniających podatników oraz samorządowe organy podatkowe do stosowania procedury mediacji przed samorządowym kolegium odwoławczym. Małe zainteresowanie postępowaniem mediacyjnym w sprawach podatkowych wynika przede wszystkim z braku zaufania podatników do administracji podatkowej, co z punktu widzenia doświadczeń podatników jest całkowicie uzasadnione, a administracja podatkowa w Polsce niewiele robi, żeby to zaufanie budować⁷⁴. Kolejną kwestią jest nadrzędna pozycja organu podatkowego wobec podatnika. Nierówność podmiotów w prawie administracyjnym jest cechą ważną ze względu na możliwość zastosowania mediacji⁷⁵. Aby zwiększyć zastosowanie procedury mediacyjnej w sprawach z zakresu prawa podatkowego, konieczne jest zwiększenie świadomości podatników, że posiadają prawo do załatwienia określonych spraw podatkowych na drodze mediacji, między innymi poprzez przeprowadzenie akcji promującej taką formę rozstrzygnięcia sporów.

Są to rozwiązania, które mogą przyczynić się do podniesienia jakości i sprawności rozstrzygnięć podejmowanych przez samorządowe kolegia odwoławcze oraz poprawności stosowania przepisów prawa podatkowego przez samorządowe organy podatkowe. Należy jednak pamiętać, że docelowa kontrola stosowania miejscowego prawa podatkowego sprawowana jest przez sądy administracyjne.

⁷² L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 189-190.

⁷³ Ibidem.

⁷⁴ B. Brzeziński, *Relacje między ...*, s. 34-45.

⁷⁵ Por. W. Federczyk, *Praktyka stosowania mediacji przed sądami administracyjnymi*, ADR Arbitraż i Mediacje 2008, nr 4, s. 17-28.

SUMMARY

The Judicature of Poland's Local Government Boards of Appeal Regarding Cases Falling Under Local Tax Law Procedures

The article's purpose is to present Poland's local government boards of appeal as tax authorities of the second instance. The study initiated an analysis of the influence of local boards of appeal on local tax law. In the final section of the article, the author refers to legislative prospects regarding these boards of appeal and postulates amendments to improve the effectiveness of said boards as tax authorities of the second instance. The consideration of the issue was couched in the dogmatic method and supported by a review of selected doctrinal perspectives. Furthermore, the considerations were supplemented by empirical studies of local government boards of appeal rulings and further rulings of Poland's administrative courts. The analysis of the juridical influence by local government boards of appeal on local tax law required not only strict legal interpretive methods, but also statistical interpretation. The analysis of annual statistical reports pertaining to the activities of local boards of appeal is an essential reference point for generating assessments and postulates de lege ferenda. With the intention of observing any tendencies, the study focused on the local boards of appeal rulings falling under the jurisdiction of Poland's pertinent Tax Law procedures for the years 2012 to 2016.

Key words: Communal tax office, Local taxes, Land tax, Forestry tax, Local tax law

Słowa kluczowe: Gminne organy podatkowe, podatki lokalne, podatek rolny, podatek leśny, miejscowe prawo podatkowe