

PODATEK ROLNY

Komentarz

Leonard Etel, Bogumił Pahl, Mariusz Popławski

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

PODATEK ROLNY

Komentarz

Leonard Etel, Bogumił Pahl, Mariusz Popławski

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 stycznia 2020 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Paweł Borszowski

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne

Michał Dymiński

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

.....
Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących
im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej
w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło.
A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.
.....

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-382-6

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

WSTĘP

Niniejszy komentarz powstał w celu przedstawienia konstrukcji prawnej podatku rolnego w ujęciu problemowym. Konstrukcja komentarza opiera się bowiem na założeniu, iż poszczególne przepisy ustawy z 15.11.1984 r. o podatku rolnym zostały przedstawione przez pryzmat problemów, które wywołują w praktyce. Znajduje to odzwierciedlenie w Spisie treści. Spis ten, podobnie jak ustawa o podatku rolnym, zawiera podział na artykuły. Do każdego z nich przypisane są z kolei zagadnienia. W zależności od tego, jak wiele wątpliwości interpretacyjnych określony artykuł wywołuje, każdemu z nich przyporządkowano od kilku do kilkudziesięciu zagadnień, z którymi wiążą się określone problemy praktyczne.

Istotnym elementem tego opracowania jest to, że zawiera ono szeroką analizę poglądów dotyczących podatku rolnego, a prezentowanych zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych. W komentarzu wykorzystano również kilkanaście wyjaśnień i pism Ministra Finansów dotyczących analizy przepisów podatku rolnego na gruncie określonych problemów, a także wydaną przez Ministra Finansów interpretację ogólną w sprawie ustalania przelicznika powierzchni użytków rolnych klasy VIz. Informacje zawarte w tej pozycji pozwolą z pewnością rozwiązać wiele problemów, przed którymi mogą stanąć zarówno podatnicy, jak i pracownicy gminnych organów podatkowych. Publikacja ta będzie także istotna dla studentów, zwłaszcza kierunków prawniczych, specjalizujących się w prawie podatkowym. Komentarz uwzględnia stan prawny na dzień 1.01.2020 r.

Autorzy

daniny publicznej inkasentowi wygasa z upływem ostatniego dnia, w którym podatnik powinien należność publicznoprawną uregulować. Obowiązków inkasenta nie można domniemywać. Zostały one określone wprost w przepisach regulujących tę instytucję prawa podatkowego. Przyjęcie, że inkasent uprawniony jest do poboru kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, stanowi rozszerzenie jego prawnie określonych obowiązków, a co za tym idzie, jest niedopuszczalne¹⁵⁸.

8. Termin płatności podatku rolnego dla inkasentów

Na podstawie art. 47 § 4a o.p. inkasenci pobrane należności powinni przekazywać organowi podatkowemu następnego dnia po ostatnim dniu, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata podatku powinna nastąpić. W przypadku podatku rolnego będzie to zależeć od terminu płatności dla podatników wynikającego z ustawy¹⁵⁹. W związku z tym, że z ustawy o podatku rolnym wynika, że termin płatności pierwszej raty tego podatku upływa 15 marca, wpłata należności pobranej przez inkasenta powinna nastąpić do 16 marca. Wątpliwość pojawia się w przypadku inkasenta, któremu podatnik zapłacił podatek należny za cały rok, np. 200 zł, przed upływem terminu płatności pierwszej raty¹⁶⁰. Czy w takiej sytuacji inkasent w terminie do 16 marca powinien przekazać jedynie należność odpowiadającą pierwszej racie, czy też powinien przekazać cały pobrany podatek? W literaturze wskazuje się, że uzasadniony wydaje się pogląd, że skoro pobrał całą należność, to całą kwotę powinien wpłacić w terminie właściwym dla najbliższej raty podatku¹⁶¹. Podkreśla się, że nie ma także uzasadnienia dysponowanie przez inkasenta środkami, które do niego nie należą, przez tak długi czas.

¹⁵⁸ Zob. szerzej B. Pahl, *Czy dopuszczalne jest pobranie przez inkasenta kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę?*, PPLiFS 2014/3, s. 19–21.

¹⁵⁹ M. Popławski [w:] K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Oplaty lokalne...*, red. G. Liszewski, s. 177 i n.

¹⁶⁰ Zob. M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011, s. 149 i n.

¹⁶¹ M. Popławski [w:] K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Oplaty lokalne...*, red. G. Liszewski, s. 177 i n.

Jak wskazuje się w literaturze, przedstawione wyżej stanowisko wydaje się uzasadnione przede wszystkim z racjonalnego punktu widzenia, choć istnieją jednak poważne wątpliwości prawne co do jego zgodności z prawem¹⁶².

Zwrócić należy uwagę, że na podstawie art. 47 § 4a o.p. gmina może wyznaczyć termin późniejszy niż przypadający następnego dnia po ostatnim dniu, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata podatku powinna nastąpić. W literaturze podkreśla się, że działania gminy nie mogą jednak w żadnym wypadku skracać terminu przysługującego inkasentowi, a wynikającego z Ordynacji podatkowej¹⁶³. Z sytuacją taką mielibyśmy do czynienia, gdyby inkasent np. podatku rolnego otrzymane kwoty musiał wpłacić w ciągu 2 dni roboczych od dnia pobrania, w ciągu 3 dni roboczych od dnia pobrania, niezwłocznie, nie później niż w ciągu 7 dni od dnia pobrania, gdyż w tych przypadkach terminy te mogłyby być krótsze niż termin zapłaty tych opłat dotyczący podatnika wynikający z ustawy o podatku rolnym¹⁶⁴.

Art. 6c. [Łączne zobowiązanie pieniężne]

1. Osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowanych

¹⁶² M. Popławski [w:] K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Oplaty lokalne...*, red. G. Liszewski, s. 177 i n., gdzie wskazuje się, że zgodnie z art. 47 § 4a o.p. terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy. Z drugiej strony przetrzymywanie pieniędzy przez inkasenta nie stwarza niepewności dla podatnika co do tego, czy i kiedy ciężące na nim zobowiązanie podatkowe wygaśnie, gdyż nie jest zależne od wpłaty inkasenta na rzecz organu podatkowego. Zauważa się także, że zgodnie z art. 59 § 1 pkt 2 o.p. zobowiązanie podatkowe wygasa przez pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta.

¹⁶³ M. Popławski [w:] K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Oplaty lokalne...*, red. G. Liszewski.

¹⁶⁴ M. Popławski [w:] K. Gawrońska, R. Dowgier, M. Popławski, *Oplaty lokalne...*, red. G. Liszewski.

wania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym), z zastrzeżeniem ust. 2. Przepisy art. 6a ust. 6a i 10a stosuje się odpowiednio.

2. Łączne zobowiązanie pieniężne należne od przedmiotów opodatkowania stanowiących współwłasność lub znajdujących się w posiadaniu dwóch lub więcej osób fizycznych ustala się w odrębnej decyzji (nakazie płatniczym), który wystawia się na któregokolwiek ze współwłaścicieli (posiadaczy). Jeżeli gospodarstwo rolne prowadzi w całości jedna z tych osób, nakaz płatniczy wystawia się na tę osobę.

1. Łączne zobowiązanie pieniężne

Na podstawie nowego art. 6c u.p.r. podatki: rolny, leśny oraz od nieruchomości, należne od osoby fizycznej za dany rok podatkowy, na terenie tej samej gminy, są pobierane w formie łącznego zobowiązania pieniężnego. Należy podkreślić, że chodzi jedynie o świadczenia przypadające na rzecz budżetu jednej gminy. Łączne zobowiązanie pieniężne mogą opłacać tylko podatnicy podatku rolnego, którzy płacą ponadto podatek od nieruchomości albo podatek leśny lub oba te podatki. Nie mogą zatem opłacać łącznego zobowiązania pieniężnego podatnicy płacący tylko jeden z tych podatków, nawet wówczas, gdy jest to podatek rolny. Podatnikom tym należy wystawić i doręczyć „normalną” decyzję wymierzającą podatek rolny lub od nieruchomości. Z reguły łączne zobowiązanie pieniężne jest realizowane na podstawie nakazu płatniczego, przez wyznaczonego w uchwale rady inkasenta. Nakaz płatniczy jest „normalną” decyzją wymiarową w rozumieniu art. 21 § 1 pkt 2 o.p., w której można wymierzyć więcej niż jeden podatek.

2. Na kogo powinien być wystawiony nakaz płatniczy?

Przy współwłasności gruntów nakaz płatniczy może być wystawiony na któregokolwiek ze współwłaścicieli, chyba że gospodarstwo rolne prowadzi w całości jeden z nich. W takiej sytuacji nakaz powinien być wy-

stawiony na tego ze współwłaścicieli, który prowadzi gospodarstwo. Można to zobrazować następującym przykładem. Dwaj bracia są współwłaścicielami 7 ha użytków rolnych i budynku mieszkalnego znajdującego się w tej samej gminie, ale nie mieszkają razem. Jakie skutki nastąpią, gdy doręczymy nakaz płatniczy tylko jednemu z nich? Mimo że tylko jednemu ze współwłaścicieli został doręczony nakaz płatniczy, organ podatkowy będzie mógł żądać zapłaty podatku również od drugiego z braci. Wynika to z art. 92 § 2 o.p. i z komentowanego przepisu, w którym mówi się o nakazie płatniczym wystawionym na któregokolwiek z współwłaścicieli, jako decyzji, która oddziałuje w taki sam sposób na sytuację prawną odbiorcy decyzji, jak i pozostałych współwłaścicieli.

Konkretne skutki związane z doręczeniem nakazu płatniczego określa także powoływany przepis Ordynacji podatkowej. Wynika z niego, że zasady odpowiedzialności solidarnej w stosunku do wszystkich współwłaścicieli można zastosować po doręczeniu nakazu choćby jednemu z nich. Potwierdził to Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 6.09.2017 r. (II FSK 2213/15, LEX nr 2377998). Sąd stwierdził, że stosując art. 92 § 2 o.p. i art. 6c u.p.r., wystarczy doręczyć decyzję (nakaz płatniczy) osobie, na którą akt ten jest wystawiany. Skutkiem takiego doręczenia jest powstanie solidarnego zobowiązania pozostałych podmiotów (współwłaścicieli), którym zgodnie z istotą łącznego zobowiązania pieniężnego nie doręcza się decyzji podatkowej powołującej do życia zobowiązaniowy stosunek prawny. Sąd jednak (i słusznie) dodał, że zasadę wyrażoną w art. 6c ust. 2 u.p.r. powinno się rozważać w kategoriach uprawnienia, a nie obowiązku. Oznacza to, że organ może doręczyć nakaz tylko jednemu podatnikowi – współwłaścicielowi, ale można też doręczyć wszystkim współwłaścicielom. Doręczenie wszystkim współwłaścicielom powoduje, że wiedzą oni o powstałym zobowiązaniu i mogą zapłacić podatek. W niektórych przypadkach ten tryb doręczania skutkuje tym, że nie ma problemów z poborem.

Zwrócić należy uwagę na fakt, że w doręczanym każdemu ze współwłaścicieli nakazie powinny być obok imienia i nazwiska adresata również imiona i nazwiska wszystkich współwłaścicieli. Związane jest to z tym,

że obowiązek podatkowy z tytułu władania gruntami rolnymi i np. budynkiem mieszkalnym (podatek od nieruchomości) ciąży na wszystkich współwłaścicielach. Zbliżony pogląd prezentowany jest w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 16.01.2019 r. skład orzekający uznał, że norma z art. 92 § 2 o.p. to *lex specialis* w stosunku do ogólnego uregulowania kwestii solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe przewidzianej w art. 92 § 1 o.p. Stanowi ona swojego rodzaju ułatwienie dla organów podatkowych, gdyż nakaz wystawia się na któregokolwiek ze współwłaścicieli, a z chwilą jego doręczenia tej osobie organ podatkowy może żądać zapłaty podatku także od drugiego ze współwłaścicieli. W praktyce więc regulacja z art. 6c ust. 2 u.p.r. w zw. z art. 92 § 2 o.p. może prowadzić do sytuacji, w której osoba współodpowiedzialna za zobowiązanie podatkowe może nie znać jego wysokości, a nawet nie wiedzieć o jego istnieniu do czasu wszczęcia egzekucji w związku z brakiem obowiązku doręczenia jej nakazu płatniczego. Przyjęcie w art. 6c ust. 2 u.p.r. zasady, zgodnie z którą solidarna odpowiedzialność współwłaścicieli nieruchomości opodatkowanych podatkiem rolnym i równocześnie podatkiem od nieruchomości lub leśnym rodzi konieczność wydania jednej decyzji (nakazu płatniczego) na któregokolwiek ze współwłaścicieli i wskazania w nim obowiązku podatkowego odnoszącego się do wszystkich przedmiotów opodatkowania, wskazania pozostałych współwłaścicieli, z którymi adresat decyzji ponosi odpowiedzialność solidarną, a także informacji o solidarnym charakterze odpowiedzialności¹⁶⁵.

3. Łączne zobowiązanie pieniężne przy gruntach położonych na terenie różnych gmin

Problem ten można przedstawić na podstawie następującego przykładu. Podatnik ma na terenie jednej gminy 3 ha użytków rolnych. W gminie sąsiedniej ma 0,5 ha takich gruntów i budynek mieszkalny. Czy można w tym przypadku wystawić nakaz płatniczy? Podatnikowi powinna zo-

¹⁶⁵ I SA/Łd 563/18, LEX nr 2614382.

stać doręczona decyzja w sprawie wymiaru podatku rolnego. Zobowiązany do wydania takiej decyzji jest organ podatkowy w gminie, na terenie której znajdują się 3 ha gruntów rolnych. Organ podatkowy w drugiej gminie powinien wymierzyć podatek od nieruchomości (budynek mieszkalny) i podatek rolny (0,5 ha gruntów rolnych) w formie łącznego zobowiązania pieniężnego przez wydanie nakazu płatniczego. W przypadku tego podatnika nie można wydać nakazu płatniczego, w którym zostałyby ustalony podatek od nieruchomości i podatek rolny od sumy 3 i 0,5 ha gruntów rolnych. Jest to niedopuszczalne, mimo że grunty te wchodzi w skład gospodarstwa rolnego tego podatnika. Wynika to z brzmienia komentowanego art. 6c ust. 1, w którym stwierdza się, że forma łącznego zobowiązania pieniężnego jest właściwa, o ile dotyczy podatków od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego należnych na terenie tej samej gminy. W związku z tym, że grunty rolne znajdują się na terenie dwóch gmin, każda gmina dokonuje wymiaru podatków, uwzględniając wyłącznie te grunty czy budynki, które znajdują się na jej terytorium. Obowiązkiem jest jednak zsumowanie powierzchni gruntów rolnych, którymi włada podatnik również w innych gminach dla ustalenia, czy spełniona jest norma obszarowa gospodarstwa rolnego. W tym przypadku granice gmin nie mają znaczenia.

4. Łączne zobowiązanie pieniężne a grunty zwolnione z podatku

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30.03.2015 r. (II FSK 397/13, LEX nr 1675603) stwierdził, że łączne zobowiązanie pieniężne mogą opłacać tylko podatnicy podatku rolnego, którzy płacą ponadto podatek od nieruchomości albo podatek leśny lub oba te podatki. Sklasyfikowanie gruntów wyłącznie jako użytki rolne klasy V i VI, czyli gruntów zwolnionych z podatku rolnego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.r., skutkuje tym, że nie powstaje zobowiązanie podatkowe w podatku rolnym, a w konsekwencji nie ma podstaw do wystawienia łącznego zobowiązania pieniężnego. W przypadku stwierdzenia przez organ odwoławczy braku możliwości wydania decyzji, która określała łączne zobowiązanie pieniężne ze względu na niezastnienie ku temu przesłanek,

Ustawa o podatku rolnym może rodzić problemy interpretacyjne z powodu jej licznych nowelizacji. Autorzy poddają analizie problemy związane z wykładnią przepisów tej ustawy, które były i są przedmiotem zainteresowania podatników, organów podatkowych i sądów. W komentarzu odniesiono się do poglądów dotyczących konstrukcji podatku rolnego zawartych w orzecznictwie sądowym, rozstrzygnięciach organów podatkowych i literaturze.

Każda analizowana w komentarzu kwestia jest przedstawiana według ustalonego schematu:

- opis problemu w formie pytania,
- wskazanie stanowiska sądów administracyjnych i doktryny,
- wyraźne przedstawienie poglądu autorów komentarza z podaniem ich argumentacji.

Takie podejście do analizowanych zagadnień umożliwi czytelnikowi ich zrozumienie i wypracowanie własnego poglądu, jak należy rozumieć przepisy ustawy o podatku rolnym.

Komentarz będzie cennym wsparciem w pracy adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych oraz sędziów, jak również gminnych organów podatkowych, samorządowych kolegiów odwoławczych oraz przedsiębiorców będących właścicielami gruntów rolnych.

Leonard Etel – profesor doktor habilitowany nauk prawnych; kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; przewodniczący Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego; specjalizuje się w lokalnym prawie podatkowym i ordynacji podatkowej; autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego.

Bogumił Pahl – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie; członek Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego; specjalizuje się w problematyce podatków i opłat samorządowych; autor licznych opracowań z zakresu prawa podatkowego.

Mariusz Popławski – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu w Białymstoku; specjalizuje się w ogólnym prawie podatkowym, a także podatkach lokalnych; członek Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego, członek komitetu redakcyjnego czasopisma „Public Governance, Administration and Finances Law Review”.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-8187-382-6

