

dr Marcin Burzec

KATOLICKI UNIWERSYTET LUBELSKI JANA PAWŁA II

ORCID ID: 0000-0003-3886-0068

Opłata miejscowa – relikw przeszłości czy efektywne źródło dochodów gmin

Place fee - a relic of the past or an effective source of revenues of Polish communes

Miasta są pełne ludzi. Hotele są pełne gości. Pociągi pełne są podróżnych. Kawiarnie pełne są konsumentów.

Promenady pełne są spacerowiczów. Plaże pełne są zażywających kąpiele. (...)

To, co kiedyś nie stanowiło żadnego problemu, a mianowicie: znalezienie miejsca, obecnie zaczyna być powodem niekończących się kłopotów¹

José Ortega y Gasset

Streszczenie

W Polsce opłata miejscowa nakładana jest na turystów. Jest to danina, która stanowi dochód własny gminy. Z jednej strony, efektywność fiskalna tej opłaty zależy od wielu czynników takich jak moda na daną miejscowość turystyczną, jej estetykę czy też koniunkturę gospodarczą. Z drugiej jednak strony należy zauważyć, że dochody z opłaty miejscowej mogłoby być większe, gdyby tylko ustawodawca zdecydował się na odpowiednie ukształtowanie przepisów prawa. W artykule omówione zostały te regulacje prawne, które uniemożliwiają uczynienie z opłaty miejscowej efektywniejszego źródła dochodów gminy.

¹ J. Ortega y Gasset, *Bunt mas*, Warszawa 2004, s. 8.

Słowa kluczowe: opłata miejscowa; finanse lokalne; dochody własne gmin

Abstract

In Poland, the place fee is imposed on tourists. It is a tribute, which is the commune's own revenue. On the one hand, the fiscal efficiency of this fee depends on many factors, such as the fashion for a given tourist destination or the economic situation of the state. On the other hand, it should be noted that the revenue from the place fee could be higher if only the legislator decided to shape the law accordingly. The article discusses the legal regulations that limit making the place fee a more effective source of revenue for a commune.

Keywords: place fee; local finance, revenues of commune

1. Wprowadzenie

Zacytowany powyżej opis posłużył José Ortedze y Gassetowi do omówienia zjawiska aglomeracji, które definiował i opisywał w latach dwudziestych. W niniejszym opracowaniu został on zamieszczony nieprzypadkowo, gdyż pomimo tego, że opisuje rzeczywistość zastaną sto lat temu, trafnie oddaje ducha naszych czasów. Nie ulega bowiem wątpliwości, że m.in. w wyniku rozwoju technologii doświadczamy zjawiska globalizacji, którego jednym z przejawów są duże ułatwienia w przemieszczaniu się. Powoduje to notowany z roku na rok lawinowy wzrost liczby osób odwiedzających miejsca atrakcyjne turystycznie. Fenomen ten z jednej strony z pewnością pozytywnie wpływa na rozwój danego regionu lub kraju. Z drugiej jednak powoduje szybsze zużycie się infrastruktury lokalnej, wzrost wydatków na ochronę dziedzictwa kulturalnego czy też większą degradację środowiska naturalnego. W związku z tym w systemach podatkowych niektórych państw jednym ze sposobów częściowego rekompensowania wskazanych powyżej negatywnych skutków jest możliwość nakładania danin na osoby, które czasowo przebywają w miejscowościach atrakcyjnych turystycznie.

W Polsce daniną taką jest m.in. opłata miejscowa, której konstrukcja prawna została uregulowana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych². W tym kontekście należy zwrócić uwagę na jej szczególnie charakter. Oceniając ją przez pryzmat źródła dochodów gminy należy wskazać na jej dużą wrażliwość w stosunku do pozostałych danin lokalnych. Składa się na to wiele czynników. Nakładana jest ona na osoby czasowo przebywające w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w danej miejscowości. Zatem o efektywności fiskalnej opłaty miejscowej świadczyć może nie tylko atrakcyjne położenie miejscowości czy jej estetyka, ale także panująca na nią moda. Dodatkowo danina ta jest niezwykle wrażliwa na cykle koniunktury gospodarczej, które w istotny sposób wpływają na liczbę osób odwiedzających miejscowości turystyczne. Jej specyfika powoduje także to, że o tym, czy będzie ona stanowiła efektywne źródło dochodów, decyduje w dużej mierze sposób jej poboru. W związku z tym wydaje się kluczowe, aby opłata ta uiszczana była w drodze inkasa. W przeciwnym razie jej ściągalność, pomimo ciążącym na osobach fizycznych obowiązku podatkowym, będzie niezadawalająca. Odchodząc od specyfiki opłaty miejscowej podkreślić należy, że poważnym czynnikiem wpływającym na efektywność fiskalną omawianej daniny jest także odpowiednie ukształtowanie jej elementów konstrukcyjnych. Wydaje się bowiem, że nieprawidłowo sformułowane w tym zakresie przepisy prawa mogą stanowić istotną przeszkodę w uczynieniu z niej odczuwalnego źródła dochodów gmin. Podkreślić przy tym należy, że z uwagi na charakterystykę opłaty miejscowej nigdy nie będzie ona wiodącym źródłem dochodów danej gminy. Niemniej jednak przy odpowiednim ukształtowaniu elementów konstrukcyjnych może stanowić ona satysfakcjonujące uzupełnienie dochodów własnych.

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie na poszczególne uregulowania prawne, których istnienie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych może skutkować tym, że omawiana danina nie stanowi nowoczesnego instrumentu w rękach gmin. Złożoność problemu oraz

² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1445), dalej jako: upol.

ramy formalne niniejszego opracowania powodują, że skupiono się jedynie na wybranych zagadnieniach.

2. Wybrane regulacje prawne mające wpływ na efektywność fiskalną opłaty miejscowej

Opłata miejscowa może być pobierana od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w wyżej wskazanych celach, oraz w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej³. Warunki klimatyczne zostały określone w rozporządzeniu w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową⁴. Zostaną one spełnione, o ile na terenie strefy, na obszarze której położona jest miejscowość, zachowane zostaną dopuszczalne poziomy w powietrzu niektórych substancji istotnych ze względu na ochronę zdrowia ludzi⁵. Ponadto w miejscowościach tych muszą zostać zachowane dopuszczalne poziomy pól elektromagnetycznych⁶. W tym kontekście łatwo zauważyć, że nie w każdej miejscowości atrakcyjnej pod względem turystycznym będzie można pobrać opłatę miejscową. Wskazanie przez ustawodawcę na konieczność posiadania **korzystnych właściwości klimatycznych** powoduje, że szereg gmin nie jest w stanie ustanowić na swoim terenie powyższej daniny. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest zły stan powietrza zauważalny w Polsce w okresie jesienno-zimowym. Kontrowersje w tym zakresie budzi badanie jakości powietrza w strefach, które określone zostały w ustawie Prawo ochrony

³ Art. 17 ust. 1 upol.

⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową (Dz. U. z 2007 r., Nr 249, poz. 1851), dalej jako: rozporządzenie z 18 grudnia 2007 r.

⁵ Stosownie do rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 24 sierpnia 2012 r. w sprawie poziomów niektórych substancji w powietrzu (Dz. U. z 2012 r., poz. 1031) pod uwagę brane są takie substancje jak: benzen, dwutlenek azotu, tlenki azotu, dwutlenek siarki, ołów, tlenek węgla, pył zawieszony PM_{2,5} PM oraz pył zawieszony PM₁₀.

⁶ § 2 rozporządzenia z 18 grudnia 2007 r.

środowiska⁷. W wielu województwach wobec małej liczby dużych miast często występują tylko dwie strefy. Pierwsza najczęściej obejmuje miasto wojewódzkie stanowiące strefę aglomeracji lub strefę miasta o liczbie mieszkańców większej niż 100 tys. Druga obejmuje pozostały obszar województwa. Zaledwie dwie strefy występują m.in. w województwie lubelskim, podlaskim, świętokrzyskim, opolskim czy podkarpackim. Sytuacja taka prowadzi do tak kuriozalnych sytuacji, w ramach których w jednej strefie, w ramach której badana jest jakość powietrza, znajdują się oddalone od siebie miejscowości nawet o 200 kilometrów⁸. Łatwo zatem zauważyć, że niezachowanie dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w ramach strefy nie oznacza, że w każdej miejscowości objętej strefą przekroczone zostały normy w zakresie jakości powietrza. Jednakże z punktu widzenia przepisów obowiązujących na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jak i aktów wykonawczych, niezachowanie dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w powietrzu w ramach strefy uniemożliwia nałożenie opłaty w miejscowości znajdującej się w obszarze strefy. Krytycznie należy zatem odnieść się do aktualnie obowiązujących regulacji, które obowiązują od 1 stycznia 2008 r. Podkreślić jednak należy, że powyższy stan wynika z braku reakcji ustawodawcy na nowelizacje dokonywane w ustawie Prawo ochrony środowiska. Przypomnieć bowiem należy, że przepisy wyżej wymienionej ustawy, regulujące strefy, były kilkakrotnie zmieniane. W pierwotnej wersji ustawy, jeszcze przed wprowadzeniem w życie rozporządzenia z 18 grudnia 2007 r. określającego m.in. warunki klimatyczne, strefę stanowiła aglomeracja o liczbie mieszkańców większej niż 250 tysięcy oraz obszar powiatu niewchodzącego w skład aglomeracji. Łatwo zatem

⁷ Stosownie do art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 799 ze zm.) strefę stanowią: aglomeracja o liczbie mieszkańców większej niż 250 tysięcy; miasto o liczbie mieszkańców większej niż 100 tysięcy oraz pozostały obszar województwa, niewchodzący w skład miast o liczbie mieszkańców większej niż 100 tysięcy oraz aglomeracji.

⁸ Na przykład w województwie lubelskim występują zaledwie dwie strefy: aglomeracja lubelska (obejmująca gminę Lublin) oraz pozostały obszar województwa lubelskiego. Tymczasem odległość pomiędzy leżącymi w tej samej strefie miastami takimi jak Tomaszów Lubelski i Janów Podlaski wynosi ponad 220 kilometrów.

zauważyć, że ocena jakości powietrza w ramach istniejących wówczas 369 stref mogła być zgodna z rzeczywistością. Gdyby zatem na podstawie ówczesnie obowiązujących przepisów prawa uzależniono wprowadzenie opłaty miejscowej od posiadania korzystnych warunków klimatycznych, nie budziłoby to tak dużych kontrowersji. Ustawodawca dokonał jednak kolejnych zmian, w wyniku których stopniowo redukowano liczbę stref. Na podstawie nowelizacji ustawy z 2007 r.⁹ strefę stanowiła aglomeracja oraz jeden lub więcej powiatów położonych na obszarze tego samego województwa, a niewchodzących w skład aglomeracji. Aktualnie na podstawie obowiązujących od 2012 r. przepisów ustawy Prawo ochrony środowiska liczba stref wynosi 46¹⁰. Krytyka obowiązujących regulacji prawnych wynika w głównej mierze z bierności ustawodawcy, który nie przewidział, że zmiany przepisów prawa zawartych w ustawie regulującej materię związaną z ochroną środowiska spowodują poważne ograniczenia w zakresie ustanowienia i poboru przez gminy opłaty miejscowej. W wyniku tych zaniedbań duża liczba gmin cieszących się popularnością wśród turystów nie może skorzystać z dodatkowego źródła dochodów. Z raportu dotyczącego oceny jakości powietrza w strefach w Polsce za rok 2017 wynika bowiem, że na 46 istniejących w Polsce stref aż 34 zaliczonych zostało do klasy C (czyli powyżej poziomu dopuszczalnego) w ocenie dotyczącej pyłu PM10¹¹. Ponadto tylko w trzech strefach¹² nie został przekroczony poziom dopuszczalny w ocenie dotyczącej benzo(a)pirenu zawartego w pyłe PM10¹³. Natomiast poziom dopuszczalny w odniesieniu do pyłu PM2,5 został przekroczony w 19 strefach¹⁴. Powyżej przedstawione dane, w kontekście regulacji prawnych zawartych

⁹ Ustawa z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zmianie ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2007 r., Nr 88, poz. 587).

¹⁰ Ustawa z dnia 13 kwietnia 2012 r. o zmianie ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2012 r., poz. 460). Z uzasadnienia do powyższej ustawy wynika, że dokonanie zmian w zakresie nowego zdefiniowania stref wymuszone zostało m.in. koniecznością dostosowania przepisów prawa krajowego do prawa unijnego.

¹¹ *Ocena jakości powietrza w strefach w Polsce za rok 2017*, Główny Inspektorat Ochrony Środowiska, Warszawa 2018 s. 50–97.

¹² Są to strefy: aglomeracja Trójmiejska, miasto Olsztyn oraz miasto Koszalin.

¹³ *Ocena jakości powietrza...*, s. 85–97.

¹⁴ *Ibidem*, s. 97–106.

w art. 17 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, oznaczają, że opłata miejscowa, z uwagi na fakt zanieczyszczenia powietrza w strefie, nie powinna być pobierana w atrakcyjnych pod względem turystycznym miejscowościach takich jak: Warszawa, Kraków, Wrocław, Karpacz, Szklarska Poręba, Zakopane, Lublin, Kazimierz Dolny, Zamość, Nowy Sącz, Opole, Przemyśl, Bielsko-Biała, Poznań, Sandomierz, Kłodzko czy Wisła. Inną kwestią jest, że pomimo niezachowania dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w ramach danej strefy część gmin nadal pobiera opłaty miejscowe¹⁵. Wskazać zatem należy, że wprowadzony przez ustawodawcę wymóg dotyczący zachowania dopuszczalnego poziomu niektórych substancji w powietrzu jest pozbawiony sensu, gdyż nie wpływa on w istotny sposób na zwiększenie się lub zmniejszenie ruchu turystycznego. Osoby fizyczne dokonując wyboru docelowego miejsca turystycznego, o ile nie jest ono związane z wypoczynkiem, biorą pod uwagę inne czynniki niż jakość powietrza. Mając na uwadze fakt, że większa liczba turystów w danej miejscowości powoduje szybsze zużywanie się jej infrastruktury, wprowadzenie ograniczenia, które może pozbawiać szereg gmin uzyskania dodatkowych źródeł dochodów, wydaje się mało racjonalna. Stąd też zarówno w doktrynie, jak i w wypowiedziach przedstawicieli samorządu można odnaleźć głosy domagające się stosownych zmian¹⁶. Zauważyć należy, że Związek Miast Polskich zaproponował nawet projekt zmiany ustawy i zastąpieniu opłaty miejscowej – opłatą turystyczną¹⁷. Jednakże z uwagi na to, że przedstawione w powyższym projekcie propozycje koncentrują się jedynie na rezygnacji z wymogu posiadania korzystnych właściwości klimatycznych, należy

¹⁵ W 2014 r. opłata miejscowa pobierana była w ponad 900 miejscowościach w Polsce, które nie spełniały kryterium jakości powietrza. Zob. M. Smolak, B. Matuszewski, B. Siemieniako, *(O) cena powietrza w Polsce – raport w sprawie wybranych zagadnień związanych z jakością powietrza w Polsce oraz pobieraniem opłat miejscowych i opłat uzdrowiskowych, oraz w sprawie dotacji udzielanych gminom uzdrowiskowym*, ClientEarth, Warszawa, grudzień 2014 r.

¹⁶ G. Kasprzak, *Zastąpienie opłaty miejscowej opłatą turystyczną – postulaty de lege ferenda*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8, s. 9–11.

¹⁷ Projekt zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego sporządzony na podstawie ustaleń posiedzenia Zarządu Związku Miast Polskich z dnia 24 sierpnia 2017 r.

odnieć się do nich krytycznie. Wydaje się, bowiem, że projektodawcy powinni byli dostrzec pozostałe mankamenty aktualnej konstrukcji opłaty miejscowej, czego nie uczynili.

Podkreślić należy, że oprócz kwestii wymogu zachowania dopuszczalnego poziomu niektórych substancji w powietrzu, wiele wątpliwości budzić może **normatywne wskazanie celu, w jakim dana osoba fizyczna powinna przebywać w miejscowości** w której nakładana jest opłata miejscowa. Ustawodawca wskazał na cel turystyczny, wypoczynkowy lub szkoleniowy. Jednakże w wielu sytuacjach nie do końca możliwe jest precyzyjne wskazanie na cel pobytu osoby fizycznej. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że szereg wątpliwości budzi sytuacja, gdy osoba fizyczna przebywa na szkoleniu w ramach realizowania obowiązków zawodowych¹⁸. Problem budzić może także interpretacja celu pobytu w związku z okolicznościowymi imprezami rodzinnymi. Zauważyć zatem należy, że wobec trudności ze zweryfikowaniem zamiaru pobytu w danej miejscowości w wielu przypadkach uiszczenie opłaty zależeć będzie od dobrej woli samego podatnika, a także osoby, która jest inkasentem lub działa w jego imieniu (np. recepcjonista hotelu). Wydaje się zatem, że należałoby odwrócić samą koncepcję nakładania omawianej daniny poprzez odstąpienie od wskazania w ustawie celu pobytu osoby fizycznej. Tym samym opłata powinna być uiszczana przez osoby fizyczne w związku z samym faktem przebywania w miejscowości o charakterze turystyczno-wypoczynkowym¹⁹. Natomiast cel nakładania daniny powinien wynikać z konstrukcji samej opłaty. Istotny jest obszerny katalog zwolnień ukierunkowanych na te podmioty, na których w związku z przebywaniem w danej miejscowości ciążą określone obowiązki lub też wyłączona została ich wola co do przebywania w niej²⁰. Ponadto nie należy zapominać,

¹⁸ P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX.

¹⁹ O charakterze miejscowości mógłby decydować np. w drodze uchwały sejmik województwa na wniosek danej gminy. Przyjęcie takiego rozwiązania byłoby zbieżne ze wskazanymi w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie wojewódzkim (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 913 ze zm.) zadaniami realizowanymi przez samorząd województwa, do których należą m.in.: kultura fizyczna i turystyka oraz kultura oraz ochrona zabytków i opieka nad nimi.

²⁰ Zwolnione z daniny powinny być m.in. osoby, które przebywają w szpitalach oraz osoby im

że cel powinien przede wszystkim wynikać z ogólnego charakteru tej daniny, obciążającej osoby, które nie są stałymi mieszkańcami, a także nie partycypują w utrzymaniu gminy poprzez uiszczanie podatku od nieruchomości²¹.

Słowa krytyki należy skierować do ustawodawcy za ukształtowanie **zakresu przedmiotowego opłaty miejscowej**. Stosownie do art. 17 ust. 1 upol jest ona pobierana od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w danej miejscowości. Daninę pobiera się za każdą rozpoczętą dobę pobytu. Siłą rzeczy powyższe regulacje wykluczają możliwość nałożenia daniny na osoby, które nocują w obiekcie noclegowym, przebywając w danej miejscowości dobę hotelową. W kontekście cieszących się wśród mieszkańców Polski coraz większą popularnością tak zwanych weekendowych wyjazdów wypoczynkowych, obejmujących jeden nocleg, ukształtowanie przepisów w powyższy sposób w praktyce ogranicza możliwość uzyskania dodatkowych dochodów zasilających budżet gminy. Dodatkowo trudności w zakresie poboru opłaty może rodzić fakt powiązania okoliczności powstania obowiązku podatkowego z użytym przez ustawodawcę terminem „pobyt”. Należy bowiem wskazać na specyfikę opłaty miejscowej, wynikającą z nakładania opłaty na osoby fizyczne odwiedzające daną miejscowość w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych. W związku z powyższym posłużenie się w akcie prawnym terminem „pobyt” bez normatywnego doprecyzowania jego miejsca prowadzić może do nieuiszczania opłaty przez zobowiązane do tego osoby fizyczne. Specyfika omawianej daniny nakazuje bowiem obligatoryjne ustanowienie jej poboru w drodze inkasa. Stąd też w celu zwiększenia efektywności fiskalnej opłaty miejscowej wydaje się koniecznym albo doprecyzowanie terminu „pobyt” poprzez wskazanie jego miejsca (np. pobyt w obiekcie hotelowym), albo posłużenie się innym sformułowaniem, dzięki któremu łatwiejszy byłby

asystujące, pracownicy wykonujący pracę sezonową, żołnierze zawodowi, oraz funkcjonariusze służb mundurowych przebywający na terenie gminy w celu wykonywania obowiązków służbowych.

²¹ Wydaje się przy tym, że danina nie tylko nie powinna być pobierana od właściciela budynku lub jego części, a więc podatnika podatku od nieruchomości, ale także od członków jego rodziny.

jej pobór (np. spędzenia nocy w obiekcie hotelowym²²). Zauważyć należy, że zaproponowane powyżej dwie możliwości doprecyzowania zakresu przedmiotowego przewidują dokonanie poboru opłaty w drodze inkasa.

Istotną kwestią wpływającą na efektywność fiskalną opłaty miejscowej są jej **niskie stawki maksymalne**, które w 2019 r. wynoszą 2,26 zł w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach i 3,20 zł w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej²³. Powyższe powoduje, że nawet przy dużej liczbie osób odwiedzających daną miejscowość wpływające do budżetu gminy dochody nie są w stanie równoważyć w części wydatków ponoszonych z tytułu wzmożonego ruchu turystycznego. Nie pozwalają one także na dokonanie takich inwestycji, które stopniowo podnosiłyby wartość estetyczną miejscowości. Wydatki te powinny przełożyć się na zwiększenie jej atrakcyjności, a tym samym wzrost wpływów z dochodów własnych do budżetu gminy. Zaznaczyć należy, że środki zwiększające dochody gmin nie będą w takim przypadku pochodziły wyłącznie z opłaty miejscowej. Większy ruch turystyczny powinien bowiem wygenerować wyższe dochody lokalnych przedsiębiorców, co z kolei powinno spowodować wzrost dochodów własnych gmin z tytułu udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych. Należy zatem zauważyć, że opłata miejscowa, biorąc pod uwagę wszelkie jej ograniczenia, może stać się nie tylko, do pewnego stopnia, efektywnym źródłem dochodów, ale przede wszystkim efektywnym instrumentem służącym do zwiększenia dochodów własnych z udziału w podatkach dochodowych.

Jednakże samo podwyższenie maksymalnych stawek opłaty miejscowej jest pozbawione sensu bez jednoczesnego zwiększenia

²² Katalog obiektów hotelarskich został zawarty w art. 36 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1553 ze zm.).

²³ Zob. art. 19 pkt 1 lit. b i c upol, a także obwieszczenie Ministra Finansów z 25 lipca 2018 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2019 („Monitor Polski” z 2018 r., poz. 745).

uprawnień gmin odnoszących się do ich władztwa podatkowego w zakresie **różnicowania stawek**. Aktualnie obowiązujące przepisy prawa umożliwiają wprowadzenie różnych stawek opłaty, przy uwzględnieniu jedynie celu pobytu osoby fizycznej w danej miejscowości²⁴. Wydaje się jednak, że gminy powinny posiadać możliwości różnicowania stawek także w odniesieniu do miejsca pobytu osoby fizycznej w danej miejscowości. Należy zwrócić uwagę, że z punktu widzenia charakteru opłaty miejscowej w pełni uzasadnione jest zastosowanie innych stawek w zależności od standardu obiektu noclegowego, w którym przebywa osoba fizyczna odwiedzająca daną miejscowość. Podobne rozwiązania można odnaleźć w regulacjach prawnych państw Unii Europejskiej, w których obowiązują daniny zbliżone swym charakterem do opłaty miejscowej²⁵. W tym kontekście zauważyć trzeba, że gminy powinny mieć możliwość wprowadzenia wyższych stawek opłaty w przypadku przebywania w hotelach, w tym także hotelach o podwyższonym standardzie. Istnienie na terenie danej gminy takich obiektów dodaje jej prestiżu. Jednakże wiąże się ono także z koniecznością ponoszenia przez nią większych wydatków przeznaczonych na utrzymanie na odpowiednio wysokim poziomie estetyki i porządku. Ponadto występowanie dużej liczby hoteli, w tym obiektów o podwyższonym standardzie, przyczynia się także do większego zużycia infrastruktury gminnej, a także negatywnie wpływa na środowisko naturalne. Przejawia się to m.in. zwiększonym

²⁴ Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 16 czerwca 2016 r., znak: 0102-293/16, oraz uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 9 grudnia 2009 r., znak: 98/09.

²⁵ We Francji w 2018 r. wysokość stawki kwotowej opłaty turystycznej (*taxe de séjour*) uzależniona była od standardu obiektu zakwaterowania. Maksymalna stawka w wysokości 4 euro za noc przewidziana była dla pałaców, dla hoteli pięciogwiazdkowych wynosiła 3 euro, a dla czterogwiazdkowych – 2,5 euro. Zob. Art. L2333-30 Code général des collectivités territoriales. We Włoszech maksymalna stawka podatku turystycznego (*imposta di soggiorno*) ustalona na poziomie ustawy wynosi 5 euro. Natomiast poszczególne gminy posiadają autonomię w zakresie określania wysokości poszczególnych stawek w zależności od standardu obiektu noclegowego. Na przykład najwyższa stawka w wysokości 5 euro pobierana jest od osób fizycznych, które spędzają noc w hotelu pięciogwiazdkowym położonym na terenie takich gmin jak Amalfi czy też Mediolan. Zob. Regolamento dell' imposta comunale di soggiorno nella città di Milano. Approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 19 dell'11 giugno 2012 con modificazione, a także Regolamento comunale per l'applicazione dell'imposta di soggiorno Approvato con deliberazione di Consiglio Comunale n. 55 del 01 agosto 2012.

zapotrzebowaniem na wodę (także wykorzystywaną w basenach), a w konsekwencji zwiększoną ilością odprowadzanych ścieków, z którymi nie zawsze może sobie poradzić lokalna infrastruktura. Podkreślić należy, że im wyższy jest standard hotelu, tym w większym stopniu zużywana jest energia elektryczna. Przyczynia się to do większej emisji dwutlenku węgla. Niejednokrotnie w szczytowych okresach turystycznych osłabiana jest infrastruktura energetyczna służąca mieszkańcom gminy. Stąd też wydaje się, że przepisy prawa powinny zawierać ustawową delegację dla gmin umożliwiającą im nie tylko różnicowanie stawek opłaty w stosunku do miejsca pobytu osoby fizycznej na terenie danej miejscowości, ale także możliwość określania różnych stawek w zależności od tego, czy pobyt odbywa się w okresie wysokiego, czy też niskiego sezonu turystycznego.

W kontekście opłaty miejscowej nie sposób nie odnieść się do zjawiska, które dotychczas w ogóle nie zostało zauważone przez polskiego ustawodawcę, a które w istotny sposób wpływa na to, czy omawiana danina może stanowić efektywne źródło dochodów. Jest nim ciesząca się ostatnio coraz większą popularnością tak zwana **ekonomia współdzielenia** (*sharing economy*). W kontekście problemów związanych z opłatą miejscową powyższe zjawisko będzie odnosiło się do udostępnienia posiadanego dobra, takiego jak pokój, mieszkanie lub dom, innym osobom za pośrednictwem platform internetowych (takich jak na przykład Airbnb czy HomeAway). W praktyce w polskich warunkach platforma internetowa, za pomocą której dochodzi do wymiany pomiędzy osobą oferującą nocleg i osobą poszukującą go, pozostaje poza kontrolą gminnych organów podatkowych. Tym samym nie tylko nie można zidentyfikować osoby fizycznej zobowiązanej do uiszczenia opłaty miejscowej, ale wobec braku wiedzy organu podatkowego o osobach udostępniających za pomocą platform internetowych pokój, mieszkanie lub dom nie jest możliwe uwzględnienie tych osób w uchwale podatkowej jako inkasentów. Stosownie bowiem do art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy w drodze uchwały może zarządzić pobór opłaty w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia

za inkaso oraz obowiązek prowadzenia ewidencji osób zobowiązanych do uiszczenia opłaty miejscowej. Powyższe oznacza, że rada gminy, zarządzając pobór daniny w drodze inkasa, musi wyznaczyć inkasentów. Jeżeli tego nie uczyni, wprowadzenie tej formy poboru opłaty będzie nieskuteczne²⁶. W tym przypadku zauważyć należy, że w stosunku do osób przebywających dłużej niż dobę w udostępnionych za pośrednictwem platform internetowych pokojach, mieszkaniach lub domach pobór w drodze inkasa będzie nieskuteczny, gdyż gminy nie dysponują danymi właścicieli wymienionych powyżej obiektów. Dodatkowo, biorąc pod uwagę specyficzny charakter opłaty miejscowej i wynikającą z tego trudność w zakresie jej poboru w sposób inny niż w drodze inkasa²⁷, należy zauważyć, że efektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w postaci zapłaty daniny staje się w praktyce niezwykle trudne do zrealizowania. Problem ten został zauważony w niektórych państwach Unii Europejskiej posiadających daniny zbliżone do opłaty miejscowej. Na przykład władze Amsterdamu nakładające miejski podatek turystyczny (*toeristenbelasting*) w związku z problemami powstałymi wraz z pojawieniem się platform internetowych, dzięki którym można skorzystać z usług noclegowych w prywatnych mieszkaniach lub domach, wprowadziły, obok już istniejącego komercyjnego wynajmu, nową kategorię – krótkotrwały wynajem prywatny (*Particuliere Vakantieverhuur*)²⁸. Podkreślić jednak należy, że powyższe zmiany nie byłyby możliwe, gdyby gmina Amsterdam nie zawarła stosownego porozumienia z platformą internetową Airbnb. Zgodnie z jego treścią w stosunku do osób rezerwujących noclegi za pomocą tej platformy inkasentem pobierającym i wpłacającym na rachunek gminy podatek turystyczny jest firma Airbnb²⁹. Podobne

²⁶ Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt: I SA/Łd 972/13; uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 24 lutego 2016 r., znak: 0102-134/16, a także: M. Popławski, *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011, s. 146 i nast.

²⁷ Np. wpłaty opłaty na rachunek organu podatkowego lub uiszczenie jej w siedzibie organu.

²⁸ Szerzej na temat holenderskiego podatku turystycznego zob. H. van Leijenhorst, J. Lanser *Decentrale heffingen*, Deventer 2013, s. 467.

²⁹ J.M. Leaphart, *Sharing Solutions?: An Analysis of Taxing the Sharing Economy in the United States and Europe*, "Tulane Law Review" 2016, vol. 91, nr 1, s. 198–200.

rozwiązania wprowadzone zostały we Francji³⁰, niektórych kantonach Szwajcarii³¹ czy we Włoszech. W tym ostatnim państwie dzięki współpracy z platformą internetową, która stała się automatycznym inkasentem pobierającym podatek turystyczny (*imposta di soggiorno*), przewiduje się wzrost dochodów budżetowych³². Niedostrzeżenie powyższego zjawiska przez polskiego ustawodawcę może wynikać przede wszystkim z faktu, że opłata miejscowa w większości polskich miast nie może być pobierana z uwagi na niespełnienie warunków klimatycznych, o których była mowa powyżej. Nadmienić należy, że problemu tego nie dostrzega także Związek Miast Polskich, który w przedstawionej propozycji projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz niektórych innych ustaw nie odniósł się w ogóle do omawianego zjawiska. Wydaje się zatem, że w kontekście omówionego problemu, należałoby doprecyzować art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wskazując wprost, że inkaso może mieć miejsce także za pośrednictwem platformy internetowej. Należałoby to uczynić w taki sposób, aby proponowane zmiany nie były sprzeczne z ogólnymi zasadami ustalającymi moment powstania obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego w opłacie miejscowej.

3. Podsumowanie

Analiza normatywna obowiązujących regulacji prawnych w połączeniu z porównaniem konstrukcji danin o podobnych charakterze występujących w innych państwach skłania ku refleksji, że obowiązująca w Polsce opłata miejscowa jest anachroniczna. Nie ulega wątpliwości,

³⁰ *Taxe de séjour: Airbnb étend la collecte automatique à toute la France*, z 14 czerwca 2018, <http://www.europe1.fr/economie/taxe-de-sejour-airbnb-etend-la-collecte-automatique-a-toute-la-france-3681911>, [dostęp 10.11.2018].

³¹ D. Torcasso, *Mehr Airbnb-Gäste zahlen automatisierte Taxen*, Handelszeitung z 13.02.2018, <https://www.handelszeitung.ch/unternehmen/mehr-airbnb-gaste-zahlen-automatisierte-taxen> [dostęp 10.11.2018].

³² Według szacunków w 2018 r. w skali kraju wpływy do budżetu gmin powinny osiągnąć kwotę rzędu 509 milionów euro w stosunku do 463 milionów w roku 2017. Zob. C. Dell'Oste, B.L. Mazze, *L'imposta di soggiorno cresce con Airbnb*, Il sole 24ore z 28 sierpnia 2018 r., https://www.ilssole24ore.com/art/norme-e-tributi/2018-08-25/l-imposta-soggiorno-cresce-airbnb-122641.shtml?uuid=AEX6xfBF&refresh_ce=1, [dostęp 10.11.2018].

że w dużej mierze odpowiedzialnością za taki stan rzeczy należałoby obarczyć wadliwie skonstruowane przepisy prawa. Dodatkowo nie sposób oprzeć się wrażeniu, że polski ustawodawca nie posiada spójnej koncepcji uczynienia z opłaty miejscowej, w miarę możliwości, efektywnego źródła dochodu gminy. Nakładana współcześnie danina w swej konstrukcji nawiązuje do obowiązującej w latach 1976–1984 opłaty klimatycznej³³. Była ona pobierana od osób fizycznych przebywających okresowo w celach wypoczynkowo-zdrowotnych w miejscowościach uznanych za uzdrowiska oraz w innych miejscowościach posiadających szczególnie korzystne właściwości klimatu i krajobrazu oraz warunki środowiskowe umożliwiające stały lub sezonowy ruch turystyczny³⁴. Zainspirowanie się opłatą klimatyczną przy tworzeniu obowiązującej w polskim systemie podatkowym opłaty miejscowej powoduje, że w wielu gminach pobór daniny jest niemożliwy lub ograniczony. Wydaje się zatem, że dostrzeżenie przez ustawodawcę wskazanych w niniejszym opracowaniu problemów mogłoby uczynić z opłaty miejscowej bardziej dostępny i jednocześnie pożądanym instrumentem fiskalny. Należałoby zatem po pierwsze zrezygnować z konieczności posiadania korzystnych warunków klimatycznych – w szczególności tych, które odnoszą się do wymogu jakości powietrza. Po drugie, zasadnym byłoby odstąpienie od poboru opłaty w zależności od celu pobytu osoby fizycznej w danej miejscowości. Po trzecie, doprecyzowania wymaga zakres przedmiotowy opłaty miejscowej poprzez dookreślenie miejsca pobytu osoby fizycznej w miejscowości, w której pobierana jest danina. Po czwarte, należałoby podnieść maksymalne stawki opłaty, rozszerzając przy tym władztwo podatkowe gmin w zakresie ich różnicowania m.in. co do miejsca pobytu. Po piąte, ustawodawca powinien dostrzec problem tzw. ekonomii współdziałania (*sharing economy*) poprzez wprowadzenie takich regulacji, dzięki którym pobór daniny mógłby nastąpić za pośrednictwem platformy internetowej.

³³ Opłata miejscowa w polskim systemie podatkowym pojawiła się w ustawie z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 1985 r., Nr 12, poz. 50).

³⁴ Zob. art. 26 ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. z 1975 r., Nr 45, poz. 229).

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX;
2. Dell'Oste C., Mazze B.L., *L'imposta di soggiorno cresce con Airbnb*, *Il sole 24ore* z 28 sierpnia 2018 r., https://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2018-08-25/l-imposta-soggiorno-cresce-airbnb-122641.shtml?uid=AEX6xfbF&refresh_ce=1, [dostęp 10.11.2018];
3. Kasprzak G., *Zastąpienie opłaty miejscowej opłatą turystyczną – postulaty de lege ferenda*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8;
4. Leaphart J.M., *Sharing Solutions?: An Analysis of Taxing the Sharing Economy in the United States and Europe*, „Tulane Law Review” 2016, vol. 91, nr 1;
5. *Ocena jakości powietrza w strefach w Polsce za rok 2017*, Główny Inspektorat Ochrony Środowiska, Warszawa 2018;
6. Ortega y Gasset J., *Bunt mas*, Warszawa 2004;
7. Popławski M., *Uchwały podatkowe w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2011;
8. Smolak M., Matuszewski B., Siemieniako B., *(O)cena powietrza w Polsce – raport w sprawie wybranych zagadnień związanych z jakością powietrza w Polsce oraz pobieraniem opłat miejscowych i opłat uzdrowiskowych, oraz w sprawie dotacji udzielanych gminom uzdrowiskowym*, ClientEarth, Warszawa, grudzień 2014 r.;
9. *Taxe de séjour: Airbnb étend la collecte automatique à toute la France*, z 14 czerwca 2018, <http://www.europe1.fr/economie/taxe-de-sejour-airbnb-etend-la-collecte-automatique-a-toute-la-france-3681911>, [dostęp 10.11.2018];
10. Torcasso D., *Mehr Airbnb-Gäste zahlen automatisierte Taxen*, *Handelszeitung* z 13.02.2018, <https://www.handelszeitung.ch/unternehmen/mehr-airbnb-gaste-zahlen-automatisierte-taxen> [dostęp 10.11.2018];

11. van Leijenhorst H., Lanser J., *Decentrale heffingen*, Deventer 2013.

Akty prawne

1. Code général des collectivités territoriales;
2. Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. 1975 r., Nr 45, poz. 229);
3. Ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 1985 r., Nr 12, poz. 50);
4. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1445);
5. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1553 ze zm.);
6. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie wojewódzkim (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 913 ze zm.);
7. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 799 ze zm.);
8. Ustawa z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zmianie ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2007 r., Nr 88, poz. 587);
9. Ustawa z dnia 13 kwietnia 2012 r. o zmianie ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2012 r., poz. 460);
10. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową (Dz. U. z 2007 r., Nr 249, poz. 1851);
11. Regolamento comunale per l'applicazione dell'imposta di soggiorno Approvato con deliberazione di Consiglio Comunale n. 55 del 01 agosto 2012;
12. Regolamento dell' imposta comunale di soggiorno nella citta' di Milano. Approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 19 dell'11 giugno 2012 con modificazione.

Orzecznictwo

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt: I SA/Łd 972/13

Uchwały Regionalnej Izby Obrachunkowej

1. Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 9 grudnia 2009 r., znak: 98/09;
2. Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 24 lutego 2016 r., znak: 0102-134/16;
3. Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 16 czerwca 2016 r., znak: 0102-293/16.