

dn. 12 marca 1997 r.

RPO/236459/97A/I/JF-Z

**Trybunał Konstytucyjny**

**W A R S Z A W A**

**Wniosek  
Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (tekst jednolity: Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470 z późn.zmianami) i art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tekst jednolity: Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 471).

**w n o s z ę**

o stwierdzenie przez Wysoki Trybunał, że postanowienia art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 1991 r. Nr 9, poz. 31 i Nr 101, poz. 444 ze zm. z 1992 r. Nr 21 poz. 86, z 1994 r. Nr 123, poz. 600, z 1995 r. Nr 147, poz. 715, z 1996 r. Nr 91, poz. 409) uzależniające wysokość stawki w podatku od środków transportowych od nieadekwatnego do wartości pojazdu kryterium pojemności silnika w  $\text{cm}^3$  lub mocy silnika przy jednoczesnym pozostawieniu do swobodnej decyzji rady gminy uwzględnianie kryteriów "wieku albo wartości" pojazdu, co powoduje że stawki podatku nie wynikają z wartości przedmiotu opodatkowania - naruszają zasadę demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego **zasady** sprawiedli-wości społecznej oraz zasadę równości obywateli wobec prawa tj. art. 1 i

art. 67 ust. 2 Przepisów Konstytucyjnych utrzymanych w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą RP oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426 ze zm. Dz.U. z 1995 r. Nr 38, poz. 184).

## **UZASADNIENIE**

1. Podatek od środków transportowych, określony w art.art. 8-11 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn.zm.) przeznaczonych na finansowanie gmin (co wynika z art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 129, poz. 600) - należy do grupy podatków majątkowych, a więc do grupy obciążeń, która nawiązuje w sposób bezpośredni do posiadanego majątku (podatek mający charakter ekonomiczny).

Jest więc to podatek, tak jak podatek rolny, od nieruchomości, leśny od działalności gospodarczej osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn oraz od posiadania psów - "przyznany" organom lokalnym na finansowanie potrzeb gmin. "Przyznanie" gminom tego podatku nie zmieniło jego charakteru.

Podatek ten zastąpił wcześniej obowiązujący podatek drogowy. Podatek od środków transportowych jest jednak podatkiem niezależnym od stopnia eksploataowania środka transportowego, płacony jest bowiem za samo posiadanie zarejestrowanego środka transportowego.

"Przyznanie" praw do osiągnięcia przez gminy dochodów z określonych podatków uznanych za podatki lokalne, nie jest związane z konstrukcją samego podatku, ale jedynie z wolą ustawodawcy, który przyznaje dochody z określonego podatku na rzecz jednostek lokalnych. Prawnie nic nie stoi na przeszkodzie, aby każdy rodzaj podatku mógł być "przyznany" jednostkom lokalnym, stając się ich dochodem własnym.

2. Niezależnie jednak od celu finansowania - podatki majątkowe, które mogą być ustalane w sposób różny, zawsze powinny być ustalane w odniesieniu do

podstawy opodatkowania, którą stanowi, bądź cały majątek podatnika, bądź jego określona część, a także wzrost majątku lub też zasób środków finansowych.

Rada gminy określa wysokość podatku lokalnego przez stanowanie jego stawek w drodze uchwały z tym, że nie może przekraczać ustawowo określonej górnej rocznej stawki podatku, a także jest obowiązana stosować ustawowe kryteria różnicowania wysokości podatku.

Rada gminy posiada natomiast uprawnienia pozwalające na - niezależnie od ulg ustawowych - zmniejszanie podatku a nawet zaniechanie jego poboru w stosunku do indywidualnych podatników. Podatek ten stanowi bowiem jej dochód.

Rada Gminy nie może natomiast zmienić ustawowych zasad naliczania podatku ani też przekroczyć maksymalnej wysokości stawek określonych przez ustawę.

Górne granice stawek podatku od środków transportowych wyznacza art. 10 ust. 1 ustawy.

Natomiast kryteria, wedle których stawki podatkowe mają być różnicowane stanowi art. 10 ust. 2 ustawy.

Analiza treści art. 10 ust. 2 ustawy wskazuje, że przy określaniu stawek podatku od środków transportowych rada gminy:

- ma obowiązek uwzględniać rodzaj środka, pojemność skokową silnika lub moc silnika, ładowność i masę całkowitą,
- może (ale nie musi) uwzględniać wiek albo wartość środka transportowego.

Tak więc - mimo nowelizacji ustawy - podstawowym kryterium dla określania stawki podatku dla poszczególnych rodzajów motorowerów, motocykli i samochodów jest nadal pojemność skokowa silnika w  $\text{cm}^3$ .

Jest to kryterium od wielu lat powszechnie krytykowane jako nieadekwatne do: wartości (ceny) pojazdu, jego sprawności technicznej i wyposażenia chroniącego pasażerów, nowoczesności, szkodliwości dla środowiska naturalnego oraz intensywności eksploatacji dróg..

Oparcie wysokości stawki podatku o kryterium pojemności skokowej silnika prowadzi do ustalania stawek podatkowych naruszających w jaskrawy sposób zasady równości i sprawiedliwości podatkowej. Klasyfikowanie bowiem pojazdów według pojemności skokowej silnika w  $\text{cm}^3$  lub jego mocy prowadzi do ustalania wysokości tego podatku majątkowego oczywiście nieodpowiadającej wartości (rynkowej lub ewidencyjnej) pojazdów.

Przykładowo: Fiat Uno o pojemności 1,4i nowy kosztuje - 24.900 zł., a o tej samej pojemności silnika 1,4i GM Opel Astra 16V kosztuje - 40.887 zł., natomiast Honda Civic 1,4i 16 V - 42.900 zł.

Posiadacze tych trzech pojazdów o pojemności silnika 1,4 płacić będą taką samą stawką podatku, o ile oparta zostanie o to kryterium.

Nierówność i niesprawiedliwość podatkowa w sposób szczególnie ostry występuje gdy dochodzi do ustalenia stawki tego podatku tylko w oparciu o kryterium pojemności skokowej lub mocy silnika dla samochodów starszej produkcji.

Przykładowo: posiadacz 10-cio letniego samochodu marki Mercedes o pojemności silnika ponad 2,0 (2000 cm<sup>3</sup>) o wartości nie przekraczającej 18.000 zł. zapłaci podatek od środków transportowych w wysokości ponad siedmiokrotnie wyższej niż posiadacz luksusowego pojazdu o wartości ponad 60-70.000 zł., który jest napędzany silnikiem o pojemności 1,5 (1500 cm<sup>3</sup>).

Błędna podstawa różnicowania wymiaru podatku prowadzi do nierówności i niesprawiedliwości podatkowej.

Przed przemianami społeczno-gospodarczymi, gdy większość pojazdów na rejestracji polskiej poruszających się po polskich drogach publicznych była produkcji polskiej lub krajów demokracji ludowych - kryterium pojemności skokowej silnika dla określania stawki podatkowej w podatku drogowym nie było jeszcze tak bardzo krzywdzące. Ceny (urzędowe) pojazdów nie odpowiadały przy tym ich rzeczywistej wartości rynkowej.

W okresie transformacji ustrojowej i zmiany systemu społeczno-ekonomicznego, a w konsekwencji wprowadzenia wolności gospodarczej, zniesienia cen urzędowych, i oparciu podatku majątkowego o wartość rzeczywistą przedmiotu opodatkowania, po sprowadzeniu do kraju dużej ilości pojazdów wysokiej klasy o znacznej wartości rynkowej wyposażonych w nowoczesne oszczędne silniki o dużej mocy, przy małej i średniej pojemności skokowej silnika, przyjęte ustawowe kryterium "pojemności skokowej silnika" stało się technicznie i prawnie oczywiście nietrafne i w konsekwencji niesprawiedliwe, w szczególności dla wyznaczania wysokości podatku majątkowego dla pojazdów o niższej wartości mimo większej pojemności skokowej silnika (lub mocy silnika).

Tak wyznaczony podatek stanowi klasyczny przykład podatku "powinnego", ustalanego "z góry", bez uwzględniania rzeczywistej wartości opodatkowanego

majątku. Jest to prosta, by nie rzecz prymitywna, konstrukcja podatkowa, prowadząca do rażącej nierówności i niesprawiedliwości podatkowej, która nie może występować we współczesnym systemie podatkowym w państwie prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

3. Rzecznik Praw Obywatelskich, wielokrotnie przedstawiał Sejmowi RP, a także Rządowi potrzebę dokonania zmian przyjętych zasad ustalania wysokości podatku od środków transportowych (m.in. wystąpienie RPO z dnia 18 sierpnia 1995 r. przedstawione Marszałkowi Sejmu RP).

Pogląd Rzecznika Praw Obywatelskich o potrzebie odejścia od kryterium "pojemności skokowej silnika" jako podstawy dla naliczania wysokości podatku od środków transportowych (względnie podatku drogowego) podzielał b. Wiceprezes Rady Ministrów i Minister Finansów Pan Marek Borowski, a także - w późniejszym okresie - Prezes Rady Ministrów Pan Józef Oleksy (pismo z dnia 28 czerwca 1995 r. nr GJO 213/95).

Także w dniu 12 października 1994 r. Sejm RP podjął Uchwałę wzywającą Rząd do przedstawienia projektu ustawy zmieniającej podstawy naliczania podatku od środków transportowych, który to podatek - zdaniem większości Posłów - powinien zostać włączony do ceny paliw, co powodowałoby, że ilość zużytego paliwa (intensywność eksploatacji pojazdu) stanowiłaby o wysokości płaconego tego podatku.

Za takim rozwiązaniem wypowiadał się wcześniej Zarząd Główny PZMot, a także projekt takiego rozwiązania popierała Krajowa Izba Paliw Płynnych.

Pozytywnie zaopiniowała takie rozwiązanie także Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów (Biuletyn Rady Legislacyjnej Nr 3/95); na ten temat wypowiadał się m.in. prof. dr J. Kaleta - (Życie Gospodarcze Nr 10.95).

Jednakże Minister Finansów - nie negując zarzutów stawianych podstawie opodatkowania - przedstawił Sejmowi RP opracowanie p.t. "Stanowisko Rządu" z którego wynikało, że włączenie podatku od środków transportowych do ceny paliwa spowoduje "nieprzewidywalne" trudności w rozliczaniu wpływów z tego podatku z poszczególnymi gminami, a także trudności w zachowaniu preferencyjnych cen paliwa dla rolnictwa, oraz w zachowaniu uprawnień do zwolnienia od opłacania tego podatku przez inwalidów, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Stanowisko Rządu, zaprezentowane w związku z Uchwałą Sejmu RP z dnia 12.10.1994 r. spowodowało, że zarówno w 1995 r. jak i w 1996 r. nie doszło do zmiany podstawy naliczania podatku od środków transportowych, mimo powszechnego poglądu, iż podstawa naliczania tego podatku (pojemność skokowa silnika) prowadzi do niesprawiedliwej skali podatkowej.

Wywołało to kolejną falę skarg i wniosków posiadaczy pojazdów motocyklowych oraz samochodowych wskazujących na niesprawiedliwe - co do zróżnicowania wysokości - obciążenie podatkowe.

4. Rozbieżności poglądów co do kierunków niezbędnych zmian w podatku od środków transportowych spowodowały, że także uchwalenie przez Sejm RP w dniu 4 lipca 1996 r. ustawy o zmianie ustaw o podatku rolnym o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz ochronie przyrody (Dz.U. Nr 91, poz. 409) - nie przerwało fali społecznej krytyki jaka jest kierowana p-ko obowiązującym rozwiązaniom w tym podatku. Nie przerwało też prac legislacyjnych prowadzonych w Sejmie RP z inicjatywy grupy posłów nad zmianami kwestionowanych rozwiązań.

Zaskarżona niniejszym wnioskiem nowa podstawa dla naliczenia podatku - nie zmieniając charakteru tego podatku (nadal bowiem jest to podatek majątkowy) i nie zmieniając zasady różnicowania wysokości tego podatku majątkowego według pojemności skokowej silnika lub mocy silnika ("rada gminy uwzględni pojemność skokową silnika w  $\text{cm}^3$  lub moc silnika") - przerzuciła ciężar (i odium) ustalania wysokości stawek tego podatku na rady gminy, określając ustawowo jedynie maksymalne stawki podatku dla: motorowerów, motocykli, samochodów osobowych, ciężarowych, ciągnika rolniczego, przyczep i innych pojazdów (art. 10 ust. 1).

Ustalanie rzeczywistej wartości pojazdu, która w podatku majątkowym powinna stanowić główną podstawę dla określenia stawki podatku ustawodawca pozostawił do uznania rady gminy, która - wedle swojego uznania - może kryterium "wieku lub wartości" uwzględnić, albo nieuwzględnić (art. 10 ust. 2 ustawy).

Jest to sprzeczne z zasadą wymierzania podatku majątkowego od rzeczywistej wartości przedmiotu opodatkowania.

Powszechnie wiadomo, że cena rynkowa środka transportowego jest uzależniona m.in. od "wieku" tego pojazdu. Także rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 1995 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości

niematerialnych i prawnych, a także aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz.U. Nr 7, poz. 34) uzależnia wartość tych środków od czasu ich nabycia.

Dowolność w uwzględnianiu "wartości-wieku" pojazdu przy określaniu wysokości stawki podatkowej powoduje, że podstawy dla określenia wielkości podatku od środka transportowego, mogą być określane w sposób różny przez poszczególne rady gmin. Tak więc za posiadanie takiego samego pojazdu, jedynie zarejestrowanego w różnych gminach, może być wymierzany podatek majątkowy w oparciu o odmienne podstawy jego naliczania. Stwarza to chaos podatkowy i narusza zasadę państwa prawnego.

W państwie prawa wszystkie podatki w tym także podatki lokalne, muszą być wymierzone w oparciu o jednolity zespół reguł określających operacje jakie należy przeprowadzić dla ustalenia wartości przedmiotu opodatkowania, aby obliczyć wysokość należnego podatku.

Zespół takich reguł (nazywany niekiedy w literaturze taryfą podatkową) zawierać powinien:

- określenie stawek maksymalnych bądź w drodze ustawowej bądź techniką repartycji,
- zasady różnicowania stawek podatkowych, które mogą być stałe lub zmienne w zależności od ściśle określonych okoliczności,
- zasady budowania skali podatkowej, która może być stała lub zmienna odpowiednio do przedmiotu opodatkowania.

Obowiązek ustawowego określenia jednolitych reguł dla obliczania podatku od środków transportowych w niczym nie narusza uprawnień rad gmin do samodzielnego stanowienia o wysokości podatku lokalnego za posiadanie pojazdu przez poszczególnych podatników.

Rada gminy może bowiem - według swoich możliwości finansowych i swojego uznania - uchwalić niższe, od maksymalnych określonych w ustawie, stawki dla poszczególnych podatków, a także może wprowadzać inne, niż ustawowe, zwolnienia od podatków (gdy chodzi o podatek od środków transportowych - stanowi o tym art. 12 ust. 4).

Jeżeli natomiast do określenia podstawy opodatkowania przyjmuje błędne - co do istoty - kryteria, to wówczas dochodzi do nieprawidłowości przy wymiarze podatku majątkowego, jakim jest podatek od środków transportowych.

Taka sytuacja zachodzi przy wymiarze tego podatku, gdy jest on oparty o pojemność skokową silnika lub moc silnika, szczególnie zaś ostro w sytuacji, gdy rada gminy nie uwzględnia innych podstaw dla różnicowania stawki podatkowej.

5. Trybunał Konstytucyjny w wielu orzeczeniach zajmował się zasadą równości wskazując, że wynikające z postanowień art. 67 ust. 2 Przepisów Konstytucyjnych - prawo do równego traktowania nie dotyczy wyłącznie sfery prawnej, lecz rozciąga się na wszystkie dziedziny życia państwowego, politycznego, gospodarczego, społecznego i kulturalnego. Zasada równości nakazuje dochowanie zależności między wymiarem obowiązków, a wymiarem ponoszonych świadczeń (orzeczenie TK z dnia 5 listopada 1986 r. U.5/86) i jest przestrzegana wtedy, gdy każdy obywatel może stać się adresatem każdej z norm przyznających określone prawo obywatelskie.

Nierówność taka przy obciążeniu obowiązkiem podatkowym powstaje - zdaniem Rzecznika - w sytuacji gdy ustawa przyznaje radom gmin uprawnienie do swobodnego uwzględniania istotnego dla wymiaru podatku kryterium, mimo że wszystkich podatników tego samego podatku powinny obowiązywać takie same zasady opodatkowania.

Precyzując, w kolejnym orzeczeniu, treść tej zasady, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż wymaga ona, aby podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu - były taktowane równo (orzeczenie TK z dnia 9 marca 1988 r. U. 7/87 r.), przy czym ocena danej cechy, jako istotnej powinna, zdaniem Trybunału, następować ze względu na materię stanowiącą przedmiot regulacji.

Taką cechą istotną zobowiązującą do równego traktowania jest uprawnienie podatników podatku od środków transportowych by stawki tego podatku były ustalone na podstawie takich samych kryteriów, które pozwalają na ustalanie rzeczywistej wartości przedmiotu opodatkowania, od którego zależy stawka tego podatku. Jest niesprawiedliwością i nierównością podatkową jeśli w podatku majątkowym (gdy nie występują inne szczególne okoliczności) stawka podatku nie jest uzależniona od przedmiotu opodatkowania w sposób jednakowy dla wszystkich podatników tego podatku.

Zasada równości ma szczególną rangę w całokształcie zasad i praw obywatelskich i ma istotne znaczenie dla oceny przestrzegania zasady sprawiedliwości.



Równe traktowanie nie oznacza - jak to wskazywał Trybunał Konstytucyjny - obowiązku stosowania zasady "wszystkim po równo", czy "wszystkim jednakowo".

Zasada równości zakłada natomiast istnienie proporcji między istotnymi cechami poszczególnych podmiotów, a należnym ich traktowaniem (zasada relewantności). Tak więc podmioty prawa, charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu mają być traktowane równo, według tej samej miary bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących.

Dlatego też, stwierdzając że art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 1991 r. Nr 9, poz. 31 i Nr 101, poz. 444 i zmiany z 1992 r. Nr 21, poz. 86, z 1994 r. Nr 123, poz. 600, z 1995 r. Nr 147, poz. 715, z 1996 r. Nr 91, poz. 409) narusza te zasady konstytucyjne, - Rzecznik Praw Obywatelskich uznał wystąpienie z niniejszym wnioskiem za konieczne.

ZASTĘPCA  
Rzecznika Praw Obywatelskich

*/-/ dr Jerzy Świątkiewicz*