



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW

Warszawa, 27 maja 2013 r.

GABINET MARSZAŁKA SENATU  
wpłynęło dn. 28.05.2013 r.  
nr 2530 podpis. Wpitec

PL/LS/0602/10/APQ/13/RD-50926

Pan Bogdan Borusewicz

Marszałek Senatu  
Rzeczypospolitej Polskiej

SEKRETARIA  
Biura Prac Senackich  
Wpłynęło dn. 3.06.13  
nr 4684 podpis.

*Janowi Panie Kowalczyk*

Odpowiadając na oświadczenie Pani Heleny Hatki, Senatora RP, z dnia 25 kwietnia 2013 r., w sprawie niejednolitej interpretacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie samoopodatkowania gmin podatkiem od nieruchomości, nadesłane przy piśmie Marszałka Senatu z dnia 29 kwietnia 2013 r., znak: BPS/043-32-1311/13, uprzejmie informuję.

Stosownie do art. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), podatnikiem podatku od nieruchomości, jest zasadniczo właściciel nieruchomości lub użytkownik wieczysty, a w niektórych przypadkach posiadacz. Gdy właścicielem nieruchomości jest gmina i nieruchomość ta nie korzysta ze zwolnienia, wyłączenia podatkowego (nie jest zajęta na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego), ani nie znajduje się w posiadaniu innego podmiotu, gmina jest podatnikiem podatku od nieruchomości od tej nieruchomości.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.), zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Zgodnie z powyższą definicją, aby powstało zobowiązanie podatkowe muszą wystąpić: podatnik oraz organ podatkowy jako dwa odrębne podmioty. W sytuacji nieoddania nieruchomości gminnych w posiadanie lub braku wyłączenia (zwolnienia) mamy do czynienia z tożsamością podatnika i organu podatkowego (gminy).

Na temat możliwości powstania zobowiązania podatkowego w takiej sytuacji istnieją różne poglądy w orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego. W orzeczeniu WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2011 r. sygn. akt I SA/Gl 56/11 zaprezentowano pogląd, że w przypadku tożsamości podatnika i organu podatkowego (gminy) zobowiązanie podatkowe nie powstaje. Podobnie wypowiadają się B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki w komentarzu do ustawy Ordynacja podatkowa, Wydawnictwo Unimex 2011.

Odmienny pogląd prezentują C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, w komentarzu do Ordynacji podatkowej LEX, 2009, wyd. III. Zdaniem autorów o tym, w jaki sposób powstaje zobowiązanie podatkowe, przesądza konstrukcja prawna danego podatku. Dlatego też sceptycznie odnoszą się do traktowania zobowiązania podatkowego jako konstrukcji stosunku zobowiązaniowego, w którym występuje

dłużnik podatkowy i wierzyciel podatkowy, a ich i uprawnienia, i obowiązki stanowią wobec siebie korelat, który nie musi być wyrażony w przepisie prawa. Prawo podatkowe, jako prawo publiczne, nie może opierać się na klasycznych instytucjach prawa prywatnego, gdyż ma do spełnienia inne cele.

Zasada by nie dopuszczać do tożsamości podmiotów nie została w prawie podatkowym wyrażona wprost, (w odróżnieniu od ~~do~~ poglądu znanego w prawie cywilnym, że jeżeli dochodzi do tożsamości dłużnika i wierzyciela zobowiązanie nie powstaje).

Należy również zauważyć, że gmina nie jest podmiotem jednorodnym. Oprócz wykonywania zadań użyteczności publicznej polegających na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty, gmina może prowadzić działalność gospodarczą wykraczającą poza powyższe zadania. Posiadanie przez gminę majątku, który w założeniu ma umożliwiać wykonywanie zadań nałożonych przez ustawę o samorządzie gminnym, a więc zadań publicznych, jednocześnie sytuuje gminę wśród właścicieli nieruchomości, podlegających regulacjom prawnym odnoszącym się do własności w ogóle, m.in. z dziedziny prawa cywilnego i podatkowego.

W związku z tym, w ocenie Ministerstwa Finansów możliwa jest sytuacja, aby gminny organ podatkowy występujący jako podmiot prawa publicznego pobierał podatek od gminy jako podmiotu cywilnoprawnego (właściciela nieruchomości). Artykułu 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określającego podatnika podatku od nieruchomości, w kontekście art. 2 ust. 3 pkt 3, który wyłącza z opodatkowania nieruchomości zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, nie należy natomiast interpretować w ten sposób, że nieruchomości gminne nieoddane w posiadanie innym podmiotom nie podlegają opodatkowaniu.

Sytuacja samoopodatkowania nieruchomości gminnych wpływa na wysokość przyznawanej subwencji wyrównawczej, niemniej jednak o wysokości subwencji decydują również inne czynniki.

To, czy gmina otrzyma w ramach subwencji ogólnej kwotę wyrównawczą, czy też nie, uzależnione jest od tego jak ukształtuje się wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w kraju (wskaźnik Gg) i w tej gminie (wskaźnik G).

Wysokość kwoty uzupełniającej (wchodzącej w skład części wyrównawczej dla gmin) uzależniona jest od gęstości zaludnienia w gminie, w relacji do średniej gęstości zaludnienia w kraju i dochodu gminy na 1 mieszkańca. Kwotę uzupełniającą otrzymują tylko te gminy, w których gęstość zaludnienia, ustalona przez Główny Urząd Statystyczny według stanu na dzień 31 grudnia roku bazowego, jest niższa od średniej gęstości zaludnienia w kraju i dochód podatkowy na 1 mieszkańca gminy jest nie wyższy niż 150% średniego dochodu podatkowego na 1 mieszkańca kraju.

Niezależnie od powyższego, Ministerstwo Finansów przeanalizuje możliwość wprowadzenia rozwiązań zapewniających jednolitość postępowania gmin w omawianym zakresie.

2  
Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU  
Maciej Grabowski