

KU 159/15



**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW**

Warszawa, dnia 15 maja 2015 r.



PL-LS.834.51.2015

**Pan Piotr Zientarski  
Przewodniczący Komisji Ustawodawczej  
Senatu Rzeczypospolitej Polskiej**

*Szanowny Panie Przewodniczący,*

W związku z rozpoczęciem prac przez Komisję Ustawodawczą Senatu RP nad inicjatywą ustawodawczą w zakresie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (druk senacki nr 853) i pismem z dnia 17 kwietnia 2015 r. BPS/KU-034/853/1/15, uprzejmie informuję.

Projekt ustawy wprowadza w art. 7 w ust. 2 w pkt 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849 oraz z 2015 r. poz. 528) zwolnienie podmiotowe w podatku od nieruchomości dla gminy, na obszarze której położona jest nieruchomość, z wyłączeniem nieruchomości zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Projekt inicjatywy ustawodawczej – zgodnie z uzasadnieniem – ma na celu realizację postulatu zawartego w petycji skierowanej do Senatu przez Wójta Gminy Ostrów Mazowiecka dotyczącego zniesienia dla gmin obowiązku podlegania podatkowi od nieruchomości (P8-21/14).

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu zwolnione z podatku zostaną te nieruchomości stanowiące własność gminy, które nie zostały przekazane w posiadanie innym podmiotom niż gmina. Skutkiem przyjęcia planowanych rozwiązań będzie zniesienie obowiązku płacenia podatku „samemu sobie” przez gminy – w zakresie nieruchomości znajdujących się w ich posiadaniu, które nie są przeniesione w posiadanie zależne, m. in. dróg wewnętrznych.

Odnosząc się do przedstawionej propozycji i mając na uwadze cel wprowadzenia przedmiotowego zwolnienia należy stwierdzić, że - co do zasady - stanowi ona realizację zamierzonego celu, wskazanego w uzasadnieniu, niemniej propozycja ta wymaga modyfikacji.

Zwrócić bowiem należy uwagę na fakt, że konstrukcja podmiotowego zwolnienia z podatku od nieruchomości, gdzie jako beneficjent zwolnienia wskazana została gmina, może powodować wątpliwości interpretacyjne i w rezultacie spowodować niezamierzony skutek w postaci rozszerzenia zakresu stosowania zwolnienia. Zgodnie natomiast z utrwalonym orzecznictwem sądów administracyjnych, przepisy dotyczące wszelkiego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych, stanowią odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania. Stąd też należy dążyć do maksymalnego wyeliminowania ewentualnych wątpliwości konstruowanego przepisu, aby spełniał on postulat jednoznaczności, jasności oraz stanowił wyraz realizacji zasady poprawnej legislacji, będącej składową zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP).

W wyroku z dnia 22 maja 2002 r. sygn. akt K 6/02 Trybunał Konstytucyjny orzekł, że „... jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne

---

---

*formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. (...) Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego.”.*

Celem modyfikacji przedstawionej propozycji jest uniknięcie zarzutu naruszenia zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Wątpliwości, o jakich mowa, dotyczyć będą użytego w zaproponowanym przepisie zakresu pojęcia „gmina”. Zgodnie z ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.) sektor finansów publicznych tworzą m.in. jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki (art. 9 pkt 2), a także jednostki budżetowe (art. 9 pkt 3), samorządowe zakłady budżetowe (art. 9 pkt 4), państwowe i samorządowe instytucje kultury (art. 9 pkt 13) oraz inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego (art. 9 pkt 14). Na gruncie ustawy o finansach publicznych nie budzi wątpliwości, że gmina jest odrębną od innych - w tym samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych - jednostką sektora finansów publicznych.

Niemniej ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji pojęcia „gmina”, jak również nie odnosi się w tym względzie do ustawy o finansach publicznych.

Natomiast w orzecznictwie toczy się spór co do podmiotowości podatkowej gminnych jednostek organizacyjnych, w kontekście opodatkowania podatkiem VAT a także wykonywania przez te jednostki działalności gospodarczej w zakresie realizacji zadań własnych gminy. Analiza problemu dowodzi, że posłużenie się pojęciem „gmina” dla sprecyzowania zakresu podmiotowego zwolnienia będzie umożliwiało jego dowolną interpretację.

Zgodnie bowiem z częścią poglądów gminny zakład budżetowy „(...) w obrocie prawnym posiada status tzw. *statio municipii*, czyli gminnej jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, której kierownik działa zwykle jednoosobowo - na podstawie pełnomocnictwa udzielonego mu przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) - w zakresie właściwości tej jednostki zastępując gminę. *Stationes municipii* działają bowiem w obrocie cywilnoprawnym i w procesie "w zastępstwie gminy" (zob. G. Bieniek, H. Pietrkowski, *Reprezentacja Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2010, s. 186). W związku z powyższym zasadne jest stwierdzenie, że zakład budżetowy gminy wykonuje działalność gospodarczą wprawdzie jako wyodrębniona jednostka organizacyjna, jednakże w zakresie osobowości i zdolności prawnej nie cechuje się autonomią, lecz czerpie z podmiotowości macierzystej osoby prawnej, jaką jest gmina, stanowiąc zarazem jej cząstkową emanację. Innymi słowy, jednostka ta (zakład) reprezentując siebie (w sensie potocznym) reprezentuje zarazem cząstkę gminy jako macierzystej osoby prawnej, w ramach której doszło do wyodrębnienia struktury danego zakładu - aktywność tej jednostki w obrocie prawnym jest wyrazem cząstkowej realizacji przez nią podmiotowości gminy. W tym kontekście niezasadne jest stwierdzenie, że zakład budżetowy gminy prowadzi działalność gospodarczą nie we "własnym", lecz "cudzym" imieniu, skoro zakład ów, z punktu widzenia prawnej podmiotowości, nie stanowi odrębnego od gminy bytu (podmiotu) prawnego, lecz zawiera się w obrębie jej struktury.”

(z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z Poznaniu z dnia 15 maja 2011 r. sygn. akt IV SA/Po 246/11).

Natomiast wedle odmiennych poglądów akcentuje się fakt, iż samorządowy zakład budżetowy jest podmiotem wyodrębnionym w stosunku do tworzącej go jednostki samorządu terytorialnego pod względem organizacyjnym, majątkowym oraz finansowym (mimo że działa w imieniu tej jednostki). Tym samym przypisuje się samorządowemu zakładowi budżetowemu podmiotowość podatkową w zakresie podatku VAT, odrębną od jednostki samorządu terytorialnego.

Powyższe świadczy o ewentualnym ryzyku wystąpienia wątpliwości co do rozumienia zakresu projektowanego zwolnienia.

W celu zatem wyeliminowania zasygnalizowanych wątpliwości, proponuję zwolnienie przedmiotowe w art. 7 ust. 1 w pkt 15 o następującej treści:

*„15) grunty i budynki lub ich części, stanowiące własność gminy, z wyłączeniem zajętych na działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów.”.*

Z projektowanego przepisu będzie wynikało w sposób nie budzący wątpliwości, że zwolnieniem objęte będą tylko nieruchomości stanowiące własność gminy, nieprzekazane w posiadanie innym podmiotom. Ze zwolnienia nie będą natomiast korzystały nieruchomości gminne znajdujące się w posiadaniu samorządowych zakładów budżetowych lub samorządowych jednostek budżetowych, a także innych podmiotów.

Powyższa treść przepisu pozwala na realizację postulatu dotyczącego zniesienia dla gmin obowiązku podlegania podatkowi od nieruchomości, zawartego w petycji skierowanej do Senatu przez Wójta Gminy Ostrów Mazowiecka.

Odnosząc się do zagadnienia oceny skutków finansowych proponowanej regulacji, należy zauważyć, że stopień szczegółowości danych sprawozdawczości budżetowej jednostek samorządu terytorialnego, prowadzonej na podstawie przepisów ustawy o finansach publicznych oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r. poz. 119, z późn. zm.), nie pozwala na wyodrębnienie danych o nieruchomościach stanowiących własność gminy, nieprzekazanych w posiadanie innym podmiotom. W ramach sprawozdania z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego gminy przekazują informacje o łącznych dochodach wykonanych z podatku od nieruchomości, a także łącznych skutkach obniżenia górnych stawek podatkowych oraz łącznych skutkach ulg i zwolnień uchwalonych przez rady gmin w tym podatku.

Jak pokazuje praktyka, część gmin opłaca podatek z tytułu posiadania nieruchomości, część zwalnia posiadane nieruchomości na mocy uchwały rady gminy, niektóre zaś gminy uważają, że nie są podatnikiem podatku od nieruchomości i z tego względu nie wprowadzają zwolnień podatkowych dla posiadanego mienia. Tym samym nieruchomości gminne nie zawsze są wykazywane w potencjalnych dochodach z podatku od nieruchomości.

W badaniu ankietowym gmin przeprowadzonym przez Ministerstwo Finansów (Ankieta 2013) 1380 gmin, z 2296 gmin które wzięły udział w badaniu, podało informację o powierzchni nieruchomości stanowiących własność gminy opodatkowanej lub zwolnionej na mocy uchwały rady gminy, ewentualnie podało skutki finansowe wymienionego zwolnienia. Ubytek dochodów z tytułu zwolnienia własnych nieruchomości gminy oszacowały na blisko 148 mln zł.

Na podstawie danych o powierzchni opodatkowanej nieruchomości gminnych można było oszacować, że gminy, które wykazały tego typu powierzchnie opłacały podatek w wysokości ok. 385 mln zł (szacunek na podstawie stawek maksymalnych obowiązujących w 2012 r., dane o powierzchniach zostały zweryfikowane na podstawie danych wykazanych przez gminy w tabeli dotyczącej podstaw wymiaru podatku od nieruchomości). Biorąc powyższe pod uwagę można szacować, że potencjalne dochody z podatku od nieruchomości od nieruchomości gminnych wynoszą ok. 1 mld zł dla wszystkich gmin. Odpowiedzi udzielone przez gminy, przede wszystkim ze względu na trudności w ograniczeniu wykazywanych powierzchni wyłącznie do nieruchomości gminnych nieprzekazanych, obarczone były jednak błędami i ich wiarygodność należy uznać za niską.

Przedstawiając powyższe deklaruje chęć dalszej współpracy w przedmiotowym zakresie.

*J. Powaszyński,*

Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU

*Jarosław Denebian*