

Dualizm gmin – gmina jako podatnik i beneficjent tego samego podatku

Streszczenie: Artykuł porusza kwestię związaną z brakiem możliwości uznania gminy będącej beneficjentem podatku jako stroną zobowiązaną do zapłaty tego podatku. Powyższy problem wynika z sytuacji zaliczenia gminy do kręgu podmiotów opodatkowanych podatkiem od nieruchomości, co prowadzi do sytuacji, w której jeden i ten sam podmiot posiada status podatnika i jednocześnie beneficjenta należności publicznoprawnej. Zaakceptowanie powyższej sytuacji nie jest możliwe, co wynika z treści przepisów prawa, teorii prawa oraz stanowiska przedstawicieli doktryny prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: gmina, podatek od nieruchomości, podatnik, beneficjent

Zgodnie z art. 1 ust. 1 w związku z ust. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym¹ gmina stanowi wspólnotę samorządową utworzoną na odpowiednim terytorium przez mieszkańców gminy. W myśl art. 2 u.s.g. gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, posiada osobowość prawną, a jej samodzielność podlega ochronie sądowej. Zgodnie z art. 6 u.s.g. do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów.

Zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności jej zadania własne obejmują sprawy:

- 1) ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej;
- 2) gminnych dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego;
- 3) wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz;
- 3a) działalności w zakresie telekomunikacji;
- 4) lokalnego transportu zbiorowego;
- 5) ochrony zdrowia;
- 6) pomocy społecznej, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych;

¹ T.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 1515 ze zm. (dalej jako u.s.g.).

- 6a) wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej;
- 7) gminnego budownictwa mieszkaniowego;
- 8) edukacji publicznej;
- 9) kultury, w tym bibliotek gminnych i innych instytucji kultury oraz ochrony zabytków i opieki nad zabytkami;
- 10) kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych;
- 11) targowisk i hal targowych;
- 12) zieleni gminnej i zadrzewień;
- 13) cmentarzy gminnych;
- 14) porządku publicznego i bezpieczeństwa obywateli oraz ochrony przeciwpożarowej i przeciwpowodziowej, w tym wyposażenia i utrzymania gminnego magazynu przeciwpowodziowego;
- 15) utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych;
- 16) polityki prorodzinnej, w tym zapewnienia kobietom w ciąży opieki socjalnej, medycznej i prawnej;
- 17) wspierania i upowszechniania idei samorządowej, w tym tworzenia warunków do działania i rozwoju jednostek pomocniczych i wdrażania programów pobudzania aktywności obywatelskiej;
- 18) promocji gminy;
- 19) współpracy i działalności na rzecz organizacji pozarządowych oraz podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie².
- 20) współpracy ze społecznościami lokalnymi i regionalnymi innych państw.

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym w celu wykonywania zadań gminy mogą tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi. Treść przepisów determinuje także, że gmina oraz inna gminna osoba prawna może prowadzić działalność gospodarczą wykraczającą poza zadania o charakterze użyteczności publicznej wyłącznie w przypadkach określonych w odrębnej ustawie.

Należy podkreślić, że gmina może występować w dwóch przeciwstawnych pozycjach – jako podmiot prawa cywilnego, w przypadku gdy jest właścicielem nieruchomości, oraz jako podmiot prawa publicznego, jeżeli jest beneficjentem wpływów z podatków m.in. od nieruchomości, rolnego, leśnego.

² Dz. U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536 ze zm.

Bardzo ważną kwestią jest zaznaczenie, że organem podatkowym jest wójt (burmistrz, prezydent miasta), który jednocześnie jest elementem struktury organizacyjnej gminy. Gmina jako osoba prawna działa przez swoje organy, dlatego też to wójt (burmistrz, prezydent miasta) występuje w imieniu gminy, wykonuje w jej imieniu zarówno czynności cywilnoprawne, jak i publicznoprawne.

W związku z tym nasuwa się pytanie, czy gmina będąca beneficjentem podatku może być równocześnie stroną zobowiązaną do zapłaty tego podatku, a zatem być stroną możliwego postępowania podatkowego?

Próbując odpowiedzieć na to pytanie, należy odnieść się do ogólnego prawa podatkowego, a dokładnie do art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej³. Zgodnie z nim stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie, o których mowa w art. 110–117a, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

Stosownie do § 2 art. 133 Ordynacji podatkowej stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

Poprzez analizę wskazanego przepisu można bezpośrednio wysnuć wniosek, że gmina będąc beneficjentem podatku nie może być stroną zobowiązaną do zapłaty tego podatku.

Z treści art. 133 Ordynacji podatkowej wynika, że katalog podmiotów, które mogą być stroną w postępowaniu podatkowym, jest zamknięty. Definicja strony zawarta w art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej pozwala na wskazanie przesłanek, których łączne spełnienie pozwala na przypisanie określonemu podmiotowi miana strony w postępowaniu.

W Ordynacji podatkowej przyjęto zasadę, zgodnie z którą stroną w postępowaniu podatkowym jest tylko podmiot bierny stosunku prawnopodatkowego. Wyjątki od tej zasady przewiduje art. 133 § 2–3 Ordynacji podatkowej. Przepisy te jednak nie kreują w opisanej sytuacji gminy, a tym samym burmistrza występującego w jej imieniu jako strony postępowania podatkowego. Przyjąć zatem pozostaje, że przmiotu strony w postępowaniu podatkowym nie uzyskał ani podmiot czynny stosunku prawnopodatkowego, ani też związek publicznoprawny będący wierzycielem podatkowym. W konsekwencji związek publicznoprawny nie jest stroną postępowania podatkowego w sytuacji, gdy postępowanie wiąże się z administrowaniem podatkiem będącym jego dochodem

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 61); dalej jako Ordynacja podatkowa..

własnym (jego ustaleniem, określeniem bądź z przyznaniem preferencji w spłacie podatku, czyli umarzaniem należności podatkowych, odraczaniem terminów płatności, rozkładaniem na raty tych płatności). Ze względu na odmienną – „węższą” – definicję strony w ordynacji podatkowej w odniesieniu do definicji zawartej w Kodeksie postępowania administracyjnego, na gruncie postępowania podatkowego nie pojawia się problem statusu prawnego gminy w tym postępowaniu⁴.

Odnosząc się do powyższego, należy wskazać, że stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent. Są to podmioty zdefiniowane w treści Ordynacji podatkowej (art. 7, 8 i 9) oraz w poszczególnych ustawach podatkowych. Ponadto stroną jest następcą prawny podatnika, płatnika i inkasenta. Wreszcie stroną są także osoby trzecie, o których mowa w art. 110–117a Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 7 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.s.g. gmina posiada osobowość prawną. Można zatem uznać, że gmina jest podatnikiem, jeśli podlega obowiązkowi podatkowemu na mocy ustaw podatkowych, a więc jeśli spełnia przesłanki, na mocy których przepisy ustawy podatkowej wiążą powstanie po jej stronie obowiązkowi podatkowego⁵. Należy jednak podkreślić, że fakt, iż ten sam podmiot jest jednocześnie uprawniony i zobowiązany z tytułu podatku, stawia pod znakiem zapytania możliwość istnienia stosunku prawnopodatkowego. Naturą stosunku prawnopodatkowego jest relacja dwustronna, a podmiot uprawniony z tytułu podatku określany jest jako wierzyciel podatkowy, natomiast podatnik jako dłużnik podatkowy⁶. Połączenie w jednej osobie funkcji beneficjenta należności publicznoprawnej i jednocześnie dłużnika podatkowego, powoduje, że nie można mówić o stosunku prawnopodatkowym.

Opierając się na treści przepisów prawa oraz teorii prawa i ugruntowanego stanowiska przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, należy uznać, że sytuacja w której burmistrz jako organ podatkowy reprezentuje równocześnie drugą stronę zobowiązaną do zapłaty tego podatku nie jest możliwa.

Standardowo przez elementy stosunku prawnego typu zobowiązaniowego w literaturze przedmiotu rozumie się składowe, bez których nie może on istnieć. Wobec powyższego zasadnicza struktura stosunku prawnego obejmuje podmioty, przedmiot oraz

⁴ J. Dembczyńska, P. Pietrasz, *Gmina jako podmiot uprawniony do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wydaną w postępowaniu podatkowym przez samorządowe kolegium odwoławcze*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 7–8, s. 133–149.

⁵ J. Brolik [et al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex/el.

⁶ A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 41.

treść. Pojęcie strony stosunku prawnego określa **wzajemną przeciwstawioną** sobie sytuację podmiotów tego stosunku, zarówno dwu-, jak i wielostronnego.

Zobowiązanie odnosi się do dwóch podmiotów występujących w tym stosunku prawnym – do dłużnika podatkowego i wierzyciela podatkowego. Dłużnikiem ustawodawca nazywa podmiot (osobę) obciążony obowiązkiem świadczenia, a więc adresata normy prawnej wyznaczającej stosunek zobowiązaniowy. Wierzyciel to z kolei podmiot, który zgodnie z treścią tej samej normy ma otrzymać od dłużnika świadczenie. Podmioty stosunku prawnego wyznaczają przede wszystkim hipotezy norm prawnych.

Zatem stosunek prawnopodatkowy opiera się na relacji **dwóch** podmiotów, przy czym po jednej stronie zawsze wystąpi podmiot reprezentujący związek publicznoprawny. Więzy łączące obie strony zobowiązania podatkowego opierają się na wzajemnych, uzależnionych od siebie prawach i obowiązkach determinujących w swej istocie to, że podatnik jest zobowiązany spełnić świadczenie na rzecz podmiotu prawa publicznego.

Podmiotami stosunku prawnopodatkowego są organ podatkowy jako wierzyciel podatkowy oraz podatnik jako dłużnik podatkowy. Tym samym organ podatkowy jako wierzyciel w zobowiązaniowym stosunku prawnopodatkowym, podobnie jak i podatnik jako dłużnik, podporządkowany jest normom ustaw podatkowych tworzących podatkowoprawny stan faktyczny określający powstanie, treść i realizację zobowiązania podatkowego.

Nie do pogodzenia z porządkiem prawnym byłoby przyjęcie poglądu, że gmina w zakresie podatku, którego jest beneficjentem i w zakresie którego jego organ pełni rolę organu podatkowego poprzez swój organ, może być jednocześnie podatnikiem (stroną postępowania podatkowego).

Dopełniając powyższe, można posłużyć się także kryterium zdolności prawnej organów administracji podatkowej, wprost akcentującej zasadę nierówności stron podatkowego stosunku prawnego. Można wskazać na kompetencję ogólną i szczególną. Kompetencja ogólna to zdolność prawna do załatwiania spraw podatkowych w danym układzie postępowania, natomiast kompetencja szczególna to zdolność do załatwienia konkretnej sprawy podatkowej. Zdolność prawna objawiająca się w możliwości rozstrzygnięcia o prawach bądź obowiązkach podatnika (a więc innej strony postępowania) odzwierciedla się w tzw. administracyjnym stosunku jednostronnym, tj. opartym o władztwo administracyjne. Konstrukcja władztwa sprowadza się do nierównorzędności podmiotów poprzez prawne wyposażenie organu do kształtowania sytuacji prawnopodatkowej podatnika, niezależnie od jego woli. Nie byłoby możliwe takie ukształtowanie treści zobowiązania podatkowego w przedmiotowej sprawie, gdyby organ podatkowy, jakim jest burmistrz, był jednocześnie reprezentantem strony zobowiązanej do zapłaty tego podatku, a zatem stroną możliwego postępowania podatkowego.

Gmina z jednej strony jest osobą prawną, z drugiej natomiast podmiotem prawa publicznego. W pierwszym przypadku gmina podejmuje działania głównie w formie cywilnoprawnej, a zatem o charakterze niewładczym, w drugim zaś właściwe są prawne formy działania administracji oparte na władztwie administracyjnym. Wypada także mieć na względzie, że historycznie stosunek prawnopodatkowy wywodzi się ze stosunku administracyjnoprawnego, gdzie wskazuje się na pojęcia podmiotu administrowanego i podmiotu administrującego. Nie sposób zatem rozróżnić tych dwóch podmiotów w przypadku gminy.

Należy podkreślić, że zobowiązanie podatkowe (art. 5 Ordynacji podatkowej), jak każdy stosunek prawny, wymaga dwustronnej relacji. Jedna strona jest zobowiązana, a inna uprawniona. Obowiązki jednej strony odpowiada uprawnienie drugiej reprezentującej władzę publiczną (państwo lub samorząd)⁷. Takie wyjaśnienie zobowiązania podatkowego na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej uprawniałoby do poglądu znanego prawu cywilnemu o niepowstaniu zobowiązania, jeżeli doszłoby do tożsamości dłużnika i wierzyciela, w związku z tym nie mogłoby powstać także zobowiązanie podatkowe.

Podsumowując, należy stanąć na stanowisku, że gmina będąc beneficjentem podatku nie może być równocześnie stroną zobowiązaną do zapłaty tego podatku. Stanowisko to potwierdza wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2011 r.⁸ dotyczący sytuacji niemożności opodatkowania podatkiem od nieruchomości dróg gminnych. Sąd uznał, że „nie do pogodzenia bowiem z porządkiem prawnym byłoby przyjęcie poglądu, że właściciel jakim jest Gmina podlega obowiązkowi podatkowemu, w zakresie podatku, którego jest beneficjentem. Przyjęcie zasadności takiego stanowiska przesądzałoby o konieczności opodatkowania nieruchomości wchodzących w skład gminnego zasobu nieruchomości, a więc opodatkowania «samej siebie» jako właściciela nieruchomości. Z tego też tytułu uznano, że regulacja zawarta w § 1 pkt II ust. 1 lit. e nie narusza prawa, gdyż dotyczy wszystkich nieruchomości gminnych, które nie są objęte regulacją art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.⁹, która to regulacja dotyczy z kolei tylko i wyłącznie nieruchomości, których właścicielami są jednostki samorządu terytorialnego i Skarb Państwa, a więc podmioty nie objęte obowiązkiem podatkowym”.

Warto zaznaczyć, że dnia 1 stycznia 2016 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawierająca zwolnienie przedmiotowe, które normuje na poziomie legislacyjnym brak obowiązku płacenia podatku od nieruchomości przez

⁷ B. Adamiak [et al.], *Komentarz do ustawy Ordynacja podatkowa*, Wydawnictwo Unimex, Wrocław 2011, s. 190

⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2011 r., I SA/Gl 56/11, CBOSA.

⁹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.).

gminy od stanowiących jej własność gruntów i budynków lub ich części, nieprzekazanych w posiadanie innym podmiotom i niezajętym na działalność gospodarczą. Jednakże pomimo to gminy jako jednostki samorządu terytorialnego, jeśli prowadzą działalność gospodarczą na będących ich własnością lub przekazanych przez Skarb Państwa w trwały zarząd nieruchomościach budynkowych lub gruntowych lub ich częściach, są nadal podatnikami podatku od nieruchomości. Przy tej okazji należy zwrócić uwagę również na fakt, iż zwolnienie, wskazane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, nie obejmuje budowli lub ich części, co oznacza, że np. parkingi, place nadal objęte są obowiązkiem odprowadzenia podatku od nieruchomości.

W ocenie autora niniejszego opracowania nie można uznać, że gmina podlega obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku, którego jest beneficjentem. Należy ponadto podkreślić, że dopuszczenie do tej sytuacji nie jest właściwe również w kontekście celu fiskalnego podatków. Prowadzić to może do nielogicznego stanu rzeczy, w którym gmina zobowiązana jest sama sobie do zapłaty podatku, co z jednej strony stanowi jej dochód, a z drugiej wydatek.

Bibliografia

Literatura

- Adamiak B. [et al.], *Komentarz do ustawy Ordynacja podatkowa*, Wydawnictwo Unimex, Wrocław 2011.
- Brolik J. [et al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex/el.
- Dembczyńska J., Pietrasz P., *Gmina jako podmiot uprawniony do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wydaną w postępowaniu podatkowym przez samorządowe kolegium odwoławcze*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 7–8.
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.

Źródła

Akty prawne

- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U z 2015 r., poz. 1515).
- Ustawa z dnia z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U z 2014 r., poz. 849 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613)

Orzecznictwo

- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2011 r., I SA/Gl 56/11, CBOSA.

Duality of the municipality's status – municipality as a payer and payee of the same tax

Summary: The following article is devoted to the issues related to the impossibility to accept a community/municipality – a beneficiary of tax – as a taxable entity. The discussed problem has arisen due to the practice of including municipalities among those entities which are subject to real property tax. Therefore, we are dealing with a situation in which a single entity is given a status of a taxpayer and a beneficiary of civil-law levies at the same time. Such situations cannot be accepted, and this line of thought complies with the law provisions, theory of law, and the attitudes of the representatives of fiscal law doctrine.