



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
VIII kadencja
Prezes Rady Ministrów
DSP.WPL.140.9.2017.

Warszawa, 23 marca 2017 r.

Pan
Marek Kuchciński
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku

przekazuję przyjęte przez Radę Ministrów stanowisko wobec
komisyjnego projektu ustawy

**- o zmianie ustawy o podatku rolnym
oraz ustawy o podatkach i opłatach
lokalnych (druk nr 1232).**

Jednocześnie informuję, że Rada Ministrów upoważniła Ministra Rozwoju
i Finansów do reprezentowania Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych.

Z poważaniem

(-) Beata Szydło

Stanowisko Rady Ministrów wobec komisyjnego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (druk sejmowy nr 1232).

I. Istota komisyjnego projektu ustawy.

Inicjatywa ustawodawcza sejmowej Komisji do Spraw Petycji została podjęta na skutek złożenia petycji do Sejmu przez jedną ze spółdzielni mieszkaniowych.

Zaproponowane w projekcie przepisy modyfikują i doprecyzowują, w podatku od nieruchomości i podatku rolnym, ustawową zasadę solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, w sytuacji gdy przedmiot opodatkowania znajduje się we współwłasności osób, z których jedna lub kilka jest zwolnionych z podatku albo nie podlega temu podatkowi. Komisja proponuje, aby obowiązek podatkowy ciążył solidarnie jedynie na tych współwłaścicielach, którzy podlegają podatkowi oraz nie są zwolnieni od podatku, w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w prawie własności.

II. Aktualny stan prawny

Stosownie do art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 617, z późn. zm.), jeżeli grunty (sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza) stanowią współwłasność lub znajdują się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowią odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem rolnym, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (posiadaczach). Wyjątek od tej zasady został określony dla współwłaściciela (posiadacza) prowadzącego w całości gospodarstwo rolne (art. 3 ust. 6 ustawy o podatku rolnym).

Tożsama zasada funkcjonuje w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716, z późn. zm.). Zgodnie z art. 3 ust. 4 tej ustawy jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach. Wyjątki od tej zasady dotyczą zasad opodatkowania garaży wielostanowiskowych oraz udziału w nieruchomościach wspólnych w przypadku wyodrębnienia własności lokali (art. 3 ust. 4a i 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Tak wyrażona norma podatkowa wpisana jest w polski system podatkowy, w którym obowiązuje solidarna odpowiedzialność podatników. Zgodnie z art. 91 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201) „Do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych.” Podatkowa solidarna odpowiedzialność dotyczy zarówno strony podmiotowej (odpowiedzialności podatkowej dłużników), jak i strony przedmiotowej (należnego podatku), do której zastosowanie mają przepisy dotyczące zobowiązań solidarnych zawarte w art. 366 i nast. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r. poz. 459). Norma prawa podatkowego wynikająca z cywilistycznych

uregulowań stanowi, że wierzyciel (organ podatkowy) może żądać całości lub części świadczenia (podatku) od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych. Jednocześnie aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani.

Przyjęte reguły odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe współwłaścicieli wynikają z istoty współwłasności, która wyraża się w tym, że własność tej samej rzeczy przysługuje niepodzielnie kilku osobom (art. 195 Kodeksu cywilnego), a każdy ze współwłaścicieli jest uprawniony do współposiadania rzeczy wspólnej oraz do korzystania z niej w takim zakresie, jaki daje się pogodzić ze współposiadaniem i korzystaniem z rzeczy przez pozostałych współwłaścicieli (art. 206 Kodeksu cywilnego).

Solidarność obowiązku na gruncie prawa podatkowego, wyrażająca się możliwością wyboru dłużnika, od którego wierzyciel będzie dochodził należności, oznacza jedynie prawo do wyboru podmiotu, w stosunku do którego będzie prowadzona egzekucja. Jednocześnie takiej możliwości nie ma w przypadku określania podatku. Jak słusznie przedstawia się to w orzecznictwie, zobowiązanie podatkowe obciążające dłużników w sposób solidarny nie zostaje podzielone na tyle części ilu jest dłużników, bowiem każdy z nich ponosi odpowiedzialność za jego wykonanie w pełnym zakresie. Jeżeli jeden z dłużników solidarnych spełnił świadczenie, to treść istniejącego między współdłużnikami stosunku prawnego rozstrzyga o tym, czy i w jakich częściach może on żądać zwrotu od współdłużników (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 maja 2011 r., sygn. akt I SA/GI 84/11, wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 października 2015 r., sygn. akt I SA/Lu 374/15). Jednocześnie podkreśla się fakt, że organ podatkowy nie ma uprawnień do osobnego wymiaru podatku dla każdego z współwłaścicieli, a to determinuje obowiązek wydania i doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w stosunku do wszystkich współwłaścicieli. Zwraca się również uwagę na wymogi co do samej decyzji, podkreślając, że należy wydać jedną decyzję, dotyczącą całej nieruchomości bez wyszczególniania udziałów współwłaścicieli (np. wyroki: WSA w Gdańsku z dnia 8 września 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 147/10, WSA w Gliwicach z dnia 9 września 2009 r., sygn. akt I SA/GI 1155/08).

Tak ukształtowane zasady solidarnej odpowiedzialności podatkowej w zakresie podatków lokalnych zostają ograniczone w przypadku dokonywania wymiaru podatku na rzecz podatników (współwłaścicieli lub współposiadaczy), z których część korzysta ze zwolnienia lub nie podlega opodatkowaniu w ogóle. Zwolnienie podmiotowe oznacza nieobejmowanie pewnej kategorii podmiotów zakresem podmiotowym podatku, z kolei zwolnienie przedmiotowe oznacza nieobejmowanie pewnej grupy sytuacji prawnych czy faktycznych zakresem przedmiotowym podatku. Zasady dotyczące wyłączeń i zwolnień podatkowych zostały uregulowane w art. 1b, art. 2 ust. 3 oraz art. 7 ust. 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Podobnie w art. 3a oraz art. 12 ust. 1 i 2 ustawy o podatku rolnym ustala się zakres ulg podmiotowo - przedmiotowych.

Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie prezentowane jest zasadniczo jednolite stanowisko dotyczące opodatkowania współwłaścicieli. Wyrażana jest opinia, że w sytuacji, gdy gmina jest współwłaścicielem użytków rolnych jedynie z jednym podmiotem (...) trudno wskazać, czy na podmiocie tym ciąży solidarny obowiązek podatkowy. Istota tego obowiązku wymaga

istnienia co najmniej dwóch podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy. Znajduje to odzwierciedlenie w art. 366 K.c. (...). W rezultacie, w omawianym przypadku organ podatkowy nie będzie mógł skorzystać z tej regulacji i zobowiązać podatnika do zapłaty podatku od całości (M. Popławski, *Wyłączenie z opodatkowania w podatku rolnym i od nieruchomości przysługujące gminie*, *Finanse Komunalne* 3/2011, s. 32-35).

Zgodnie z powszechnym poglądem judykatury - nie sposób zgodzić się z taką wykładnią art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, że skoro obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (lub posiadaczach), a jeden z nich korzysta ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego w zakresie tej części nieruchomości, która zajmowana jest na preferowany ustawowo cel, to okoliczność ta nie ma wpływu na wymiar podatku innemu współwłaścicielowi, któremu zwolnienie takie nie przysługuje (wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 3012/12). W wyroku WSA w Krakowie z dnia 22 października 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 1426/13 wskazuje się, że w sytuacji, gdy jeden ze współwłaścicieli spełnia warunki podmiotowe i przedmiotowe do zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 1 cytowanej ustawy, to wówczas wysokość podatku wymagalnego powinna odpowiadać wartości zobowiązania podatkowego dotyczącego całej nieruchomości pomniejszonej o proporcjonalnie ustaloną kwotę podatku przypadającą na podatnika objętego zwolnieniem (...). Fakt występowania solidarnej odpowiedzialności nie powoduje natomiast wykluczenia możliwości uwzględnienia w wymiarze podatku od nieruchomości okoliczności, że jej część powinna zostać zwolniona z opodatkowania z uwagi na spełnienie warunków podmiotowo - przedmiotowych.

Za prawidłowe należy uznać zatem stanowisko prezentowane w ukształtowanej linii orzeczniczej sądowniczo-administracyjnej, zgodnie z którą solidarna odpowiedzialność współwłaścicieli za zobowiązanie podatkowe nie wyklucza skorzystania z ustawowego prawa do zwolnienia z obowiązku podatkowego. Istnienie zwolnienia z podatku powinno zatem spowodować uwzględnienie tej okoliczności przy określaniu wysokości zobowiązania podatkowego. Nie może być bowiem tak, że solidarna odpowiedzialność współwłaścicieli za zobowiązanie z tytułu podatku od nieruchomości uniemożliwia skorzystanie z ustawowego prawa do zmniejszenia obowiązku podatkowego (por. wyroki: NSA z dnia 27 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2096/11; z dnia 5 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 748/12 i z dnia 15 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 3012/12). Takie samo stanowisko zajął również WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 26 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Rz 322/14; WSA w Krakowie: z dnia 16 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 210/15 oraz z dnia 3 lipca 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 673/15.

Powyższy pogląd jest w pełni aprobowany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, który wielokrotnie prezentował wyżej wskazaną interpretację przepisów (m.in. pismo z dnia 19 lipca 2016 r., znak: PS2.054.11.2016 będące odpowiedzią na interpelację poselską nr 4433).

W takim stanie prawnym kolejną wątpliwością, która została jednoznacznie rozstrzygnięta przez orzecznictwo jest kwestia sposobu obliczania wymiaru należnego podatku w sytuacji, gdy jeden ze współwłaścicieli korzysta ze zwolnienia podatkowego lub obowiązek podatkowy go nie dotyczy. Obowiązujące przepisy prawa nie pozwalają na opodatkowanie

części nieruchomości, stanowiącej współwłasność, stosownie do udziałów w tej nieruchomości lub zgodnie z faktycznym jej wykorzystaniem przez poszczególnych właścicieli. Z uwagi na fakt, że nieruchomość stanowiąca współwłasność jest odrębnym przedmiotem opodatkowania podatek musi być obliczony dla całej nieruchomości. Następnie, jeżeli jeden ze współwłaścicieli spełnia warunki do zwolnienia z podatku, to obliczając wymiar należnego podatku, należy od wysokości zobowiązania podatkowego naliczonego od całej nieruchomości odliczyć kwotę, która wynika z opodatkowania części zwolnionej (wykorzystywanej przez podmiot zwolniony i odpowiadający zwolnieniu przedmiotowemu). Zgodnie ze stanowiskiem NSA, zawartym m.in. w wyroku z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 968/12, w kontekście zwolnienia podmiotowego konieczne jest uwzględnienie - przy ustalaniu wysokości owego zwolnienia - procentowego udziału we współwłasności nieruchomości tego współwłaściciela, który korzysta z podmiotowego zwolnienia. Z kolei w odniesieniu do zwolnienia przedmiotowego istotne będzie ustalenie, jaka część nieruchomości wykorzystywana jest faktycznie na działalność objętą zwolnieniem. W dalszej części wyroku skład orzekający ostatecznie wyjaśnia, że skoro podatnik prowadzący zakład pracy chronionej jest zwolniony od podatku od wskazanej części nieruchomości, nie można domagać się od niego zwrotu podatku współwłaścicielowi (na zasadach cywilnego roszczenia regresowego), który taką daninę uiścił. Podatkiem od nieruchomości w zakresie dotyczącym części nieruchomości zajętej na prowadzenie zakładu pracy chronionej, nie mogą być obciążeni tak współwłaściciel ten zakład prowadzący, jak współwłaściciele, których zwolnienie nie dotyczy (podobne rozstrzygnięcia zapadły także w wymienionych wyżej wyrokach o sygn. akt: II FSK 3012/12 i I SA/Kr 210/15).

Zatem w przypadku, gdy jeden ze współwłaścicieli nieruchomości, którym przysługują określone udziały w prawie własności, korzysta z podmiotowego zwolnienia z podatku, należy pomniejszyć podatek obliczony od całej nieruchomości o kwotę wynikającą z opodatkowania zwolnionego udziału.

Należy zauważyć, że podobne rozwiązania dotyczące zasad odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe przyjęte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych oraz w ustawie o podatku rolnym obowiązują również na gruncie ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 374, z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 4 tej ustawy jeżeli las jest współwłasnością lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, stanowi wówczas odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem leśnym, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach. Zakres zwolnień z opodatkowania uregulowany został w art. 7 ust. 1 i 2 ustawy o podatku leśnym.

III. Skutki wprowadzenia projektowanego rozwiązania

Proponowana przez Komisję do Spraw Petycji zmiana ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku rolnym jest zmianą indyferentną w stosunku do obowiązującego stanu prawnego. Zarówno doktryna, jak i judykatura prezentują w tym zakresie jednolite stanowisko, które jest akceptowane również przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Należy zaznaczyć, że działania niektórych samorządowych organów podatkowych, które pomimo jasnej wykładni przepisów dotyczących opodatkowania współwłasności, dążą do „przerzucenia” podatku na podatników niekorzystających z ulgi, są

niezgodne z obowiązującym prawem i są skutecznie kwestionowane w postępowaniu sądowoadministracyjnym.

Projektowane przepisy prawa podatkowego są emanacją powszechnej, jednolitej oraz dominującej interpretacji i stosowania prawa. Takie działanie może powodować nieuzasadnioną kazuistykę aktu prawnego, co jest niezgodne z generalnym charakterem norm prawnych. Proponowana zmiana jest neutralna w stosunku do obecnego stanu prawnego i nie wpływa na wysokość obciążeń podatkowych, jednakże ma niewątpliwie walor porządkujący i z tego względu może przynieść pozytywne skutki dla podatników i organów podatkowych.

Niezależnie od powyższego należy zauważyć, że zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatku rolnym oraz art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jako odrębny przedmiot opodatkowania traktuje się nieruchomości lub obiekty budowlane stanowiące współwłasność, jak i znajdujące się we współposiadaniu kilku podmiotów będących podatnikami. W konsekwencji obowiązek podatkowy ciąży solidarnie, podobnie jak na wszystkich współwłaścicielach, na wszystkich posiadaczach.

W celu nieróżnicowania sytuacji prawnej właścicieli i posiadaczy proponuje się objąć projektowanymi przepisami również posiadaczy korzystających ze zwolnień lub niepodlegających podatkowi od nieruchomości albo podatkowi rolnemu.

Jednocześnie dla jednolitości systemu opodatkowania nieruchomości tożsamy przepis, dotyczący zasad opodatkowania współwłasności lub współposiadania, powinien zostać wprowadzony także w ustawie o podatku leśnym. Uwzględniając fakt, że w podatku leśnym brak jest generalnych wyłączeń z opodatkowania (w przeciwieństwie do podatku od nieruchomości i podatku rolnego) proponuje się, aby w projektowanej ustawie treść art. 3 przenieść do art. 4, a w jego miejsce wprowadzić przepis w brzmieniu:

W ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 374 i 1579) w art. 2 dodaje się ust. 5 w brzmieniu:

„5. Zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe, o której mowa w ust. 4, nie stosuje się, jeżeli jeden lub kilku współwłaścicieli lub posiadaczy jest zwolnionych od podatku leśnego. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współwłaścicielach lub posiadaczach, którzy nie są zwolnieni od tego podatku, w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w prawie własności lub posiadaniu.”.

Mając na względzie powyższe, Rada Ministrów pozytywnie ocenia komisyjny projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i wnosi, przy uwzględnieniu zaproponowanych zmian, o kontynuowanie prac legislacyjnych w tym zakresie.