

[ARTYKUŁ RECENZOWANY]

Działalność pożytku publicznego jako przedmiot zwolnienia z podatku od nieruchomości – analiza elementów konstrukcyjnych z uwzględnieniem orzecznictwa sądów administracyjnych

Public benefit activities as the subject of real estate tax exemption – analysis of structural elements, having regard to the case law of administrative courts

DOI: 10.26368/17332265-58-2-2022-4

DOMINIK DYMITRUK

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Jeleniej Górze,

Samorządowe Kolegium Odwoławcze we Wrocławiu

dominik@dymitruk.pl

SŁOWA KLUCZOWE

podatek
od nieruchomości,
zwolnienie podatkowe,
działalność pożytku
publicznego,
nieruchomości,
organizacje
pozarządowe

KEYWORDS

property tax,
tax exemption,
public benefit activity,
real estate, non-profit
organization

ABSTRAKT

Artykuł koncentruje się na problematyce zwolnienia od podatku od nieruchomości, obejmującego nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego, jako instrumentu wsparcia podmiotów prywatnych w wykonywaniu zadań publicznych w sferze działalności społecznie użytecznej. Specyfika działalności podejmowanej przez organizacje pożytku publicznego, a także zasady dotyczące wykładni prawa podatkowego, wymagają szczegółowego omówienia wszystkich elementów konstrukcyjnych przedmiotowego zwolnienia, ponieważ dopiero ich łączne spełnienie może doprowadzić do skorzystania z przywileju podatkowego. Przedmiotem rozważań uczyniono zatem poszczególne kryteria zwolnienia oparte na ich wykładni dokonanej z uwzględnieniem najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych. Artykuł odnosi się również do zagadnień dotyczących statusu prawnorzecowego przedmiotów opodatkowania oraz zasad dokumentowania prowadzonej przez organizacje pożytku publicznego działalności z punktu widzenia możliwości skorzystania z omawianego zwolnienia.

ABSTRACT

The article focuses on the issue of real estate tax exemption, including real estates or their parts occupied for free statutory public benefit activity conducted by public benefit organizations, as an instrument of supporting private entities in performing public tasks in the sphere of socially useful activity. The specificity of activities undertaken by public benefit organizations, as well as the principles concerning the interpretation of tax law, require a detailed discussion of all the structural elements of the exemption in question, since only their cumulative fulfillment may result in taking advantage of the tax privilege. Therefore, the subject of the examination are individual criteria of the tax exemption based on their interpretation made in accordance with the most recent jurisprudence of administrative courts. The article also refers to the issues related to the legal and substantive

status of the subjects of taxation and the principles of documenting the activity conducted by public benefit organizations from the perspective of the possibility of taking advantage of the discussed exemption.

Wykonywanie zadań publicznych w sferze działalności społecznie użytecznej nie jest domeną wyłącznie państwa i podmiotów publicznych. Przeobrażenia współczesnych systemów rządzenia doprowadziły do włączenia szerokiego kręgu podmiotów zaliczanych do sektora pozarządowego w system świadczenia usług publicznych, którego konsekwencją było stworzenie mechanizmu zapewniającego adekwatny sposób finansowania organizacji pozarządowych, a szerzej - także system ulg i zwolnień podatkowych. Stanowiło to również rozwinięcie konstytucyjnie umocowanej zasady pomocniczości (subsydiarności) w odniesieniu do sposobów realizacji zadań publicznych oraz ich wykonawców, uznając podmioty z sektora prywatnego za istotnych partnerów w identyfikowaniu, definiowaniu, a także wykonywaniu zadań publicznych (por. *Uzasadnienie do projektu ustawy...* 2002).

Włączenie organizacji pozarządowych w system realizacji zadań publicznych wymusiło z jednej strony stworzenie określonego modelu finansowania ich działalności, opartego na formule kontraktu (por. Mazur, Pacut 2015), z drugiej zaś - zaproponowanie instrumentów wsparcia w formie ulg i zwolnień podatkowych jako systemu swoistych zachęt do wspomagania realizacji zadań publicznych. Przedmiotem niniejszego artykułu będzie jeden z obowiązujących instrumentów wsparcia, stanowiący zwolnienie od podatku od nieruchomości o charakterze przedmiotowym, wynikające z art. 7 ust. 1 pkt 14 Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.). W zakresie elementów konstrukcyjnych tego zwolnienia prezentowane opracowanie odnosić się będzie także do zagadnień dotyczących statusu prawnorzeczonego przedmiotów opodatkowania oraz zasad dokumentowania prowadzonej przez organizacje pożytku publicznego działalności w wypadku ewentualnej kontroli organu podatkowego.

Zwolnienie podatkowe jako instrument wsparcia organizacji pozarządowych

Wprowadzone ponad osiemnaście lat temu rozwiązania podatkowe, dokonane między innymi w przepisach u.p.o.l.¹, służące wsparciu prowadzenia przez organizacje pozarządowe działalności społecznie użytecznej, stały się realizacją przyjętych wówczas przez ustawodawcę rozwiązań

¹ Zmiany w przepisach podatkowych dokonane na mocy Ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku - Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.

konstrukcyjnych działalności pożytku publicznego w Polsce. I choć nie są to rozwiązania nowe, to jednak za sprawą rozwijających się ciągle stosunków społecznych i gospodarczych nadal stanowią źródło wyzwań dla podmiotów trzeciego sektora. Może o tym świadczyć chociażby liczba orzeczeń sądów administracyjnych rozważających zagadnienia powstałe na tle stosowania przedmiotowego zwolnienia.

Zwolnienie podatkowe - jako wyłączenie określonych kategorii podmiotów lub przedmiotów z opodatkowania - stanowi przywilej podatkowy, za pomocą którego państwo realizuje własną politykę gospodarczą i społeczną, tworząc przy tym ważny element konstrukcyjny danego rodzaju podatku (Nykiel 2002). Omawiane zwolnienie ma także charakter ulgi systemowej, ponieważ jest uregulowane w przepisach (dotyczących konkretnego podatku) charakteryzujących się tym, że uprawnienie podatnika do skorzystania z tego rodzaju wyłączenia podatkowego powstaje z mocy prawa (Mastalski 2012).

Wszelkiego rodzaju przywileje podatkowe (w tym ulgi i zwolnienia) są uznawane za wyjątki od zasady powszechności opodatkowania (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 maja 1996 roku, sygn. akt K 22/95), choć należałoby raczej przyjąć, że stanowią normatywny standard, będący typowym elementem normatywnego przedmiotu opodatkowania, jeśli oczywiście nie narusza zasady równości wobec prawa (Mariański, Nykiel 2016).

Skoro zwolnienie podatkowe powinno pozostawać w zgodzie z zasadą równości i powszechności opodatkowania, nie może być interpretowane ani w sposób rozszerzający, ani w sposób zacieśniający, jak również przy wykorzystaniu rezultatu wykładni systemowej czy celowościowej (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 czerwca 1992 roku, sygn. akt SA/Po 596/92; wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 sierpnia 2011 roku, sygn. akt II FSK 374/10; z dnia 28 marca 2012 roku, sygn. akt II FSK 1781/10). Stanowi to odzwierciedlenie zasady, wynikającej także z doktryny prawa, w myśl której nie można wykorzystywać systemowych i funkcjonalnych reguł interpretacyjnych do przełamania, przez rozszerzenie zakresu modyfikatora, jednoznacznego językowo przepisu modyfikującego przepis centralny (Zieliński 2017).

To właśnie zgodnie z powyższymi zasadami wszystkie podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej powinny być tak samo traktowane przez prawo podatkowe, co wprost wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 8 września 2016 roku (sygn. akt II FSK 2012/14). Wyjątki od powszechności opodatkowania powinny być więc ściśle określone przez prawo, a podatnik nie może oczekiwać innych przywilejów podatkowych niż te, jakie można ustalić na podstawie norm prawnych regulujących ulgi i zwolnienia (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 10 listopada 2010 roku, sygn. akt I SA/Wr 1002/10).

Charakter zwolnienia podatkowego określonego w Ustawie o podatkach i opłatach lokalnych oraz jego elementy konstrukcyjne

Przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l. zwolnienie od podatku od nieruchomości stanowi konkretyzację ogólnej myśli ustawodawcy, wyrażonej w art. 24 ust. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (dalej: u.d.p.p.i.w.) w zakresie uprawnień organizacji pożytku publicznego. Sam jednak przepis art. 24 ust. 1 pkt 2 u.d.p.p.i.w. nie stanowi samodzielnej podstawy zwolnienia podatkowego (por. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 lutego 2012 roku, sygn. akt II FZ 103/12), lecz musi być powiązany ze zwolnieniem określonym w konkretnej ustawie podatkowej.

W art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l. wprowadzono zwolnienie od podatku od nieruchomości o charakterze przedmiotowym², obejmujące nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego. Odkodowanie pojęć użytych do określenia konstrukcji tego zwolnienia nie nastrocza problemów, gdyż wobec ich nieuregulowania w przepisach podatkowych konieczne jest sięgnięcie do przepisów u.d.p.p.i.w., w których zdefiniowano pojęcie „działalności pożytku publicznego” (art. 3 ust. 1) oraz samej „organizacji pożytku publicznego” (art. 3 ust. 2). Ustawodawca uznał (co także nie budzi wątpliwości), że organizacje pozarządowe uzyskują status organizacji pożytku publicznego z chwilą wpisania tego statusu do Krajowego Rejestru Sądowego (art. 22 ust. 2). Tym samym brak stosownego wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego uniemożliwia uznanie danego podmiotu za organizację pożytku publicznego, co wyklucza możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego. Ponadto, co właściwe dla całej regulacji przepisów u.p.o.l., skorzystanie z tego zwolnienia podatkowego możliwe jest jedynie w wypadku zaistnienia „zajęcia” przedmiotu opodatkowania na konkretnego rodzaju preferowaną przez państwo działalność - nieodpłatną statutową działalność pożytku publicznego.

Powyższe elementy konstrukcyjne przedmiotowego zwolnienia podatkowego wymagają szerszego omówienia.

Nieodpłatna statutowa działalność pożytku publicznego

Zwolnieniu z podatku od nieruchomości w odniesieniu do nieruchomości bądź ich części podlega jedynie działalność pożytku publicznego prowadzona

² Zwolnienie, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l., ma charakter przedmiotowy, gdyż okolicznością zwalniającą jest sam fakt zajęcia części nieruchomości na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 sierpnia 2010 roku, sygn. akt II FSK 559/09, LEX nr 745751).

przez organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 u.d.p.p.i.w., za którą nie pobierają one wynagrodzenia. Nie jest więc możliwe skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia w wypadku jakiegokolwiek formy odpłatnego wykorzystania nieruchomości (na przykład prowadzenia w nieruchomości działalności gospodarczej lub odpłatnej działalności statutowej).

Praktyczne problemy związane ze stosowaniem tego zwolnienia podatkowego dotyczą szczególnie określenia rodzaju prowadzonej działalności, z którą wiąże się przedmiotowe zwolnienie. Nie jest wystarczające, aby chcąc skorzystać ze zwolnienia podatkowego organizacja pożytku publicznego wykonywała jakąkolwiek społecznie użyteczną działalność na nieruchomości, nawet jeśli prowadzi to do osiągnięcia konkretnego rezultatu wynikającego ze statutu organizacji pożytku publicznego, mieszczącego się w celach jej działalności. Przesądzający charakter ma w tym wypadku wpis do Krajowego Rejestru Sądowego, precyzujący rodzaj (rodzaje) prowadzonej działalności statutowej społecznie użytecznej, która to działalność musi dotyczyć realizacji zadań ze sfery zadań publicznych³. Działalność wykonywana na nieruchomości mającej korzystać ze zwolnienia podatkowego powinna więc pozostawać w ścisłym związku z działalnością ujawnioną w Krajowym Rejestrze Sądowym, ponieważ - jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 28 listopada 2013 roku (sygn. akt I SA/Sz 490/13) - zakresem zwolnienia nie może być objęta „każda działalność mieszcząca się w celach stowarzyszenia, prowadzona nieodpłatnie”, lecz „działalność, która została tak oznaczona we wpisie do KRS”. Aby skorzystać z powyższego zwolnienia, podatnik musi więc wykazać, że nieruchomość objęta podatkiem od nieruchomości była zajęta na działalność pożytku publicznego tożsamą z rodzajem działalności ujawnionym we wpisie do Krajowego Rejestru Sądowego.

W praktyce orzeczniczej zasada ta wydaje się w pełni respektowana. W tym zakresie można wskazać chociażby postępowanie zakończone wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 21 grudnia 2021 roku (sygn. akt I SA/Wr 128/21). W sporze sądowoadministracyjnym zainicjowanym przez podatnika będącego organizacją pożytku publicznego samorządowe organy podatkowe wskazywały, że wśród ujawnionych w Krajowym Rejestrze Sądowym podatnika przedmiotach jego nieodpłatnej działalności statutowej jako organizacji pożytku publicznego nie wyróżniono rewitalizacji,

³ Artykuł 52 ustęp 5 Ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 roku o Krajowym Rejestrze Sądowym stanowi, że przy rejestracji podmiotu mającego status organizacji pożytku publicznego wpisuje się w dziale pierwszym zaznaczenie tej okoliczności, a w dziale trzecim - określenie przedmiotu jego działalności statutowej, z wyodrębnieniem działalności odpłatnej i nieodpłatnej.

którą realizowano na nieruchomości. Kwestionowanie tej okoliczności przez podatnika, który twierdził, że rewitalizacja mieści się w celach statutowych organizacji, nie odniosło oczekiwanego skutku, ponieważ działalność tego rodzaju, choć mieszcząca się z sferze zadań publicznych, nie została ujawniona we wpisie do Krajowego Rejestru Sądowego. Co także istotne, podatnik wywodził uprawnienie do skorzystania ze zwolnienia podatkowego z ogólnego sformułowania statutu, w myśl którego „podmiot prowadzi działalność w zakresie sfery zadań publicznych, która prowadzona jest na rzecz ogółu społeczności lub wyodrębnionej ze względu na trudną sytuację materialną lub rodzinną grupy”. W jego założeniu więc każdy niewyartykułowany wprost w przepisach statutu rodzaj działalności pożytku publicznego może stanowić podstawę zastosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości. Pogląd ten nie został jednak zaaprobowany przez organy podatkowe oraz ostatecznie sąd administracyjny, co należy uznać za rozwiązanie właściwe z punktu widzenia zasady równości i powszechności opodatkowania.

Zajęcie przedmiotów opodatkowania na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego

Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości określony został w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. w „oderwaniu” od cywilistycznego ujęcia nieruchomości (Miemiec 1997). Pojęcie to na gruncie przepisów prawa cywilnego nie jest bowiem tożsame z przedmiotem podatku od nieruchomości. Choć prawodawca podatkowy uwzględnia pojęcie nieruchomości wynikające z prawa cywilnego, to jednak tworzy autonomiczne jego ujęcie jako przedmiotu opodatkowania (Borszowski 2016). Prowadzi to do wniosku, że przedmiotem podatku są budynki, budowle i grunty bez względu na to, czy stanowią nieruchomość w rozumieniu art. 46 Kodeksu cywilnego (Dowgier, Etel, Liszewski, Pahl 2021).

Skorzystanie ze zwolnienia podatkowego nie jest możliwe bez wykazania związku między prowadzoną przez organizację pożytku publicznego nieodpłatną statutową działalnością pożytku publicznego a nieruchomością bądź jej częścią, polegającego na rzeczywistym wykorzystywaniu nieruchomości (gruntu, budynku, lokalu lub ich części) do wykonywania czynności składających się na działalność pożytku publicznego. Ustawodawca, podobnie zresztą jak w wypadku części pozostałych zwolnień podatkowych, wymaga zatem, aby przedmiot opodatkowania pozostawał w relacji „zajęcia” z konkretnego rodzaju działalnością podatnika, z którą wiąże się preferencyjny status podatkowy.

Relacja ta zachodzi wtedy, gdy nastąpi rzeczywiste zajęcie nieruchomości na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego, z jednoczesnym wyłączeniem innych funkcji (por. między innymi: wyrok

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 1 września 2021 roku, sygn. akt I SA/Go 218/21; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 1673/17). Samo więc dysponowanie nieruchomością przez organizację pożytku publicznego nie stanowi wystarczającej podstawy zastosowania przedmiotowego zwolnienia podatkowego. Wypełnienie przez podatnika samych elementów konstrukcyjnych posiadania - władztwa faktycznego i woli władania - nie jest zatem wystarczające do „zajęcia” nieruchomości, w tym bowiem wypadku niezbędne jest rzeczywiste wykorzystywanie nieruchomości lub jej części w przybliżonym już we wcześniejszej części artykułu celu.

Zwolnienie nie znajdzie zastosowania także wówczas, gdy tylko część nieruchomości zostanie zajęta na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego obok działalności innego rodzaju wykonywanej na tej nieruchomości. Wynika to z faktu, że istotnym elementem konstrukcji przedmiotowego zwolnienia podatkowego jest prowadzenie na nieruchomości konkretnego rodzaju działalności o charakterze nieodpłatnym, z wyłączeniem innych podmiotów oraz z wyłączeniem innego rodzaju działalności (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 15 lutego 2017 roku, sygn. akt I SA/Ol 929/16).

Treść art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l. pozwala na skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia podatkowego w odniesieniu do części nieruchomości w wypadku równoczesnego prowadzenia na nieruchomości nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego oraz innej działalności, która ze zwolnienia takiego nie korzysta, o ile jednak nastąpi wyraźne wyodrębnienie działalności nieodpłatnej organizacji pożytku publicznego i służących do tego części nieruchomości (Dowgier 2004; por. także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 20 października 2016 roku, sygn. akt I SA/Rz 670/16). Jeśli zatem organizacja pożytku publicznego rzeczywiście wykorzystuje część nieruchomości do prowadzenia nieodpłatnej działalności na zasadach wyłączności względem równoczesnego prowadzenia działalności o charakterze komercyjnym, to wyodrębnienie części tej nieruchomości pozwoli na skorzystanie ze zwolnienia podatkowego. Możliwość ta nie powinna budzić wątpliwości, zważywszy że ustawodawca posłużył się sformułowaniem „nieruchomości lub ich części” na określenie przedmiotów, które potencjalnie mogą korzystać ze zwolnienia podatkowego.

Aby podatnik mógł skorzystać z przedmiotowego zwolnienia podatkowego, zajęcie nieruchomości lub jej części na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego może być zależne od oceny, czy stan przedmiotów opodatkowania (przede wszystkim budynków) umożliwi rzeczywiste prowadzenie działań statutowych przez tę organizację. Problem

ten - dostrzeżony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 2 lutego 2022 roku (sygn. akt I SA/Bk 493/21) - aktualizuje się zwłaszcza, gdy do prowadzenia konkretnej działalności pożytku publicznego konieczne jest dysponowanie nieruchomością charakteryzującą się szczególnymi cechami, które świadczą o możliwości jej wykorzystania do statutowej działalności organizacji pożytku publicznego (jako przykład można wskazać prowadzenie działalności na rzecz osób niepełnosprawnych ruchowo, polegającej na stacjonarnej terapii zajęciowej w budynku niespełniających norm dostępności).

Powyższe nie stanowi jednak - w mojej ocenie - wystraszającego powodu dla wyodrębnienia kolejnego elementu konstrukcyjnego zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l., ponieważ jakościowa ocena stanu nieruchomości zawiera się w ustawowym kryterium „zajęcia” przedmiotów opodatkowania na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego. W tym względzie istotne pozostaje, że ustawodawca wymaga formy dokonanej w odniesieniu do czynności przedsięwziętych przez organizację pożytku publicznego w celu skorzystania ze zwolnienia podatkowego („nieruchomości zajęte”). Tym samym o rzeczywistym wykorzystywaniu nieruchomości (gruntu, budynku, lokalu lub ich części) na cele statutowe organizacji można mówić wówczas, gdy organizacja ta wykonuje czynności składające się na działalność pożytku publicznego na nieruchomości, która z uwagi na swoje cechy może być do tej działalności wykorzystana.

Status prawnorzeczowy przedmiotów opodatkowania korzystających ze zwolnienia podatkowego

Zawarte w art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l. kryteria zwolnienia podatkowego nie uzależniają możliwości skorzystania z tego przywileju od rodzaju władztwa organizacji pożytku publicznego nad nieruchomością wykorzystywaną na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego. Przedmiotowe zwolnienie dotyczy bowiem zarówno nieruchomości, które nie pozostają własnością organizacji pożytku publicznego, a znajdują się jedynie w jej posiadaniu zależnym (najem, dzierżawa, użyczenie), przy czym w tej sytuacji beneficjentem zwolnienia będzie właściciel nieruchomości (Bobrus 2008; por. także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 czerwca 2019 roku, sygn. akt I SA/Gl 46/19), jak i nieruchomości będących w posiadaniu samoistnym organizacji pożytku publicznego (w tym przede wszystkim nieruchomości będących własnością organizacji). Wynika to z preferencji ustawodawcy skierowanych nie względem konkretnego podmiotu, lecz działalności, z której wykonywaniem wiąże się zwolnienie z obowiązku podatkowego.

Dokumentowanie prowadzenia na nieruchomości nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego

Niezależnie od tego, że przedmiotowe zwolnienie podatkowe powstaje z mocy prawa, na organizacji pożytku publicznego jako osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej ciąży ustawowy obowiązek składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości (art. 6 ust. 10 u.p.o.l.), w których zobowiązana jest wykazać wszystkie przedmioty opodatkowania, z których posiadaniem ustawa podatkowa łączy powstanie obowiązku podatkowego. Jeżeli organ podatkowy nie zgodzi się ze złożoną przez podatnika deklaracją, kwestionując przykładowo zaistnienie podstaw zwolnienia podatkowego, może wszcząć postępowanie podatkowe w celu określenia podatku. Wcześniej jednak, w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji, stosownie do art. 274a par. 2 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa, organ podatkowy może wezwać podatnika do udzielenia niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.

Niezbędne więc dla skutecznego powoływania się na przedmiotowe zwolnienie podatkowe jest zgromadzenie konkretnych dowodów i argumentów wskazujących na rzeczywiste zajęcie nieruchomości na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego, co okaże się szczególnie przydatne w razie sporu z organem podatkowym.

Ustanowiony przez państwo mechanizm finansowego wsparcia podmiotów wykonujących zadania publiczne w sferze działalności społecznie użytecznej obejmuje różnego rodzaju instrumenty, pośród których zwolnienie z podatku od nieruchomości wyrażone w art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l. należy uznać za adekwatne z punktu widzenia zasady pomocniczości i wynikającego z niej współdziałania w realizacji zadań państwa⁴. Nie powinno budzić wątpliwości, że skoro wykonywanie zadań publicznych może być powierzone podmiotom spoza sektora publicznego, zapewnienie stabilności i trwałości finansowania działań organizacji pożytku publicznego w tym zakresie staje się wręcz obowiązkiem leżącym po stronie państwa i zarazem ustawodawcy. Uprawnienie do korzystania ze zwolnienia podatkowego w podatku od nieruchomości nie jest jedynie elementem szeroko pojętego mechanizmu wsparcia organizacji należących do trzeciego sektora, lecz standardem

⁴ Rzecz jasna, nie dokonuję całościowej oceny obowiązującego modelu wsparcia organizacji pożytku publicznego, ograniczając swoją analizę jedynie do wybranego instrumentu.

regulacji prawa podatkowego, w ramach którego prawodawca realizuje własną politykę społeczną. Należy zauważyć, że w przepisach regulujących omawiane zwolnienie podatkowe każda nieodpłatna statutowa działalność pożytku publicznego realizowana przez organizację pożytku publicznego korzysta z preferencyjnych zasad opodatkowania, co świadczy o uznaniu każdego z zadań należących do sfery zadań publicznych za równoważne pod względem społecznej użyteczności. Szczegółowa analiza poszczególnych elementów konstrukcyjnych przedmiotowego zwolnienia podatkowego dowodzi, że nie zostało ono skonstruowane według nazbyt rygorystycznych kryteriów. Samo bowiem rzeczywiste wykorzystywanie nieruchomości do prowadzenia nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego będzie korzystało ze zwolnienia.

BIBLIOGRAFIA

- Bobrus, Ewelina. 2008. *Problemy praktyczne związane ze zwolnieniem organizacji pożytku publicznego z podatku od nieruchomości*, [w:] Marek Popławski (red.), *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*. Warszawa: Wydawnictwo Tax Press.
- Dowgier, Rafał. 2004. Prawnopodatkowe aspekty działalności organizacji pożytku publicznego. *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, 7-8.
- Dowgier, Rafał, Etel, Leonard, Liszewski, Grzegorz, Pahl, Bogumił. 2020. *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Mastalski, Ryszard. 2012. *Prawo podatkowe*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Mazur, Stanisław, Pacut, Agnieszka (red.). 2015. *System finansowania organizacji pozarządowych w Polsce*. Kraków: Uniwersytet Ekonomiczny, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej.
- Miemieć, Wiesława. 1997. Glosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r., SA/Ka 1913/95. *Finanse Komunalne*, 5.
- Nykiel, Włodzimierz, Mariański, Adam. 2016. *Komentarz do art. 217*, [w:] Marek Safjan, Leszek Bosek (red.), *Konstytucja RP. Tom 2: Komentarz do art. 87-243*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Nykiel, Włodzimierz. 2002. *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Stelmaszczyk, Klaudia, Borszowski, Paweł. 2016. *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Zieliński, Maciej. 2017. *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

AKTY PRAWNE I DOKUMENTY

- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2020 r. poz. 1057, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 roku - Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. 2003 Nr 96, poz. 874, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 roku o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 112, z późn. zm.).
- Uzasadnienie do projektu ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie*. 2002. Druk sejmowy nr 263, sejm IV kadencji, [https://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/\(\\$vAllByUnid\)/BCA6153FDEC2F609C1256B660044D29F/\\$file/263.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/($vAllByUnid)/BCA6153FDEC2F609C1256B660044D29F/$file/263.pdf) [dostęp: 7 maja 2022 roku].

ORZECZNICTWO

- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 maja 1996 roku, sygn. akt K 22/95, LEX nr 25668.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 czerwca 1992 roku, sygn. akt SA/Po 596/92, LEX nr 24682.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 sierpnia 2011 roku, sygn. akt II FSK 374/10, LEX nr 1068696.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 marca 2012 roku, sygn. akt II FSK 1781/10, LEX nr 1125535.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 sierpnia 2010 roku, sygn. akt II FSK 559/09, LEX nr 745751.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 września 2016 roku, sygn. akt II FSK 2012/14, LEX nr 2118966.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 10 listopada 2010 roku, sygn. akt I SA/Wr 1002/10, LEX nr 751021.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 28 listopada 2013 roku, sygn. akt I SA/Sz 490/13, LEX nr 1410189.
- Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 lutego 2012 roku, sygn. akt II FZ 103/12, LEX nr 1110155.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 1 września 2021 roku, sygn. akt I SA/Go 218/21, LEX nr 3228282.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 1673/17, LEX nr 2522510.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 15 lutego 2017 roku, sygn. akt I SA/Ol 929/16, LEX nr 2247710.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 20 października 2016 roku, sygn. akt I SA/Rz 670/16, LEX nr 2162361.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 czerwca 2019 roku, sygn. akt I SA/Gl 46/19, LEX nr 2689400.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 2 lutego 2022 roku, sygn. akt I SA/Bk 493/21, LEX nr 3307091.

Niniejszy tekst jest dostępny na licencji Creative Commons - Uznanie autorstwa - Użycie niekomercyjne - Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowa. Pełna treść licencji jest dostępna na stronie internetowej: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/legalcode.pl>.