

# Przyczyny uzyskania przez jednostkę samorządu terytorialnego nienależnej kwoty z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych

**Monika Bogucka-Felczak**

Dr, Uniwersytet Łódzki, Wydziału Prawa i Administracji  
Katedra Prawa Finansowego

<http://dx.doi.org/10.18778/8088-114-3.16>

W rozumieniu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>1</sup> dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego są udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych.

Środki stanowiące dochody jednostek samorządu terytorialnego, w postaci udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, pobierają urzędy skarbowe i odprowadzają na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego w terminie 14 dni od dnia, w którym wpłynęły na rachunek urzędu skarbowego<sup>2</sup>.

Z treści art. 10 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wynika, iż jeżeli podatnik podatku dochodowego od osób prawnych posiada zakład (oddział) położony na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej niż właściwa dla jego siedziby, to część dochodu z tytułu udziału we wpływach z tego podatku jest przekazywana do budżetu jednostki samorządu terytorialnego, na której obszarze znajduje się ten zakład (oddział), proporcjonalnie do liczby zatrudnionych w nim osób na podstawie umowy o pracę.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2015.513 t.j.

<sup>2</sup> Art. 11 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>3</sup>, podatnicy posiadający zakłady (oddziały) położone na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej niż właściwa dla ich siedziby są obowiązani składać do urzędu skarbowego w terminie wpłat zaliczek miesięcznych lub kwartalnych oraz załączać do zeznania o wysokości dochodu (straty) informacje, sporządzone zgodnie z odrębnymi przepisami, w celu ustalenia dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych.

Szczegółowe rozwiązania w zakresie informacji składanych przez podatników dotyczących zakładów (oddziałów) oraz liczby osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę w poszczególnych zakładach zostały określone w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych. Obowiązujące formularze informacji noszą oznaczenia CIT-ST – informacja podatnika do ustalenia należnych jednostkom samorządu terytorialnego dochodów z tytułu udziału we wpływach z CIT i CIT-ST/A – informacja o zakładach (oddziałach).

Na podstawie tych informacji urzędy skarbowe dokonują rozliczenia należnych odpowiednim jednostkom samorządu terytorialnego udziałów w kwocie wpływów z podatku dochodowego.

Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów 4 grudnia 2007 r. w sprawie rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych<sup>4</sup>, rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dokonuje naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika, zaś rozliczenie kwoty wpływów z tytułu podatku następuje na podstawie danych zawartych w informacjach podatników (§ 2 ust. 2 rozporządzenia).

Zgodnie z § 3 wymienionego rozporządzenia naczelnik urzędu skarbowego przekazuje jednostkom samorządu terytorialnego, na których obszarze podatnicy posiadają zakłady (oddziały), w tym zakłady zagraniczne, zwane dalej „zakładami”, należne im dochody, o których mowa w § 2 ust. 1, proporcjonalnie do liczby zatrudnionych w nich osób na podstawie umowy o pracę, uwzględniając dane zawarte w informacjach podatnika, w terminie 14 dni od dnia, w którym podatek wpłynął na rachunek urzędu skarbowego.

Z kolei art. 10a ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego stanowi, iż nienależnie przekazaną jednostce samorządu terytorialnego kwotę z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego

3 Dz.U. 2014.851 t.j.

4 Dz.U. Nr 230, poz. 1693.

od osób prawnych, wynikającą z rozliczenia rocznego wpływów z podatku potrąca się z bieżących wpływów należnych tej jednostce samorządu terytorialnego z tego tytułu w terminie trzech miesięcy następujących po miesiącu, w którym dokonano rozliczenia. Stosownie do treści ust. 2 ww. artykułu, w przypadku niedokonania potrącenia lub zwrotu jednostka samorządu terytorialnego dokonuje zwrotu nienależnie otrzymanej kwoty w sześciu kolejnych równych ratach miesięcznych, poczynając od miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymała w tej sprawie zawiadomienie Naczelnika Urzędu Skarbowego. Do nienależnie otrzymanej kwoty, o której mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>5</sup>, z wyłączeniem przepisów dotyczących umarzania zaległości podatkowych, z tym że odsetki za zwłokę nalicza się po upływie terminu płatności ostatniej z rat, o których mowa w ust. 2. (art.10a ust. 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego).

Zgodnie z § 10 ust. 3 pkt 2 lit. d Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetu państwa, stanowiącej załącznik 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej<sup>6</sup> nienależnie przekazane jednostce samorządu terytorialnego kwoty z tytułu udziałów we wpływach z podatków dochodowych naczelnicy urzędów skarbowych ujawniają w sprawozdaniu z wykonania planu dochodów budżetowych (sprawozdanie RB – 27) jako „nadpłaty” wynikające z rozliczeń udziałów z poszczególnymi jednostkami samorządu terytorialnego.

W tym miejscu należy zadać pytanie jakie przyczyny powodują, iż przekazana jednostce samorządu terytorialnego kwota, stanowiąca udział we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, jest kwotą nienależną, a co za tym idzie znajdzie zastosowanie art. 10a ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Zgodnie z tym przepisem przyczyną korekty wysokości udziału jest przekazanie jednostce samorządu terytorialnego kwoty z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, wynikającej z rozliczenia rocznego wpływów z tego podatku w wysokości nienależnej.

Przyczyny te mogą potencjalnie, choć raczej wyjątkowo, leżeć po stronie jednostki samorządu terytorialnego, być wynikiem ujawnienia prawa do nadpłaty podatku dochodowego powstałej wskutek nieprawidłowości samoobliczenia podatku, niewłaściwego stosowania prawa przez organy podatkowe, co zostało stwierdzone na gruncie postępowania odwoławczego lub sądowego, czy wreszcie wskutek stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności z konstytucją przepisów prawa podatkowego. Skutki powyższych sytuacji polegające na konieczności zwrotu części

5 Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.

6 Dz.U. Nr 119 ze zm.

wpływów z tytułu podatku stanowiącego dochód budżetu państwa muszą refleksywno oddziaływać na sytuację finansową samorządów, które posiadają udział w wpływach z tego źródła.

Partycypacja jednostek samorządu terytorialnego w skutkach ujawnienia nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych, będącej następstwem korekty samoobliczenia podatku, stwierdzonych nieprawidłowości w procesie stosowania lub tworzenia prawa podatkowego jest konsekwencją konstrukcji udziału we wpływach ze źródła podatkowego tych jednostek.

Istota udziałów sprowadza się do prawa czerpania przez określony podmiot publicznoprawny części dochodów z podatku przyznanego innemu podmiotowi prawa publicznego<sup>7</sup>. Jednostka samorządu korzystająca z udziału nie ma wpływu ani na kształtowanie konstrukcji tego źródła dochodów, ani na jego wymiar i pobór. Przeciwnie, kwestie te rozstrzygane są przez odpowiednie organy państwa lub inne podmioty publicznoprawne kształtujące i realizujące jego politykę podatkową<sup>8</sup>. Udział we wpływach z podatków dochodowych jednostek samorządu terytorialnego oznacza zatem, iż jego wysokość uzależniona będzie nie tylko od decyzji politycznych władz centralnych w zakresie wysokości obciążenia podatkowego, ale jest także kształtowana poprzez korekty systemu tworzenia i stosowania przepisów prawa podatkowego, których skutki dotyczą obu partnerów publicznych odpowiedzialnych za realizację zadań publicznych.

Nienależnie otrzymana przez jednostkę samorządu terytorialnego kwota udziału we wpływach ze źródła podatkowego, podlegająca korekcie w trybie przewidzianym w art. 10a ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, to zatem taka kwota, która została ustalona przed ujawnieniem się prawa do nadpłat podatku, zwolnień czy ulg, co zostało stwierdzone w toku właściwych procedur lub stwierdzenia niezgodności z Konstytucją przepisów, na podstawie których ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego.

W praktyce zdarzają się sytuacje kwalifikowania przez naczelników urzędów skarbowych innych zdarzeń jako tych, które skutkują przekazaniem jednostce samorządu terytorialnego nienależnej kwoty z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, o której mowa w art. 10a ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego i wykazaniem jej w sporządzanych przez nich sprawozdaniach RB – 27 jako nadpłaty.

Przykładem takich zdarzeń jest złożenie korekty informacji CIT-ST/A, czyli informacji składanych przez podatników posiadających zakłady

---

7 E. Ruśkowski, M.J. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2004.

8 A. Niezgoda, *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012.

(oddziały) położone na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej niż właściwa dla ich siedziby, w celu ustalenia dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, o których mowa w art. 28 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przesądzenie o tym, czy złożenie korekty informacji CIT-ST/A prowadzi do powstania nadpłaty, a co za tym idzie jednostka samorządu terytorialnego obowiązana jest do zwrotu nienależnie pobranej kwoty z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, wymaga uprzedniego rozstrzygnięcia o kilku kwestiach teoretycznych, w tym charakterze prawnym informacji CIT-ST i CIT-ST/A, ustalenia pojęcia zakładu (oddziału) przedsiębiorstwa i wreszcie wskazania, kto ponosi odpowiedzialność za przekazanie kwoty udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych w prawidłowej wysokości jednostce samorządu terytorialnego.

Ze względu na fakt, iż obowiązek składania informacji CIT-ST i CIT-ST/A obciąża podatników podatku dochodowego od osób prawnych, na wstępie przesądzić należy, czy można jej przypisać cechy i funkcje deklaracji podatkowej, a co za tym idzie, czy jej korekta może kreować nadpłatę udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych.

Przepis art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej przyjmuje szerokie rozumienie deklaracji podatkowej, które odnosi się również do zeznania podatkowego, wykazów oraz informacji, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów szczegółowych prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż przedmiotem deklaracji podatkowej mogą być następujące informacje:

1) informacje o faktach, zdarzeniach mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego, 2) informacje o decyzjach (aktach woli), jakie w odniesieniu do swojego statusu podatkowoprawnego podjął podatnik, 3) obliczenia arytmetyczne, w szczególności obliczenie kwoty podatku, 4) informacje dotyczące kwestii techniczno-organizacyjnych (np. imię i nazwisko podatnika, jego NIP i adres<sup>9</sup>).

Informacja CIT-ST i CIT-ST/A jest składana przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych (posiadających zakłady, oddziały położone są na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej niż właściwa dla siedziby podatnika), a obowiązek ten przewidują przepisy szczegółowe prawa podatkowego, jednak nie oznacza to, że posiada ona wszystkie cechy deklaracji podatkowej i pełni funkcje jej przypisywane.

---

<sup>9</sup> C. Kosikowski, *Komentarz do art. 3 Ordynacji podatkowej*, [w:] J. Brolik et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.

Charakter prawny tej informacji jest inny niż deklaracji podatkowej; jej funkcją nie jest bowiem ujawnienie kwoty zobowiązania podatkowego, ale ujawnienie przez podatnika struktury przedsiębiorstwa w celu dokonania przez urzędy skarbowe prawidłowej dystrybucji zrealizowanych wpływów ze źródła podatkowego pomiędzy właściwe samorządy. Informacja CIT-ST i CIT-ST/A powinna zostać przez podatnika złożona nawet wówczas, gdy w danym roku podatkowym lub innym okresie rozliczeniowym nie powstało u niego zobowiązanie podatkowe. Innymi słowy obowiązek złożenia takiej informacji nie jest instrumentalnym obowiązkiem podatnika, mającym na celu wykonanie zobowiązania podatkowego, lecz służy celom wskazanym powyżej. Jest to inny ciężar publiczny, który sprowadza się do informowania naczelników urzędów skarbowych o zmieniającej się strukturze przedsiębiorstwa i dla podatnika jest on neutralny podatkowo.

Dla uznania dokumentu za deklarację podatkową, zarówno orzecznictwo, jak i doktryna, wymaga natomiast istnienia związku pomiędzy danymi ujawnionymi w deklaracji, a kształtem stosunku prawnopodatkowego, łączącego wierzyciela i dłużnika podatkowego.

W wyroku z dnia 24 marca 2010 r.<sup>10</sup> Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, iż: „Deklaracja podatkowa jest nie tylko formą oświadczenia wiedzy podatnika dotyczącego faktów mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego, ale także wyrazem woli uiszczenia zaległości podatkowej lub otrzymania zwrotu podatku. Szczególnego znaczenia nabiera w tym kontekście deklaracja korygująca, jeżeli w złożonej uprzednio deklaracji podatnik wykazał zobowiązanie w wysokości mniejszej od należnej lub zażądał zwrotu nadpłaty w kwocie mniejszej”.

Pojęcie deklaracji, jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 lutego 2009 r.<sup>11</sup> ma charakter zbiorczy, „co pozwala uznać za deklarację dokument składany przez wymienione osoby, zawierający ich oświadczenia wiedzy w takich płaszczyznach, które decydują o powstaniu zobowiązania podatkowego, dostarczając organom podatkowym danych umożliwiających im kontrolę prawidłowości wywiązania się przez te osoby z ciężących na nich obowiązków lub koniecznych do wymierzenia im podatku (w przypadku zobowiązań podatkowych ustalanych w drodze decyzji)”.

Wobec powyższego złożenie przez przedsiębiorcę będącego osobą prawną informacji CIT-ST/A za lata poprzedzające, w której przedsiębiorca wskazał na fakt istnienia zakładów na terenie innych jednostek, niż jednostka samorządu terytorialnego na której terenie przedsiębior-

---

10 I FSK 515/09.

11 I FSK 1551/07, LEX nr 593629.

ca posiada siedzibę, a która otrzymała wyższą kwotę z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, niż ta, która powinna być ustalona, gdyby przedsiębiorca wykazał istnienie zakładów na terenie innych samorządów, nie może być uznane za korektę deklaracji podatkowej, z której wynika nadpłata podatku.

Nawet gdyby uznać, iż mamy do czynienia z deklaracją podatkową, trudno wyobrazić sobie w praktyce sytuację, w której przedsiębiorca będący osobą prawną, składając informację o zakładach położonych na terenie innej jednostki samorządu terytorialnego niż ta, w której posiada siedzibę, popełnił błąd wymagający następnie korekty – trudno bowiem popełnić błąd ujawniając jedynie fakty o istnieniu i położeniu zakładów. Najczęściej modyfikacja wysokości udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych jest następstwem złożenia informacji CIT-ST/A po raz pierwszy za poprzednie okresy, w związku z niedopełnieniem obowiązku ich złożenia przez przedsiębiorcę we właściwym terminie. Złożenie informacji po raz pierwszy nie może stanowić korekty informacji niezłożonej w ogóle. „Skorygowanie deklaracji polega bowiem na złożeniu deklaracji tego samego rodzaju co deklaracja korygowana, ale o innej treści”<sup>12</sup>. Korekta deklaracji podatkowej prowadzi do wzruszenia domniemania prawdziwości danych ujawnionych w deklaracji złożonej pierwotnie. W tym miejscu podkreślić należy, iż niezłożenie informacji CIT-ST/A, pomimo iż przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie przewidują obowiązku składania takiej informacji przez podatników nie posiadających zakładów (oddziałów) na terenie jednostki samorządu terytorialnego innej niż właściwa dla ich siedziby, nie powinno stwarzać domniemania, iż przedsiębiorstwo takich zakładów (oddziałów) nie posiada, gdyż organy podatkowe mają obowiązek kontroli wywiązywania się przez przedsiębiorców z powinności mających na celu wykonanie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, o czym będzie mowa szerzej w dalszej części opracowania.

W omawianym przypadku przepisy dotyczące korekty deklaracji nie mogą znaleźć zastosowania, odnoszą się bowiem do sytuacji, w której jakieś dane były ujawnione niezgodne z obiektywnym stanem rzeczy, zaś w analizowanym przypadku stan faktyczny nie uległ zmianie, a jedynie nie został ujawniony skutek zaniedbania przez przedsiębiorcę będącego osobą prawną obowiązku złożenia informacji o posiadanych zakładach na terenie innych jednostek samorządu terytorialnego, niż ta która czerpała dochody z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób prawnych.

---

12 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 31 sierpnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 484/09, LEX nr 527265.

Reasumując, przyczyny złożenia korekty deklaracji są zupełnie inne niż dokonania zmiany (aktualizacji) informacji CIT-ST/A. W pierwszym bowiem przypadku – najogólniej mówiąc – chodzi o poprawę danych od początku wykazanych błędnie, tzn. niezgodnie z obiektywnym stanem rzeczy, ale mających wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego. Drugi zaś odnosi się do sytuacji, gdy na skutek zmiany okoliczności faktycznych stan ujawniony wcześniej nie odpowiada stanowi faktycznie istniejącemu.

Zgodnie z art. 75 Ordynacji podatkowej, gdy nadpłata wiąże się z wpłatą dokonaną na podstawie złożonej deklaracji, wnioskowi o stwierdzenie nadpłaty towarzyszyć musi korekta deklaracji. W związku z deklaracjami zawierającymi wynikający z samoobliczenia wymiar podatku, wniosek o stwierdzenie nadpłaty jest rodzajem samodzielnej, dokonywanej przez podatnika weryfikacji podatku objętego samoobliczaniem (lub dokonanej przez płatnika bądź inkasenta wpłaty podatku)<sup>13</sup>.

Obowiązek aktualizacji danych zawartych w informacji CIT-ST i CIT-ST/A przewiduje natomiast § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, zgodnie z którym „Informacja podatnika jest przekazywana naczelnikowi urzędu skarbowego:

1) w terminie wpłaty zaliczki na podatek – za pierwszy miesiąc roku podatkowego, 2) każdorazowo w terminie wpłaty zaliczki na podatek, jeżeli w trakcie roku podatkowego wystąpią zmiany stanu zatrudnienia, wpływające na zmianę procentowego udziału liczby zatrudnionych w zakładach, położonych na terenie danej jednostki samorządu terytorialnego, 3) łącznie z rocznym zeznaniem podatkowym – za ostatni miesiąc roku podatkowego”.

Realizacja obowiązku aktualizacji danych zawartych w informacji CIT-ST/A, polegająca w istocie na złożeniu nowej informacji, w każdym przypadku utworzenia lub likwidacji zakładu (oddziału) przez przedsiębiorcę, nie służy weryfikacji kwoty zobowiązania podatkowego należnej od podatnika, lecz dokonywana jest na potrzeby ustalenia w prawidłowej wysokości przez naczelnika urzędu skarbowego udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych należnego poszczególnym samorządom. Aktualizacja przez przedsiębiorcę danych dotyczących posiadanych zakładów (oddziałów) i zatrudnionych w nich pracowników, realizowana na podstawie powołanego przepisu, nie stanowi korekty deklaracji, gdyż wywiera skutki na przyszłość, a nie z mocą wsteczną.

---

13 A. Huchla, *Komentarz do art. 75 Ordynacji podatkowej*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.



Powyższe oznacza, iż informacje CIT-ST, CIT-ST/A nie stanowią deklaracji w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, a więc nie mogą podlegać korekcie w trybie określonym jej przepisami, a co za tym idzie, złożenie po terminie tej informacji nie może kreować nadpłaty w rozumieniu tej ustawy.

W kontekście poczynionych ustaleń uznać należy, iż jednostka samorządu terytorialnego nie powinna ponosić konsekwencji przekazania jej udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych w niewłaściwej wysokości w związku z faktem niewłaściwego ustalenia przypadającej jej kwoty przez państwowe organy podatkowe, które niedopełniły obowiązku czuwania nad prawidłową realizacją obowiązków instrumentalnych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Zgodnie z § 2 i § 3 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, obowiązek rozliczenia i przekazania należnych jednostkom samorządu terytorialnego dochodów z tytułu udziałów we wpływach z podatków dochodowych obciąża naczelników urzędów skarbowych. Obowiązek ten obejmuje ustalenie stanu faktycznego dla potrzeb obliczenia wysokości udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, ustalenie jego wysokości oraz przekazanie w terminie na rachunek właściwych jednostek samorządu terytorialnego. Oznacza to, iż naczelnicy urzędów skarbowych z mocy prawa zostali zobowiązani do działania na rzecz realizacji praw podmiotowych jednostek samorządu terytorialnego do dochodów z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych. Realizacja powyższego obowiązku nie jest wykonywaniem funkcji organów podatkowych, jest to dodatkowa funkcja, której celem jest wykonywanie przepisów ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, umożliwiające samorządom realizację dochodów ze źródeł i w wysokości określonych ustawowo. Ustalenie stanu faktycznego, niezbędne do przekazania właściwym samorządom we właściwej wysokości części wpływów z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób prawnych, obciąża naczelników urzędów skarbowych i podatników tego podatku, i dokonuje się poprzez realizację obowiązku złożenia informacji CIT-ST i CIT-ST/A. Informacja ta ma charakter obligatoryjny, a jej niezłożenie w terminie wynikającym z przepisów prawa nie stwarza domniemania, iż stan faktyczny w zakresie danych nią objętych nie uległ zmianie. Nie zmienia tego faktu brak sankcji karnych skarbowych za jej niezłożenie lub ujawnienie w niej informacji nieprawdziwych, przy pomocy których naczelnicy urzędów skarbowych mogliby wpływać na zachowania podatników. W państwie prawa odpowiedzialności karnej się nie domniemywa, co nie oznacza, że organy podatkowe szczebla centralnego zostały zwolnione z obowiązku stosowania prawa. Upoważnienie

do dokonania określonej czynności konwencjonalnej organów państwa lub innych podmiotów pełniących funkcje podmiotu władzy publicznej oznacza nie tylko prawo ale też obowiązek jej podjęcia przez podmiot wyposażony w kompetencję<sup>14</sup>.

Realizacja obowiązku właściwej dystrybucji wpływów z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób prawnych wymaga wezwania podatników do złożenia informacji CIT-ST i CIT-ST/A przez naczelników urzędów skarbowych każdorazowo, gdy termin do ich złożenia upłynął, a obowiązek w tym zakresie nie został zrealizowany. Innymi słowy odpowiedzialność za przekazanie kwoty z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych samorządom niewłaściwym lub w niewłaściwej wysokości, wskutek niezłożenia informacji CIT-ST i CIT-ST/A w terminie, obarcza podatników i naczelników urzędów skarbowych, działających na rzecz, a nie w imieniu samorządów, a sytuacja, w której samorząd uzyskał kwotę udziału we wpływach ze źródła podatkowego w wysokości nieprawidłowo obliczonej wskutek niezłożenia w terminie owej informacji przez podatnika, nie może być utożsamiana z zaistnieniem nadpłaty będącej wynikiem polityki stosowania lub tworzenia prawa i jej zwrotu w trybie art. 10a ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Tryb realizacji tej odpowiedzialności wobec podatników i organów podatkowych pozostaje w tej chwili kwestią dalszą, z całą pewnością nie może ona obciążać finansowo jednostek samorządu terytorialnego, które nie posiadają żadnego wpływu na wykonywanie przez podatników CIT powinności składania powyższych informacji.

W tym kontekście podkreślić także należy, iż obowiązujące przepisy prawa, w tym w szczególności rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, nie umożliwiają jednostkom samorządu terytorialnego uzyskania stosownych danych, które pozwoliłyby na skuteczną i jednoznaczną weryfikację prawidłowości składanych przez podmioty gospodarcze informacji CIT-ST i CIT-ST/A. Zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, zakładem (oddziałem) w rozumieniu ustawy jest określone w umowie o pracę miejsce wykonywania pracy, położone na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej niż jednostka samorządu terytorialnego właściwa dla siedziby podatnika. W tym rozumieniu zakłady (oddziały) przedsiębiorstwa nie podlegają także ujawnieniu w Krajowym Rejestrze Sądowym.

Przyjęcie powyższej definicji zakładu w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego uzasadnia się w literaturze przedmiotu następująco: „Kryterium powiązania udziału jako źródła dochodów samo-

14 T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2003, s. 81.

rządowych z bazą podatkową przemawia za podziałem odpowiednio do wysokości dochodu podatników powstającego w poszczególnych zakładach (oddziałach). Należy jednak zwrócić uwagę, że ustalenie, jaka część dochodu przypada na dany zakład czy oddział, może być trudne i zagrożone subiektywizmem. Z tego względu, biorąc pod uwagę zasadę podziału zasobów publicznych odpowiednio do zadań, za uzasadniony uznać można podział według liczby osób zatrudnionych w poszczególnych zakładach (oddziałach) podatnika. Kryterium powyższe jest bowiem łatwe do zastosowania i ma charakter obiektywny. Przede wszystkim zaś, jak na to wyżej wskazano, realizuje wymaganie powiązania dochodu jednostek samorządu terytorialnego z zakresem przypisanych im zadań. Nie bez znaczenia dla realizacji podziału zasobów publicznych odpowiednio do zadań jest także i to, że podział udziału między poszczególne jednostki samorządu według liczby zatrudnionych osób daje możliwość transferowania tych zasobów poza główne centra gospodarcze, niezależnie od przyjętych przez podatników reguł rachunkowości determinujących wykazywanie wyniku finansowego przez ich poszczególne jednostki organizacyjne. W ten sposób może zostać urzeczywistniona funkcja wyrównawcza udziałów, o której była wyżej mowa<sup>15</sup>.

Nie negując przydatności kryterium liczby osób zatrudnionych w poszczególnych zakładach (oddziałach) podatnika dla sprawiedliwego podziału wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych pomiędzy poszczególne samorządy, podnieść należy, iż definiowanie zakładu (oddziału) jako określonego w umowie o pracę miejsca wykonywania pracy, położonego na obszarze jednostki samorządu terytorialnego, innej niż jednostka samorządu terytorialnego właściwa dla siedziby podatnika, nastręcza wiele trudności w praktyce, czego przykładem są odmienne poglądy judykatury i organów administracji w tym zakresie. I tak w interpretacji Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego z 15 czerwca 2005 r. (sygn. DP/P1/423-0059/2/05/AP) stwierdzono: „W przypadku, kiedy praca jest wykonywana w więcej niż jednym miejscu pracy, rozstrzygające jest, w jakim miejscu pracownik najczęściej wykonuje pracę. W przypadku wątpliwości należy przyjąć siedzibę zakładu pracy”. Podobne stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 13 listopada 2008 r. (sygn. IPPB3/423-1315/08-2/MK).

W interpretacji indywidualnej wydanej w dniu (...) września 2010 r. Minister Finansów uznał że – dla potrzeb ustalenia dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych – wyodrębnionym organizacyjnie zakładem jest określone w umowie o pracę z konkretnym pracownikiem miejsce świadczenia pracy. W ocenie organu nie ma więc znaczenia, czy

---

15 A. Niezgoda, *op. cit.*

w danym miejscu świadczenia pracy znajduje się biuro oddziału (zakładu). Istotne jest natomiast, aby miejsce świadczenia pracy określone było w umowie o pracę i aby położone było na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej niż jednostka samorządu terytorialnego właściwa dla siedziby podatnika.

Zupełnie odmienne stanowisko wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 29 czerwca 2011 r.<sup>16</sup>: „Zakład (oddział) powinien być wyodrębniony organizacyjnie, aby możliwe było powiązanie konkretnego zakładu z zatrudnionym w nim konkretnym pracownikiem”. W uzasadnieniu sąd administracyjny podkreślił, iż

Wprawdzie treść art. 10 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t. sugeruje, że ustawodawca utożsamia zakład (oddział) podatnika z miejscem pracy pracownika określonym w umowie o pracę, jednakże przepisu tego nie można interpretować i stosować w oderwaniu od pozostałych przepisów regulujących problematykę składania informacji CIT-ST, zawartych zarówno w ustawie o dochodach j.s.t., jak i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz rozporządzeniu Ministra Finansów z 4 grudnia 2007 r. w sprawie rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że art. 28 ust. 1 u.p.d.o.p. jako warunek konieczny do powstania obowiązku składania formularza CIT-ST wymaga posiadania przez podatnika zakładu (oddziału) na terenie innej jednostki samorządu terytorialnego niż właściwa dla jego siedziby. W rezultacie powstanie powyższego obowiązku uzależnione jest od stwierdzenia, czy podatnik posiada zakłady (oddziały) na terenie innej jednostki samorządu terytorialnego niż właściwa dla jego siedziby. Również art. 10 ust. 1 ustawy o dochodach j.s.t. określa warunek posiadania przez podatnika zakładu (oddziału) położonego na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej, niż właściwa dla jego siedziby, jako konieczną przesłankę do przekazywania części dochodu z tytułu udziału we wpływach z podatku do budżetu jednostki samorządu. Podkreślenia w tym miejscu wymaga, że z treści art. 10 ust. 1 ustawy o dochodach j.s.t. wynika, że część dochodu z tytułu udziału we wpływach z tego podatku jest przekazywana do budżetu jednostki samorządu terytorialnego, na której obszarze znajduje się ten zakład (oddział), proporcjonalnie do liczby zatrudnionych w nim osób na podstawie umowy o pracę. Zatem już literalne brzmienie powołanego przepisu wskazuje, że podatnik powinien dysponować zakładem (oddziałem), w rezultacie czego można obliczyć część dochodu proporcjonalnie do liczby zatrudnionych w tym oddziale osób. Skoro zatem ustawodawca używa pojęcia »zatrudnienia w zakładzie (oddziale)«, to konsekwentnie należy przyjąć, że tym zakładem (oddziałem)

---

16 III SA/Wa 3313/10.

powinna być wyodrębniona organizacyjnie część struktury podatnika będącego osobą prawną, w którym może znaleźć zatrudnienie określona liczba pracowników.

W związku z powyższym w pierwszej kolejności należy ustalić, czy na obszarze określonej jednostki samorządu terytorialnego istnieje taki wyodrębniony zakład (oddział) osoby prawnej, a dopiero w następstwie tak poczynionych ustaleń konieczne jest wskazanie liczby zatrudnionych w takim oddziale pracowników. Dlatego Sąd rozpatrujący niniejszą sprawę – wbrew twierdzeniom Ministra Finansów – uznał, że zakładem (oddziałem) podatnika, o którym mowa w art. 28 u.p.d.o.p. i art. 10 ustawy o dochodach j.s.t. jest wyodrębniona organizacyjnie część struktury podatnika, będącego osobą prawną, wyposażona w odpowiedni substrat ludzki, zorganizowana na zasadach ustalonych w regulacjach wewnętrznych tej osoby prawnej. Takim zakładem (oddziałem) podatnika nie może być wyłącznie miejsce wykonywania pracy, o którym mowa w art. 10 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t., ponieważ trudno jest uznać za część struktury osoby prawnej wyłącznie miejsce wykonywania pracy pracownika (pracowników) tej osoby prawnej określone w umowie o pracę. Tym bardziej nie do przyjęcia jest założenie, iż zakładem (oddziałem) osoby prawnej może być osoba fizyczna, będąca pracownikiem podatnika. Przyjęcie takiej interpretacji zarówno na gruncie logiki prawnej, jak też spójności z całym systemem prawnym, w którym osadzone są analizowane przepisy, nie może zostać zaakceptowane. Wprawdzie ustawodawca w art. 10 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t. posługuje się pojęciem »miejsca wykonywania pracy określone w umowie o pracę« w celu zdefiniowania zakładu (oddziału) w rozumieniu ustawy o dochodach j.s.t., jednakże – jak podano już wyżej – w celu ustalenia właściwej treści normatywnej zawartej w art. 28 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 10 ustawy o dochodach j.s.t. przepisy te należy odczytywać łącznie. Przepis art. 10 ust. 3 w związku z art. 10 ust. 1 ustawy o dochodach j.s.t. zawiera w istocie definicję lokalizacji zakładu (oddziału) spójną z rozumieniem miejsca wykonywania pracy w świetle przepisów ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy – t.j. Dz.U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm. (dalej k.p.). Należy zaznaczyć, że miejsce wykonywania pracy jest obligatoryjnym elementem każdej umowy o pracę, o czym stanowi wprost art. 29 § 1 pkt 2 k.p. Doprecyzowanie w art. 10 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t. pojęcia zakładu (oddziału) jako odpowiedniej lokalizacji ma bardzo istotne znaczenie ustawowe i jest uzasadnione koniecznością ustalenia nie tylko lokalizacji tego oddziału, ale także liczby zatrudnionych w nim pracowników. W oparciu bowiem o ww. liczbę pracowników zakładu (oddziału) obliczana jest część dochodu z tytułu udziału we wpływach z podatku CIT, która jest przekazywana do budżetu jednostki samorządu terytorialnego, na której obszarze znajduje się ten zakład (oddział).

Ponadto, na pojmowanie zakładu (oddziału) jako wyodrębnionej organizacyjnie i finansowo części struktury osoby prawnej wskazuje treść art. 10

ust. 4 ustawy o dochodach j.s.t. Zgodnie z tym przepisem, podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych są obowiązani do sporządzania i przekazywania informacji składanych do urzędów skarbowych, zawierających wykaz zakładów (oddziałów) oraz liczbę osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, świadczących pracę w poszczególnych zakładach (oddziałach) ze wskazaniem jednostek samorządu terytorialnego, na których obszarze są położone. Z brzmienia tego przepisu wynika wprost, że ustawodawca wymaga od podatnika najpierw podania wykazu zakładów (oddziałów), a następnie dopiero liczby osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, świadczących pracę w poszczególnych zakładach (oddziałach). Przyjęcie, wyłącznie w oparciu o art. 10 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t., że zakładem (oddziałem) jest miejsce wykonywania pracy niweczyłoby w istocie sens wskazanej wyżej regulacji. Skoro bowiem już miejsce wykonywania pracy jest zakładem (oddziałem) podawanie zarówno wykazu oddziałów, jak i liczby pracowników świadczących pracę w poszczególnych oddziałach nie miałoby żadnego sensu i uzasadnienia.

W ocenie Sądu treść art. 10 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t. należy rozumieć jako doprecyzowanie lokalizacji zakładu (oddziału) osoby prawnej, będącej podatnikiem zarówno w spójności z przepisami prawa pracy, jak i dla celów ustawy o dochodach j.s.t. i właściwego obliczania części dochodów przeznaczanych dla poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Natomiast pojęcie »zakładu (oddziału)« osoby prawnej należy interpretować biorąc pod uwagę pozostałe przepisy prawa, w tym art. 155 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.) oraz w sposób zbliżony do definicji zawartej w art. 5 pkt 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.), zgodnie z którym oddziałem jest wyodrębniona i samodzielna organizacyjnie część działalności gospodarczej, wykonywana przez przedsiębiorcę poza siedzibą przedsiębiorcy lub głównym miejscem wykonywania działalności.

Na zakład (oddział) jako wyodrębnioną i samodzielną organizacyjnie część Spółki wskazuje również treść wydanego na podstawie art. 10 ust. 5 ustawy o dochodach j.s.t. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2007 r. w sprawie rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie z § 1 pkt 1 tego rozporządzenia określa ono tryb rozliczeń dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych od podatników posiadających zakłady (oddziały) położone na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej niż jednostka samorządu terytorialnego właściwa dla siedziby podatnika, w tym od podatników tego podatku, mających siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, prowadzących działalność poprzez zakład zagraniczny położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którzy zatrudniają

osoby na podstawie umowy o pracę. Stosownie do § 4 ww. rozporządzenia informacja podatnika powinna zawierać m.in.:

- 1) wykaz zakładów, ze wskazaniem jednostek samorządu terytorialnego, na których obszarze te zakłady są położone;
- 2) liczbę osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, świadczących pracę w poszczególnych zakładach, ustaloną według stanu:
  - a) na ostatni dzień miesiąca, za który przypada zaliczka na podatek – dla rozliczenia dochodów, o których mowa w § 2 ust. 1, w trakcie roku podatkowego,
  - b) na ostatni dzień roku podatkowego, za który składane jest zeznanie o wysokości dochodu (straty), osiągniętego w roku podatkowym – dla ostatecznego rozliczenia dochodów, o których mowa w § 2 ust. 1, za ostatni miesiąc roku podatkowego.

Natomiast liczbę osób zatrudnionych w zakładzie ustala się, biorąc pod uwagę miejsce świadczenia pracy wynikające z umowy o pracę, zgodnie z zasadami metodycznymi statystyki określonymi w odrębnych przepisach (§ 5 rozporządzenia). Także z treści powołanych przepisów wynika, że w pierwszej kolejności konieczne jest ustalenie istnienia wyodrębnionych organizacyjnie zakładów (oddziałów) podatnika, a w dalszej dopiero ustalenie liczby pracujących w nich pracowników podatnika. Przemawia za tym również – jak słusznie wskazała skarżąca Spółka – zakres informacji, jakie podatnik powinien podać składając CIT-ST oraz załącznik CIT-ST/A. Podatnik zobowiązany jest bowiem do wskazania numeru NIP/Regon zakładu (oddziału) oraz danych identyfikacyjnych zakładu (nazwy, daty rozpoczęcia działalności przez zakład) oraz dokładnego określenia gminy (wraz z kodem gminy), na obszarze której znajduje się zakład (oddział).

Zdaniem Sądu, za interpretacją zakładu (oddziału) jako wyodrębnionej organizacyjnie struktury podatnika przemawia również wykładnia celowościowa. *Ratio legis* poddanych interpretacji przepisów jest zapewnienie udziału w podatku dochodowym od osób prawnych jednostkom samorządu terytorialnego, na obszarze których znajdują się zakłady (oddziały) podatnika. Uzasadnieniem dla takiego udziału w dochodach jest sytuacja, w której na obszarze jednostki samorządu terytorialnego znajduje się zakład (oddział) osoby prawnej, korzystający z infrastruktury tej jednostki i osiągający określony dochód na jej obszarze. Jednostka samorządu terytorialnego powinna zatem również uzyskiwać odpowiednią rekompensatę w postaci udziału w dochodach z tytułu podatku dochodowego tej osoby prawnej, która na jej obszarze prowadzi działalność gospodarczą i uzyskuje dochód poprzez swój zakład (oddział). W przeciwnym przypadku jedyną jednostką samorządu terytorialnego uzyskującą dochód z ww. tytułu byłaby gmina, na obszarze której znajduje się siedziba osoby prawnej, niezależnie od liczby jej zakładów (oddziałów), położonych na obszarze innych jednostek samorządu terytorialnego i ich wielkości ustalonej w oparciu o kryterium liczby zatrudnionych pracowników. Tymczasem niejednokrotnie zakłady (oddziały) osoby prawnej

przeważają wielkością (organizacyjnie i liczbą pracowników) nad siedzibą podatnika. Takie uzasadnienie nie znajduje natomiast miejsca, gdyby przyjąć, że zakładem (oddziałem) jest w istocie sam pracownik w połączeniu z miejscem wykonywania czynności pracowniczych (...).

Powyższy pogląd sądu należy uznać za trafny, jednak definicja zakładu (oddziału) nie powinna być wyprowadzana drodze wykładni, stąd ustawodawca winien ją doprecyzować tak, by ani podatnicy, ani organy podatkowe, dla których możliwość weryfikacji, czy na podatniku ciąży obowiązek złożenia informacji CIT-ST ma kapitalne znaczenie z punktu widzenia nałożonego na nich obowiązku prawidłowego ustalenia wysokości udziału we wpływach z podatku dochodowego należnego samorządom, nie mieli w tym zakresie wątpliwości. Brak precyzji, jaki można zarzucić ustawodawcy przy formułowaniu definicji zakładu (oddziału) w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, nie znosi jednak odpowiedzialności podatników za niedopełnienie obowiązku złożenia informacji CIT-ST, ani odpowiedzialności naczelników urzędów skarbowych za brak należytej pieczy nad ich wykonywaniem.

## Bibliografia

- Huchla A., *Komentarz do art. 75 Ordynacji podatkowej*, [w:] Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C., *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Kosikowski C., *Komentarz do art. 3 Ordynacji podatkowej*, [w:] Brolik J. et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Nieżgoda A., *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012.
- Ruśkowski E., Salachna M.J., *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawnawstwa*, Warszawa 2003.