



Adres elektroniczny:

WPO-DNT.310.1.6.2022.AB

KOD PODATNIKA:

Wrocław, 22 września 2022 r.

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14b, 14c, 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.) w związku z art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1452) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 29 czerwca 2022 r., z siedzibą we Wrocławiu przy w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej prawa do zwolnienia od podatku od nieruchomości i odpowiedzi na pytanie :

1. Czy w związku z użyczeniem dwóch nieruchomości będących własnością Uczelni na rzecz Spółki na cele zakwaterowania obywateli Ukrainy, w związku z realizacją polecenia (decyzji) Wojewody Dolnośląskiego, Uczelnia utraci w odniesieniu do tych nieruchomości prawo do korzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a w konsekwencji będzie zobowiązana do ich opodatkowania?
2. W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, według jakiej stawki Uczelnia powinna opodatkować użyczone nieruchomości?

organ podatkowy uznaje stanowisko Strony w przedstawionym stanie prawnym za prawidłowe stwierdzając, że:

1. Stronie przysługuje prawo do zwolnienia z podatku od nieruchomości w odniesieniu do dwóch nieruchomości będących własnością Uczelni a użyczonych Spółce na cele zakwaterowania obywateli Ukrainy, w związku z realizacją polecenia (decyzji) Wojewody Dolnośląskiego.
2. Wniosek w zakresie pytania nr 2 pozostaje bezprzedmiotowy w związku ze stanowiskiem organu zawartym w odpowiedzi na pytanie nr 1.

UZASADNIENIE

W dniu 29 czerwca 2022 r., do organu podatkowego wpłynął wniosek [REDAKTOWANO] z siedzibą we [REDAKTOWANO] przy [REDAKTOWANO], o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, czy w związku z użyczeniem dwóch nieruchomości będących własnością Wnioskodawcy, na rzecz Spółki na cele zakwaterowania obywateli Ukrainy, w związku z realizacją polecenia (decyzji) Wojewody Dolnośląskiego, Uczelnia utraci w odniesieniu do tych nieruchomości prawo do korzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a w konsekwencji będzie zobowiązana do ich opodatkowania?

Ponadto Wnioskodawca wystąpił z drugim pytaniem, według jakiej stawki Uczelnia powinna opodatkować użyczone nieruchomości, w przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze.

Wnioskodawca jest właścicielem m.in. nieruchomości zabudowanych położonych we Wrocławiu :

- przy ul. [REDAKTOWANO], wpisanej w ewidencji gruntów i budynków Miasta Wrocławia oznaczonej geodezyjnie jako działka [REDAKTOWANO] obręb [REDAKTOWANO] o powierzchni [REDAKTOWANO] m², księga wieczysta [REDAKTOWANO] oraz

- przy ul. [REDAKTOWANO] wpisanej w ewidencji gruntów i budynków Miasta Wrocławia oznaczonej geodezyjnie jako działka [REDAKTOWANO] obręb [REDAKTOWANO] o powierzchni [REDAKTOWANO] m² księga wieczysta [REDAKTOWANO]

Wymienione wyżej nieruchomości nie są obecnie wykorzystywane w celu zakwaterowania studentów ani pracowników Uczelni. Przy ul. [REDAKTOWANO] zlokalizowany jest były dom studencki [REDAKTOWANO] natomiast przy ul. [REDAKTOWANO], którego działalność zlikwidowano z dniem 30 września 2021 r. Nieruchomość położona przy ul. [REDAKTOWANO] zlokalizowana jest na terenie osiedla [REDAKTOWANO], wpisanego do rejestru zabytków, podobnie sam budynek byłego [REDAKTOWANO]. Z kolei budynek położony przy ul. [REDAKTOWANO] ujęty jest w Gminnej Ewidencji Zabytków Miasta Wrocławia.

Wojewoda Dolnośląski decyzją nr [REDAKTOWANO] z dnia 17 marca 2022 r., polecił Prezydentowi Wrocławia organizację zakwaterowania, całodziennego wyżywienia zbiorowego oraz zapewnienie środków czystości i higieny oraz innych produktów, dla obywateli Ukrainy w obiektach należących do Uczelni – [REDAKTOWANO]

[REDAKTOWANO] Jako podstawę prawną tej decyzji wskazano przepisy ustawy z dnia 12 marca 2022 r., o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa.

W ramach wykonania powyższej decyzji Wojewody Dolnośląskiego Wydział Bezpieczeństwa i Zarządzania Kryzysowego Urzędu Miejskiego Wrocławia, pismem z dnia 24 marca 2022 r., o numerze : [REDAKTOWANO] zwrócił się do Uczelni z prośbą o przekazanie spółce [REDAKTOWANO] z siedzibą we Wrocławiu obiektów wskazanych w poleceniu, celem ich przygotowania oraz uruchomienia dla uchodźców z Ukrainy. Spółka [REDAKTOWANO] działa na Wrocławskim rynku nieruchomości od 2007 r. Została powołana w celu zarządzania nieruchomościami należącymi do Gminy Wrocław, która to posiada całość udziałów w Spółce. W ramach wykonania powierzonych jej zadań, [REDAKTOWANO] zarządzają budynkami należącymi w całości do Gminy, a także należącymi do wspólnot mieszkaniowych, gdzie Spółka reprezentuje Gminę Wrocław jako jednego z właścicieli.

Uczelnia oraz Spółka zawarły w dniu 31 maja 2022 r., umowę użyczenia nieruchomości położonych we Wrocławiu przy ul. [REDAKTOWANO] i przy ul. [REDAKTOWANO] nr [REDAKTOWANO]. Jak wynika

z preambuły do umowy celem zapewnienia niezwłocznej realizacji wyżej wymienionej decyzji Wojewody, zadania wynikające z jej treści zostały powierzone do realizacji przez Prezydenta Wrocławia wynikające z umowy zawartej pomiędzy Gminą Wrocław a [REDAKTOWANO]. Spółka została wyposażona przez Gminę Wrocław w środki organizacyjne oraz wykwalifikowany personel –

wystarczające do zorganizowania zakwaterowania w obiektach użyczonych przez Uczelnię oraz wystarczające środki finansowe do pokrycia całości kosztów eksploatacji obiektów w okresie trwania umowy, ewentualnych strat/ uszkodzeń w obiektach, powstałych w związku z realizacją umowy, a także pokrycia kosztów przeprowadzki zakwaterowanych osób po ustaniu umowy. Jak wskazano w treści dokumentu, czynności związane z wykonywaniem zadań określonych w decyzji Wojewody Dolnośląskiego w zakresie obejmującym m.in. tymczasowe zakwaterowanie, zapewnienie całodziennego wyżywienia zbiorowego i dozór w poszczególnych obiektach należących do Uczelni realizowane będą przez [REDAKTOWANO] oraz [REDAKTOWANO]

W świetle § 2 umowy Uczelnia oddaje, a Spółka bierze do bezpłatnego używania opisane powyżej nieruchomości celem organizacji w nich przez Spółkę zadań opisanych w decyzji Wojewody Dolnośląskiego.

Strony umowy wskazały, że Uczelnia ma zawarte umowy dotyczące sprzątania terenów zewnętrznych wokół obiektów objętych umową, umowy na dostawę i sprzedaż energii elektrycznej, ciepłej, gazu, Internetu, wody i odprowadzania ścieków, które to media do czasu ewentualnego zawarcia przez Spółkę własnych umów dotyczących mediów, Uczelnia zobowiązuje się udostępniać i refakturować według faktycznego ich zużycia na podstawie faktury otrzymanej od dostawcy. Spółka zobowiązała się do zapewnienia od dnia 1 czerwca 2022 r., do zakończenia obowiązywania Umowy całodobowego dozoru w obydwu użyczonych obiektach na swój koszt i odpowiedzialność.

Spółka zobowiązała się iż :

- własnym staraniem i na własny koszt dokona adaptacji użyczonych nieruchomości, przy czym wykona prace niezbędne i konieczne celem wykonania polecenia Wojewody Dolnośląskiego,
- zapewni sprawny odbiór odpadów oraz dokona wszelkich płatności związanych z ich odbiorem,
- zapłaci na rzecz Uczelni kwoty równe wszystkim kosztom eksploatacji przedmiotu użyczenia na podstawie refaktury (w tym koszty mediów),
- dokona na własny koszt wymagane i konieczne do prawidłowego korzystania z nieruchomości przeglądy wynikające z przepisów prawa budowlanego, a także przeglądy wymagane przez producentów urządzeń zamontowanych w nieruchomościach, przy czym Strony zastrzegły, iż dokonają rozliczenia kosztów przeglądów proporcjonalnie do okresu korzystania z nieruchomości.

Zgodnie z § 3 umowy użyczenie przedmiotowych nieruchomości obejmuje prawo do:

- korzystania z nieruchomości, polegające na swobodnym dostępie dla [REDAKTOWANO] oraz [REDAKTOWANO] do znajdujących się w poszczególnych obiektach pomieszczeń, w celu zapewnienia zakwaterowania obywatelom Ukrainy,
- przeprowadzenia przez Spółkę prac związanych z adaptacją pomieszczeń oraz ich eksploatacją w celu zrealizowania opisanej decyzji Wojewody Dolnośląskiego.

Spółka nie jest uprawniona do korzystania z użyczanych nieruchomości na cele inne niż określone Umową. Zgodnie z treścią § 4 ust. 5 umowy, Spółka z tytułu zakwaterowania obywateli Ukrainy w przedmiocie umowy użyczenia nie będzie uzyskiwać dochodów, nie będzie udostępniać przedmiotu użyczenia jakimkolwiek osobom trzecim, innym niż [REDAKTOWANO] oraz [REDAKTOWANO], ani nie będzie prowadzić w użyczonych obiektach działalności innej niż zakwaterowanie osób z Ukrainy. Zgodnie z § 5 ust. 1 umowy, nie jest dopuszczalna jakakolwiek zmiana przeznaczenia przedmiotu umowy.

Na mocy wspomnianej już powyżej umowy z dnia 25 kwietnia 2022 r., nr [REDAKTOWANO] zawartej pomiędzy Gminą Wrocław a Spółką, Gmina Wrocław powierzyła Spółce realizację zadań związanych z wykonaniem opisanej powyżej

decyzji Wojewody Dolnośląskiego. Jednocześnie Gmina Wrocław zobowiązała się do zwrotu na rzecz Spółki poniesionych kosztów związanych z realizacją zleconych zadań według zasad szczegółowo opisanych w tej umowie.

Zdaniem Wnioskodawcy, oddanie w użyczenie Spółce przedmiotowych nieruchomości w celu zapewnienia zakwaterowania obywatelom Ukrainy, w ramach realizacji decyzji Wojewody Dolnośląskiego nie powoduje utraty przez nią prawa do korzystania w stosunku do tych nieruchomości ze zwolnienia z podatku od nieruchomości, w konsekwencji – Wnioskodawca nie jest zobligowany do zapłaty z tytułu bycia właścicielem użyczonych nieruchomości.

Strona przywołała art. 3 ust. 1 u.p.o.l., który stanowi iż podatnikami podatku od nieruchomości są m.in. osoby prawne będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z wyjątkiem sytuacji, w których oddane są one w posiadanie samoistne. W takim wypadku, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. Jednocześnie, podatnikami są również posiadacze nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości.

Odnosząc powyższe przepisy na sytuację przedstawioną w stanie faktycznym, pomimo użyczenia nieruchomości na rzecz Spółki, Wnioskodawca w dalszym ciągu pozostaje podatnikiem podatku od nieruchomości. Umowa użyczenia prowadzi bowiem do wejścia w posiadanie zależne, nie zaś posiadanie samoistne. Zauważyć należy, że posiadanie zależne prowadzi do nabycia statusu podatnika jedynie w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Z uwagi na fakt, że taka sytuacja nie ma miejsca w przedmiotowym stanie faktycznym, Wnioskodawca pozostaje podatnikiem podatku od nieruchomości z tytułu bycia właścicielem przedmiotowych nieruchomości.

Niemniej jednak, zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.o.l. zwalnia się z podatku od nieruchomości uczelnie, zwolnienie nie dotyczy przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą. Z kolei jak wynika z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. przez użyte w tej ustawie określenie działalność gospodarcza rozumie się działalność o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r., - Prawo przedsiębiorców (Dz. U z 2021 r., poz. 162 z późn. zm.). Przez działalność gospodarczą należy rozumieć zorganizowaną działalność zarobkową, wykonywaną we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Zgodnie z art. 425 Prawa o szkolnictwie wyższym, wykonywanie przez uczelnie jej podstawowych zadań o których mowa w art. 11 ww. ustawy, nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców. Z kolei, jak wynika z treści art. 12 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, uczelnia może prowadzić działalność gospodarczą wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo od działalności polegającej na wykonywaniu podstawowych zadań uczelni w zakresie i formach określonych w statucie, w szczególności przez tworzenie spółek kapitałowych.

W ocenie Wnioskodawcy, sam fakt zawarcia umowy użyczenia ze Spółką nie stanowi zajęcia nieruchomości na działalność gospodarczą i nie ma znaczenia kto (podatnik czy posiadacz zależny) dokonuje zajęcia nieruchomości na działalność gospodarczą. Kluczowe znaczenie dla możliwości zastosowania zwolnienia jest faktyczne wykorzystanie danej nieruchomości. Wykładni wyrażenia „zajęcie na działalność gospodarczą” dokonał m. in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 stycznia 2020 r. sygn akt II FSK 1252/19 „decydujące znaczenie ma zatem gospodarcze przeznaczenie budynku mieszkalnego (jego części) przez przedsiębiorcę do realizacji określonego rodzaju działalności, o czym przesądza

w szczególności ujęcie go w prowadzonej przez przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących takiego budynku mieszkalnego (części budynku)". Podobnie w innym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 04 lutego 2020 r., sygn. Akt II FSK 716/18 zwrócono uwagę na związek pomiędzy pojęciem zajęcia na cele działalności gospodarczej, a komercyjnym charakterem przedsięwzięcia. Patrząc przez pryzmat orzecznictwa, przez takie zajęcie należy uważać wykorzystanie nieruchomości z nastawieniem na zysk przedsiębiorcy.

Strona wskazuje także na interpretację pojęcia „zajęcia na działalność gospodarczą” użytego w art. 7 ust. 2 pkt 1 u.o.p.l. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 20 listopada 2019 r., sygn. akt I S.A/Go 668/19. Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w ww. wyroku w celu właściwego zrozumienia pojęcia „zajęcia na działalność gospodarczą” należy zastosować dyrektywy wykładni językowej „(...) według słownika języka polskiego „zająć” oznacza; zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnie czegoś (M. Szymczak(red), Słownik języka polskiego, Warszawa 1981, tom III s.910). Zatem zajęcie danego przedmiotu opodatkowania (gruntu, budynku, budowli) na prowadzenie działalności gospodarczej oznacza jego wydzielenie i przeznaczenie na prowadzenie tego rodzaju działalności gospodarczej, należy zatem stwierdzić, że w pojęciu „zajęcia danego przedmiotu opodatkowania na prowadzenie działalności gospodarczej” zawiera się element rzeczywistego wykorzystania gruntu, budynku, budowli polegające na wykonywaniu konkretnych czynności, działań powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcia konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną na tych przedmiotach działalnością gospodarczą, przy czym czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały (nieincydentalnie)".

Wnioskodawca przywołuje również fragment wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 08 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Po 229/21, w którym dokonano wykładni pojęcia działalność gospodarcza (w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców). Zgodnie z uzasadnieniem : „zarobkowy charakter ma działalność, która jest prowadzona w celu (z subiektywnym zamiarem) osiągania zysków, nawet jeżeli de facto dana działalność nie zawsze będzie obiektywnie dochodowa. Przeciwnieństwem działalności zarobkowej w tym rozumieniu jest działalność niezarobkowa, czyli taka, której rzeczywistym przeznaczeniem nie jest generowanie czystych zysków, nawet jeżeli w toku jej wykonywania pewne niezamierzone zyski w pewnym momencie de facto się pojawiają. Działalnością wykonywaną w sposób „ciągły” jest natomiast działalność wykonywana regularnie i powtarzalnie. Jako całość działalność ta nabiera charakteru względnie trwałego i stabilnego, nie ograniczającego się do jednorazowych, okazjonalnych czy też sporadycznych przedsięwzięć gospodarczych (...)”.

Odnosząc powyższe na sytuację przedstawioną w stanie faktycznym, zdaniem Wnioskodawcy nie sposób uznać, iż nieruchomości użyczone Spółce (działającej dla wykonania zadań powierzonych jej przez Gminę Wrocław, a wynikających z polecenia Wojewody Dolnośląskiego) zostały zajęte na działalność gospodarczą, w rozumieniu art. 7 ust. 2 pkt. 1 u.p.o.l. Użyczone nieruchomości służą udzielaniu pomocy humanitarnej, działalności społecznie użytecznej, której celem jest pomoc obywatelom Ukrainy. Co więcej, Strona użyczając Spółce przedmiotowe nieruchomości realizuje w istocie polecenie Wojewody Dolnośląskiego nałożone na Gminę Wrocław, wyrażone w formie decyzji administracyjnej. Również działalność Spółki korzystającej z nieruchomości stanowi realizację zadań objętych decyzją Wojewody Dolnośląskiego. Zdaniem Uczelni, nie sposób stwierdzić, że bezpłatne przekazanie nieruchomości Spółce, której zadaniem jest zapewnienie zakwaterowania uchodźcom przed wojną obywatelom Ukrainy, którzy na skutek konfliktu zbrojnego na terytorium ich kraju zaczęli napływać do Polski. Podjętych przez Uczelnię, Gminę Wrocław oraz Spółkę działań mających na celu zapewnić pomocy w zakresie zakwaterowania i wyżywienia uchodźców wojennych, nie

sposób uznać za przejaw działalności gospodarczej. Tym samym, sposób wykorzystania użyczonych nieruchomości nie może zostać uznany za ich zajecie na działalność gospodarczą przez którykolwiek z zaangażowanych podmiotów.

Odnosnie do pytania nr 2 w ocenie Uczelni, oddanie w użyczenie przedmiotowych nieruchomości nie wpłynie na utratę uprawnienia do stosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Na wypadek uznania stanowiska przedstawionego przez Uczelnię w odniesieniu do pytania nr 1 za nieprawidłowe, Strona wskazuje, że jej zdaniem w odniesieniu do opodatkowania użyczonych nieruchomości winny mieć zastosowanie stawki podatku właściwe dla przedmiotów opodatkowania niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Użyczenie przez Zobowiązanego nieruchomości objęte przedmiotowym wnioskiem nie stanowi bowiem działalności gospodarczej, o której mowa w art. 12 Prawa o szkolnictwie wyższym.

Po zapoznaniu się z argumentacją przedstawioną przez Stronę oraz opisanym zdarzeniem faktycznym, organ podatkowy dokonał następującej oceny prawnej.

Zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.o.l. zwalnia się od podatku od nieruchomości uczelnie, z wyjątkiem przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą. Zwolnienie to ma charakter podmiotowy, co oznacza, że przysługuje uczelni w przypadku, gdy jest ona podatnikiem podatku od nieruchomości. Celem tej regulacji nie jest więc zwolnienie z opodatkowania wszystkich nieruchomości stanowiących własność uczelni, ale tylko takich które nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Celem tej preferencji podatkowej jest zapewnienie uczelni możliwości realizacji jej ustawowych zadań. W tym miejscu należy podkreślić, że w myśl art. 7 ust. 2 pkt 1 in fine u.p.o.l. utratę prawa do zwolnienia przez uczelnię wiąże z faktem zajęcia przedmiotu opodatkowania na działalność gospodarczą. O ile zatem samo zwolnienie z art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.o.l. ma charakter podmiotowy (jego adresatem jest ściśle określony podmiot), o tyle przy określeniu wyłączenia od jego stosowania prawodawca posłużył się elementem przedmiotowym, kładąc akcent na określony sposób wykorzystywania przedmiotów opodatkowania (wyrok NSA z dnia 24 maja 2012 r., II FSK 2266/10, CBOSA oraz B. Pahl w glosie aprobującej do tego orzeczenia, LEX/el. 2012). Chodzi tu nie tylko o sprecyzowany w ustawie sposób wykorzystywania przedmiotów opodatkowania przez uczelnię ale i przez osoby trzecie (nie będące adresatami zwolnienia), a którym uczelnia oddała przedmiot opodatkowania w posiadanie zależne jak - najem, dzierżawę czy jak w tym przypadku użyczenie. Jak zwraca się uwagę w orzecznictwie, ograniczenie zakresu zwolnienia nie zostało uzależnione od podmiotu, który zajmuje dany przedmiot opodatkowania, ale od sposobu wykorzystania tego przedmiotu (por. wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2016 r., II FSK 355/15, CBOSA).

Konsekwencją tak rozumianej treści art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.o.l. jest przyjęcie, że oddanie nieruchomości (jej części) przez uczelnię wyższą w posiadanie zależne (najem, dzierżawę, użyczenie) może zaktualizować istnienie obowiązku podatkowego po stronie adresata normy z art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.o.l., jeżeli posiadacz zależny będzie zajmować przedmiot opodatkowania w sposób, który ustawodawca podatkowy traktuje za podstawę utraty zwolnienia podatkowego, tj. na cele działalności gospodarczej (por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 lipca 2010 r., III SA/Po 345/10, CBOSA). Ustawodawca wyraźnie podkreśla, że ze zwolnienia korzystają, uczelnie jeśli dany lokal czy pomieszczenie nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Dla ustawodawcy nie ma znaczenia, kto taką działalność prowadzi - uczelnia czy osoba trzecia, ale sam fakt fizycznego zajęcia danej nieruchomości. Nie jest tu istotne, czy nieruchomości są zajmowane w ramach normalnego gospodarowania składnikami majątku na podstawie zawieranych umów cywilnoprawnych odpłatnie bądź nieodpłatnie, do czasowego korzystania lub na czas określony.

Mając na uwadze powyższe dla przeprowadzenia prawidłowej wykładni art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.o.l. tutejszy organ podatkowy przeanalizował dwie kwestie. Pierwsza, dotyczy poprawnego rozpoznania przejawów działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów u.p.o.l. Druga dotyczy prawidłowego odczytania normy z art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.o.l. w zakresie (niezdefiniowanej w przepisach u.p.o.l.) przesłanki "zajęcia" przedmiotu opodatkowania na cele działalności gospodarczej.

Odnosząc do pierwszej ze wspomnianych kwestii należy zauważyć, iż zgodnie z treścią art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., przez działalność gospodarczą ustawodawca podatkowy rozumie działalność, o której mowa w ustawie z dnia 06 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 z późn. zm.). Działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Art. 3 pkt 9 ustawy - Ordynacja podatkowa stanowi, iż pod pojęciem "działalności gospodarczej" rozumie się każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 06 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców.

Można również posiłkować się pojęciem działalności gospodarczej określonej w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), która w art. 15 ust. 2 ustawy wskazuje, iż działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Zarobkowy cel działalności gospodarczej wiąże się z jej odpłatnością. Działalność jest zarobkowa jeśli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu (zarobku) rozumianego jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami. Działalność pozbawiona tego aspektu jest działalnością charytatywną, społeczną, kulturalną i inną (określaną mianem non profit). Ponadto w Wyroki Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2009 r., o sygn III SA/po 374/08 sformowano tezę, iż działalność gospodarczą muszą charakteryzować występujące łącznie trzy cechy funkcjonalne: zarobkowość, zorganizowanie formalne oraz ciągłość. Brak którejkolwiek z nich oznacza że dana działalność nie może być zakwalifikowana do kategorii działalności gospodarczej.

Odnosząc się do drugiej kwestii należy zwrócić uwagę, że użytego w treści analizowanego przepisu zwrotu - "zajętych na działalność gospodarczą" nie należy utożsamiać z pojęciem "przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej", które ustawodawca podatkowy definiuje w treści art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Niewątpliwie, stoi temu na przeszkodzie reguła zakazu wykładni synonimicznej, która zabrania przyjmowania, że normodawca nadaje różnym zwrotom to samo znaczenie. Dla prawidłowej wykładni pojęcia „zajęcia na działalność gospodarczą” pomocne będzie nawiązanie do reguł języka potocznego, którym w procesie wykładni przepisów o charakterze zwolnień podatkowych przypisać należy rolę wiodącą. Otóż, według słownika języka polskiego, "zająć" oznacza: zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię czegoś (M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1981, tom III s. 910). Natomiast „prowadzić” oznacza m.in. „być odpowiedzialnym za funkcjonowanie i przebieg czegoś”, „wykonywać”, „kontynuować jakąś czynność”.

W podobnym kierunku przesłanka "zajęcia" interpretowana jest w orzecznictwie sądowym, gdzie jednolicie przyjmuje się, że zajęcie danego przedmiotu opodatkowania (gruntu, budynku, budowli) na prowadzenie działalności

gospodarczej oznacza jego wydzielenie i przeznaczenie na prowadzenie tego rodzaju działalności (por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 marca 2007 r., I SA/Bk 14/07, CBOSA).

Z przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego wynika, że Strona w wykonaniu decyzji Wojewody Dolnośląskiego udostępniła dwie zabudowane nieruchomości w celu zakwaterowania uchodźców z Ukrainy. W ramach wykonania ww. decyzji Uczelnia zawarła w dniu 31 maja 2022 r., umowę użyczenia nieruchomości położonych we Wrocławiu przy ul. [REDAKTOWANO] i przy ul. [REDAKTOWANO] z [REDAKTOWANO]. Spółka wykonuje zadania w oparciu o właściwe i aktualne umocowanie Prezydenta Wrocławia wynikające z umowy zawartej pomiędzy Gminą Wrocław a [REDAKTOWANO]. Spółka została wyposażona przez Gminę Wrocław w środki organizacyjne oraz wykwalifikowany personel – wystarczające do zorganizowania zakwaterowania w obiektach użyczonych przez Uczelnię oraz wystarczające środki finansowe do pokrycia całości kosztów eksploatacji obiektów w okresie trwania umowy, ewentualnych strat/ uszkodzeń w obiektach, powstałych w związku z realizacją umowy, a także pokrycia kosztów przeprowadzki zakwaterowanych osób po ustaniu umowy. Jak wskazano w treści dokumentu, czynności związane z wykonywaniem zadań określonych w decyzji Wojewody Dolnośląskiego w zakresie obejmującym m.in. tymczasowe zakwaterowanie, zapewnienie całodziennego wyżywienia zbiorowego i dozór w poszczególnych obiektach należących do Uczelni realizowane będą przez [REDAKTOWANO] oraz [REDAKTOWANO].

W świetle § 2 umowy Uczelnia oddaje, a Spółka bierze do bezpłatnego używania opisane powyżej nieruchomości celem organizacji w nich przez Spółkę zadań opisanych w decyzji Wojewody Dolnośląskiego.

Zgodnie z § 3 umowy użyczenie przedmiotowych nieruchomości obejmuje prawo do:

- korzystania z nieruchomości, polegające na swobodnym dostępie dla [REDAKTOWANO] oraz [REDAKTOWANO] do znajdujących się w poszczególnych obiektach pomieszczeń, w celu zapewnienia zakwaterowania obywatelom Ukrainy,
- przeprowadzenia przez Spółkę prac związanych z adaptacją pomieszczeń oraz ich eksploatacją w celu zrealizowania opisanej decyzji Wojewody Dolnośląskiego.

Spółka nie jest uprawniona do korzystania z użyczanych nieruchomości na cele inne niż określone umową. Zgodnie z treścią § 4 ust. 5 umowy, Spółka z tytułu zakwaterowania obywateli Ukrainy w przedmiocie umowy użyczenia nie będzie uzyskiwać dochodów, nie będzie udostępniać przedmiotu użyczenia jakimkolwiek osobom trzecim, innym niż [REDAKTOWANO] oraz [REDAKTOWANO], ani nie będzie prowadzić w użyczonych obiektach działalności innej niż zakwaterowanie osób z Ukrainy. Zgodnie z § 5 ust. 1 umowy, nie jest dopuszczalna jakakolwiek zmiana przeznaczenia przedmiotu umowy.

Ponadto Strona wskazuje, iż sam fakt zawarcia przez nią umowy użyczenia ze Spółką nie stanowi zajęcia nieruchomości na działalność gospodarczą, bowiem użyczone Spółce nieruchomości służą udzielaniu pomocy humanitarnej, polegającej na zapewnieniu zakwaterowania uchodźcom przed wojną obywatelom Ukrainy. Zgodnie z treścią § 4 ust. 5 umowy, Spółka z tytułu zakwaterowania obywateli Ukrainy w przedmiocie umowy użyczenia nie będzie uzyskiwać dochodów, nie będzie udostępniać przedmiotu użyczenia jakimkolwiek osobom trzecim, innym niż [REDAKTOWANO] oraz [REDAKTOWANO], ani nie będzie prowadzić w użyczonych obiektach działalności innej niż zakwaterowanie osób z Ukrainy. Zgodnie z § 5 ust. 1 umowy, nie jest dopuszczalna jakakolwiek zmiana przeznaczenia przedmiotu umowy. Zdaniem Uczelni, nie sposób stwierdzić, że bezpłatne przekazanie nieruchomości Spółce, której zadaniem jest zapewnienie zakwaterowania uchodźcom przed wojną

obywatelom Ukrainy, którzy na skutek konfliktu zbrojnego na terytorium ich kraju zaczęli napływać do Polski. Podjętych przez Uczelnię, Gminę Wrocław oraz Spółkę działań mających na celu zapewnić pomocy w zakresie zakwaterowania i wyżywienia uchodźców wojennych, nie sposób uznać za przejaw działalności gospodarczej. Tym samym, sposób wykorzystania użyczonych nieruchomości nie może zostać uznany za ich zajęcie na działalność gospodarczą przez którykolwiek z zaangażowanych podmiotów.

Mając na uwadze powyższe należy uznać, iż w przedstawionym stanie faktycznym działania mające na celu zapewnić pomocy w zakresie zakwaterowania i wyżywienia uchodźców wojennych, nie będą uczestniczyły w obrocie gospodarczym, i nie będą skierowane na „zewnątrz”. Zajęcie nieruchomości służy zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych, tylko określonym obywatelom Ukrainy i nie można uznać tej aktywności za prowadzenie działalności gospodarczej. Ponadto jak wskazuje we wniosku Strona, Spółka nie będzie udostępniać przedmiotu użyczenia jakimkolwiek osobom trzecim, innym niż [REDAKTOWANE] oraz [REDAKTOWANE], ani nie będzie prowadzić w użyczonych obiektach działalności innej niż zakwaterowanie osób z Ukrainy. Resumując, stanowisko Wnioskodawcy w świetle opisanego stanu faktycznego należy uznać za prawidłowe.

Zgodnie z art.14 na § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej przepisów art.14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art.119a; w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art.5 ust.5 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług; z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści. Przepisów art.14k–14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu opisu sprawy przedstawionego we wniosku, wydana interpretacja nie będzie miała zastosowania.

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji – (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm.). Skargę wnosi się, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art. 54 § 1 i § 2 cytowanej wyżej ustawy).

podpisano podpisem elektronicznym

Z up. PREZYDENTA
Izabela Piekelnik
Dyrektor Wydziału Podatków i Opłat