



Wrocław, 03.01.2017r.

WPO-KP.310.10.2016.KD

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14b, art. 14c i art.14j §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r Ordynacja Podatkowa (Dz.U. z 2015r.,poz.613 z późn. zm.) w związku z art.1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych(Dz.U. z 2016r. poz.716 z późn. zm.),

po rozpatrzeniu wniosku z dnia 28 października 2016r.(wpływ do organu 8 listopada 2016r.) złożonego przez

Spółki z o.o. z siedzibą we Wrocławiu przy ul. dotyczącego udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie korzystania przez Spółkę ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust.2 pkt 2 u.p.o.l., wobec nieruchomości stanowiącej jej własność, wynajmowanej innemu podmiotowi na prowadzenie w niej działalności oświatowej, polegającej na prowadzeniu przedszkola i szkoły

organ podatkowy

uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy odnośnie zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art.7 ust.2 pkt 2 u.p.o.l. budynku stanowiącego własność Wnioskodawcy, który zostanie wynajęty innemu Podmiotowi na prowadzenie w nim działalności oświatowej, polegającej na prowadzeniu przedszkola i szkoły podstawowej.

UZASADNIENIE

W dniu 8 listopada 2016r. do organu podatkowego wpłynął wniosek od Sp. z o.o. reprezentowanej przez o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie potwierdzenia zasadności stosowania przez Spółkę zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art.7 ust.2 pkt.2 u.p.o.l. wobec budynku zajmowanego przez najemcę na prowadzenie w nim działalności oświatowej, polegającej na prowadzeniu przedszkola i szkoły podstawowej.

We wniosku Spółka przedstawiła następujący stan faktyczny. Na działce usytuowanej przy ul. we Wrocławiu, będącej w użytkowaniu wieczystym Spółki, powstanie budynek, który zostanie przeznaczony na prowadzenie w nim szkoły podstawowej i przedszkola. Spółka została powołana w celu wybudowania budynku, wyposażenia go a w przyszłości jedynie administrowania budynkiem, gdyż budynek ten zostanie w całości wynajęty. Najemca będzie zajmował całą nieruchomość wyłącznie na prowadzenie działalności oświatowej, którą prowadzi obecnie na terenie Wrocławia w innych nieruchomościach. Najemca posiada wpisy do prowadzonych przez Prezydenta Miasta ewidencji szkół i placówek niepublicznych, osobno dla szkoły podstawowej oraz dla przedszkola.

W świetle powyższego stanu faktycznego Spółka zadała następujące pytanie:
Czy Spółce przysługuje zwolnienie od podatku od nieruchomości od powierzchni lokalu użytkowego, w którym siedzibę będzie miał zespół szkolno- przedszkolny prowadzony przez inny podmiot?

Zdaniem Spółki względem budynku zajętego na prowadzenie działalności oświatowej i edukacyjnej (prowadzenie przedszkola i szkoły podstawowej) zasadne jest zastosowanie zwolnienia od podatku od nieruchomości na mocy art.7 ust.2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż intencją ustawodawcy jest oderwanie kwestii opodatkowania nieruchomości od właściciela, co uzyskano ustanawiając jako kryterium cel zajęcia nieruchomości, czyli rodzaj działalności, na jaką zajęty jest grunt czy budynek. Zamierzeniem ustawodawcy wg Spółki jest uzyskanie korzyści, powodujących by koszty prowadzenia takiej działalności były niższe z uwagi na jej społeczny aspekt.

Ponadto działalność oświatowa jest objęta również innymi profitami, jak dotacje na uczące się dzieci, bądź dzieci objęte opieką w przedszkolu. Wnioskodawca podkreśla, iż na terenie zajmowanym przez ten grunt wprowadzony został zakaz prowadzenia jakiejkolwiek innej formy aktywności, poza działalnością edukacyjną. Możliwość prowadzenia działalności komercyjnej jest tym samym zakazana, stąd wartość nieruchomości jest wielokrotnie niższa niż podobnych, ale nieograniczonych takim warunkiem. Koszty podatku od nieruchomości na poziomie kosztów takich jak dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w innych sektorach usług byłyby zbyt dużym obciążeniem, a ograniczenie profilu działalności na tej nieruchomości wyłącznie do możliwości prowadzenia usług edukacyjnych nie daje szansy na uzyskanie dodatkowych dochodów na jej pokrycie.

Skoro Państwo poprzez dotowanie tej dziedziny aktywności wyraźnie wskazuje na jej nierentowny lub mało rentowny charakter oraz dostrzega specyfikę i wagę kształcenia i edukowania dzieci, traktując działalność oświatową jako sektor szczególnie ważny i wrażliwy, to należy przyjąć, iż zwolnienie to ma charakter przedmiotowy i nieistotny jest tytuł prawny do nieruchomości Podmiotu prowadzącego działalność oświatową na tejże nieruchomości.

Organ podatkowy zauważa, iż zwolnienie zawarte w art.7 ust.2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ma charakter podmiotowo-przedmiotowy i w tym przypadku istotne znaczenie ma nie tylko cel na jaki zajęta jest nieruchomość przez jednostkę organizacyjną, która musi być objęta systemem oświaty, ale rów-

niez fakt, czy jednostka władająca tą nieruchomością jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

Tak więc po przeanalizowaniu faktów podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowego, organ podatkowy uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy w zakresie zastosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości, na podstawie zapisu zawartego w art.7 ust.2 pkt 2 u.p.o.l. wobec nieruchomości budynkowej stanowiącej własność Podatnika będącego przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą w formie spółki z o.o. i wynajmowanej innemu Podmiotowi na prowadzenie w niej działalności oświatowej.

Art.3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, określa katalog podatników podatku od nieruchomości. Są nimi osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące;

- właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust.3;
- posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- użytkownikami wieczystymi gruntów;
- posiadaczami 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, Agencją Nieruchomości Rolnych lub innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust.2.

Należy zauważyć, że podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym, a obowiązek podatkowy wiąże się z posiadaniem majątku, niezależnie od przychodów uzyskiwanych z nieruchomości (wyrok NSA z dnia 8 marca 1994r. 1200/93, sygn. akt SA/Gd; oraz wyrok NSA z dnia 28 stycznia 1992r., sygn.akt SA/P 1386/91 niepublikowany).

Ponadto umowa cywilno-prawna przenosząca obowiązek płacenia podatku od nieruchomości z właściciela na dzierżawcę gruntu lub najemcę budynku nie wywiera skutków prawnych w zakresie obowiązków publiczno-prawnych, w szczególności nie powoduje przeniesienia na dzierżawcę wynikającego z ustawy obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości (wyrok NSA z dnia 21 października 1993r., sygn. akt SA/Ka 930/92 niepublikowany).

Spółka jest przedsiębiorcą posiadającym wpis do Krajowego Rejestru Sądowego i jako przedsiębiorca jest obecnie użytkownikiem wieczystym gruntu i będzie właścicielem budynku, do którego budowy Spółka została powołana. Jest więc podatnikiem podatku od nieruchomości gruntowej (jako użytkownik wieczysty) i będzie podatnikiem tego podatku od nieruchomości budynkowej (jako jej właściciel).

Ustawodawca zaznaczył w art. 1a ust.1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, że grunty i budynki *będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą należy traktować jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej*, za wyjątkiem budynków mieszkalnych i nieruchomości o których mowa w art.2a u.p.o.l.. Tak więc do uznania danego obiektu za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest konieczne faktyczne wykorzystywanie nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, wystarczy sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę, aby opodatkować ją stawką jak dla działalności gospodarczej.

O zobowiązaniu podatkowym danego podmiotu można mówić, gdy zrealizowany zostanie stosunek prawnopodatkowy we wszystkich elementach konstrukcji podatku tj. przedmiotu, podmiotu, podstawy opodatkowania, stawek, momentu powstania i wykonania obowiązku. Do skonkretyzowania obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe może w ogóle nie dojść. Istnieją bowiem w systemie prawa

podatkowego przepisy przewidujące różnorakie zwolnienia przedmiotowe bądź podmiotowe.

Zarówno w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i Sądu Najwyższego utrwalone jest stanowisko, że przepisy prawa podatkowego, w szczególności jeżeli wprowadzają określone preferencje powinny być interpretowane ściśle, jako odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania, a ich zastosowanie nie może się odbywać w drodze wykładni rozszerzającej.

Stosownie do treści art. 7 ust.2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych *zwalnia się od podatku od nieruchomości publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie nieruchomości zajętych na działalność oświatową.*

Powołane zwolnienie ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Aby mogło być stosowane, *na jednostce organizacyjnej oraz prowadzącym ją organie* musi ciążyć obowiązek podatkowy. Ponadto do jego zastosowania konieczne jest spełnienie dwóch warunków:

1. warunku o charakterze podmiotowym - zwolnienie dotyczy publicznych i niepublicznych jednostek organizacyjnych objętych systemem oświaty,
2. warunku o charakterze przedmiotowym - nieruchomość musi być zajęta na działalność oświatową.

Ustawodawca zaznacza, iż ze zwolnienia od podatku mogą korzystać (Podatnicy) jednostki organizacyjne bez względu na fakt czy są jednostkami publicznymi czy niepublicznymi lecz muszą spełniać warunek, iż muszą *być objęte systemem oświaty.*

W wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 26 lutego 2013r., sygn. akt I SA/Wr 3/13, LEX nr 1313776 – wskazano, iż pojęcie „systemu oświaty”, do którego odsyła ustawa podatkowa, obejmuje stosowanie wobec danego podatnika instytucji prawnych normowanych ustawą o systemie oświaty.

O tym, jakie jednostki organizacyjne obejmuje system oświaty stanowi art. 2 ustawy z dnia 7 września 1991r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2016r., poz.1943 z późn. zm.). Jak wynika z powyższego zapisu zawartego w art.2 pkt 1 i pkt 2, system oświaty obejmuje przedszkola i szkoły zarówno publiczne jak i niepubliczne. Niepubliczne placówki muszą posiadać wpis do ewidencji placówek oświatowych i podlegać nadzorowi pedagogicznemu Kuratora Oświaty.

Najemca, któremu Wnioskodawca zamierza wynająć budynek spełnia ten warunek, posiada wpisy do ewidencji szkół i placówek niepublicznych prowadzonej przez Prezydenta Miasta.

A zatem gdyby jednostka organizacyjna objęta systemem oświaty była podatnikiem podatku od nieruchomości, to aby mogła skorzystać ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust 2 pkt 2 u.p.o.l., to oprócz spełnienia powyższej przesłanki podmiotowej wymagane jest aby przedmioty opodatkowania zajęte były na działalność oświatową i nie byłyby tam prowadzona żadna działalność gospodarcza.

Nie wystarczy samo przeznaczenie nieruchomości na działalność oświatową istotnym jest fakt rzeczywistego zajęcia nieruchomości na wykonywanie takiej działalności. Wypowiedział się w tym zakresie WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 11 lutego 2015r. o sygn. I SA/Wr 2382/14.

W opinii Sądu przez „zajęcie budynku lub jego części na działalność oświatową” należy rozumieć realizowanie tam tego rodzaju działalności. Powyższa wykładnia prowadzi do wniosku, że tylko faktyczne zajęcie budynku(gruntu) na realizowanie, wykonywanie tam działalności oświatowej uprawnia do zwolnienia nieruchomości od opodatkowania, na podstawie art.7 ust.2 pkt 2 u.p.o.l.. Do zastosowania ww zwolnienia nie jest zatem wystarczające samo tylko posiadanie tego budynku lub jego części przez podmiot świadczący działalność oświatową. Treść ww przepisu art.7 ust.2 pkt 2 u.p.o.l. -w ocenie Sądu- oznacza, że aby zwolnienie mogło być

stosowane, grunt(budynek) musi być faktycznie, czyli rzeczywiście wykorzystywany na działalność oświatową, z wyłączeniem innych funkcji.

Dopiero łączne spełnienie tych wszystkich warunków pozwala na skorzystanie ze zwolnienia od podatku od nieruchomości.

Takie stanowisko organu zostało potwierdzone w wyroku NSA z dnia 24 września 2015r., sygn. akt II FSK 2817/13,LEX nr 1796739.

A zatem Wnioskodawca jako właściciel budynku wynajętego innemu Podmiotowi na prowadzenie w nim działalności oświatowej, mimo spełniania przez Podmiot wynajmujący warunków do zwolnienia od podatku na podstawie art.7 ust.2 pkt 2 u.p.o.l., nie może zastosować powyższego zwolnienia, gdyż jako Podatnik podatku od nieruchomości nienależy do tej kategorii Podmiotów(nie jest ani jednostką organizacyjną objętą systemem oświaty ani organem prowadzącym ją), mimo iż nieruchomość będzie zajęta na działalność oświatową.

Ustawodawca zwalnia bowiem od podatku tylko **Podatników** będących jednostkami organizacyjnymi objętymi systemem oświaty oraz prowadzące je organy, pod warunkiem, iż nieruchomość jest zajęta na działalność oświatową.

Reasumując Wnioskodawca nie może zastosować zwolnienia od podatku od nieruchomości na mocy art.7 ust.2 pkt 2 wobec budynku zajętego na działalność oświatową i zajętych pod nim gruntów, gdyż nie spełnia przesłanek o których stanowi ten artykuł.

W tym stanie rzeczy orzeczono jak w sentencji.

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu podatkowego –w terminie 14 dni od dnia doręczenia interpretacji – do usunięcia naruszenia prawa(art.52 §3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi -Dz.U. z 2012r.,poz. 270 z póź. zm.).

Skargę wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art.53 §1 i art.54 §1 cytowanej wyżej ustawy).

Z up. Prezydenta


Ireneusz Bętkowski
Dyrektor Wydziału Podatków i Opłat

-2-