

U
V
P

Wrocław, 27 marca 2019 r.

WPO-SAP.310. 4 .2019

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14b, art. 14c i art. 14j §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.),

po rozpatrzeniu wniosku Spółdzielni Mieszkaniowej
" z dnia 18 stycznia 2019 r., który wpłynął 28 stycznia 2019 r.
o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie:

zastosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych do lokali użytkowych, których właścicielem jest Spółdzielnia i które są przedmiotem najmu podmiotom prowadzącym punkty opieki nad dziećmi,

organ podatkowy uznaje stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe
i stwierdza, że zwolnienie od podatku od nieruchomości żłobków i klubów dziecięcych oraz prowadzących je podmiotów, w zakresie nieruchomości zajętych na prowadzenie żłobka lub klubu dziecięcego nie ma zastosowania w sytuacji, w której podmiot prywatny – prowadzący punkt opieki nad dziećmi – wynajmuje od spółdzielni lokal użytkowy będący jej własnością.

UZASADNIENIE

W dniu 28.01.2019 r. do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. wniosek dotyczył obowiązującego od 1 stycznia 2018 r. art. 7 ust. 2 pkt 2a ustawy z dnia 12

Wydział Podatków i Opłat
Dział Podatku od Nieruchomości od Osób Prawnych oraz Podatku od Środków Transportowych
ul. Wojciecha Bogusławskiego 8,10; 50-031 Wrocław
tel. +48 717 77 72 68
fax +48 717 77 77 74
wpo@um.wroc.pl
www.wroclaw.pl

stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten dodany został na mocy ustawy z dnia 7 lipca 2017 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z systemami wsparcia rodzin (Dz. U. poz. 1428) i stanowi, że od podatku od nieruchomości zwalnia się: żłobki i kluby dziecięce oraz prowadzące je podmioty, w zakresie nieruchomości zajętych na prowadzenie żłobka lub klubu dziecięcego.

Spółdzielnia w złożonym wniosku opisała stan faktyczny, w którym lokale użytkowe będące własnością spółdzielni wynajmowane są prowadzącym punkty opieki nad dziećmi. Zgodnie z art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 (Dz. U. z 2016 r. poz. 157) żłobkiem lub klubem dziecięcym jest każda jednostka organizacyjna, która niezależnie od jej nazwy wykonuje zadania określone w art. 10 ustawy. Będą to więc zadania polegające na:

1. Zapewnieniu dziecku opieki w warunkach bytowych zbliżonych do warunków domowych,
2. Zagwarantowaniu dziecku właściwej opieki pielęgnacyjnej oraz edukacyjnej, przez prowadzenie zajęć zabawowych z elementami edukacji, z uwzględnieniem indywidualnych potrzeb dziecka,
3. Prowadzeniu zajęć opiekuńczo-wychowawczych i edukacyjnych, uwzględniających rozwój psychomotoryczny dziecka, właściwych do wieku dziecka.

W ocenie wnioskodawcy taka definicja oznacza, że żłobkiem i klubem dziecięcym jest każda jednostka organizacyjna zarówno publiczna jak i niepubliczna. Jednocześnie zwolnienie przewidziane dla żłobków i klubów dziecięcych nie będzie obejmowało innych placówek wychowawczo-opiekuńczych, a także przedszkoli, dla których ustawodawca uregulował zwolnienie w art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Spółdzielnia wskazała, że zwolnienie dla żłobków i klubów dziecięcych znajduje się w ustawie w katalogu zwolnień podmiotowych. Wnioskodawca zwrócił przy tym uwagę, że zwolnienie dla żłobków i klubów dziecięcych zawiera element podmiotowy. Pod tym względem zwolnienie nie budzi wątpliwości, gdy podmiot prowadzący żłobek bądź klub dziecięcy jest jednocześnie właścicielem nieruchomości. W przypadku, gdy prowadzący żłobek lub klub dziecięcy jedynie wynajmuje nieruchomość i jeżeli wynajmującym jest podmiot publiczny, przepis art. 7 ust. 2 pkt 2a również będzie miał zastosowanie. Przepis ten nie będzie miał jednak zastosowania, gdy wynajmującym będzie podmiot prywatny, a podmiot prowadzący żłobek lub klub dziecięcy, który wynajmuje tę nieruchomość, będzie pozbawiony prawa do skorzystania ze zwolnienia.

W tak opisanym stanie faktycznym Wnioskodawca wyraził pogląd, że literalna wykładnia art. 7 ust. 2 pkt 2a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych pozbawia najemców prawa do zwolnienia, a przez to niezasadnie różnicuje sytuację prawną podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej.

W ocenie Spółdzielni zgodnie z regułami wykładni funkcjonalnej zwolnienie w zakresie prowadzonych żłobków i klubów dziecięcych powinno obejmować również najemców nieruchomości dokonujących najmu nieruchomości od osób prywatnych na cele działalności żłobków oraz klubów dziecięcych.

Po przeanalizowaniu opisanego stanu faktycznego sprawy oraz stanowiska wnioskodawcy a także obowiązujących przepisów oraz wykładni prezentowanej w orzecznictwie sądowo-administracyjnym **organ podatkowy za nieprawidłowe uznaje stanowisko Spółdzielni**, w myśl którego:

art. 7 ust. 2 pkt 2a ma zastosowanie do podmiotów prowadzących żłobki i kluby dziecięce, w zakresie nieruchomości zajętych na prowadzenie żłobka lub klubu dziecięcego, jeżeli podmioty te wynajmują od spółdzielni mieszkaniowej lokal użytkowy będący jej własnością.

Za powyższą argumentacją przemawia konstrukcja zwolnienia zastosowana przez ustawodawcę w pkt 2a omawianego przepisu. Artykuł 7 ust. 2 pkt 2a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, że od podatku od nieruchomości zwalnia się żłobki i kluby dziecięce oraz prowadzące je podmioty, w zakresie nieruchomości zajętych na prowadzenie żłobka lub klubu dziecięcego. Regulacja ta w warstwie podmiotowej jest analogiczna do normy zawartej w art. 7 ust. 2 pkt 2. Przepis ten dotyczy i obejmuje zakresem podmiotowym publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy. Dodatkowo przepis ten w warstwie przedmiotowej określa, że zwolnieniu podlegają jedynie nieruchomości zajęte na działalność oświatową.

Podobnie w zakresie przepisu będącego przedmiotem wniosku Spółdzielni, w części podmiotowej ustawa wskazuje żłobki i kluby dziecięce oraz prowadzące je podmioty, a w części przedmiotowej szczegółowo wskazuje, że zwolnieniu podlegają nieruchomości zajęte na prowadzenie żłobka lub klubu dziecięcego.

W świetle powyższego, co do zasady poglądy doktryny oraz wyroki sądów administracyjnych, wydane w sprawach dotyczących przepisu art. 7 ust. 2 pkt 2, stanowiąc będąc o metodach wykładni, które należy użyć dla oceny zakresu zastosowania przepisu art. 7 ust. 2 pkt 2a. Z racji podobieństwa obu przepisów zwolnienie wprowadzone na mocy przywołanej ustawy o zmianie niektórych ustaw związanych z systemami wsparcia rodzin, otrzymało oznaczenie jako pkt 2a. Intencją ustawodawcy było bowiem aby zwolnienie, które na mocy art. 7 ust. 2 pkt 2 przysługuje jednostkom objętym systemem oświaty, przysługiwało na tych samych zasadach żłobkom i klubom dziecięcym, które nie mieszczą się w kategorii jednostek systemu oświaty.

W ocenie tutejszego organu z treści interpretowanego przepisu należy wywnioskować, że do zastosowania zwolnienia konieczne jest łączne spełnienie obu przesłanek, które zawarte są w art. 7 ust. 2 pkt 2a. Słusznie Spółdzielnia wskazała, że omawiane zwolnienie znajduje się w katalogu zwolnień podmiotowych. Spełnienie warunku podmiotowego sprowadza się do oceny czy podmiot podatku od nieruchomości (podatnik – zobowiązany, na którym ciąży obowiązek podatkowy) jest osobą, która została wskazana w analizowanym przepisie. Ustawa podatkowa nie zawiera definicji żłobka ani klubu dziecięcego stąd zasadne jest posłużenie się definicją wynikającą z ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 (Dz. U. z 2016 r. poz. 157). Z art. 8 tej ustawy wynika, że żłobkiem lub klubem dziecięcym jest każda jednostka organizacyjna, która niezależnie od jej nazwy wykonuje zadania określone w art. 10 ustawy. Ustawa ta przewiduje przy tym, że wójtowie (burmistrzowie oraz prezydenci miast) właściwi ze względu na miejsce prowadzenia żłobka lub klubu dziecięcego prowadzą rejestr tych placówek przy użyciu systemu teleinformatycznego. Zatem tylko podmioty widniejące w urzędowym rejestrze żłobków oraz klubów dziecięcych oraz prowadzące je podmioty uprawnione będą do skorzystania ze zwolnienia.

Analizowany przepis zawiera także warunek przedmiotowy. Przesłanka przedmiotowa określa cechy jakie musi posiadać nieruchomość, aby mogła podlegać zwolnieniu. Ustawodawca wskazał, że zwolnienie dotyczy jedynie nieruchomości, które zajęte są na prowadzenie żłobka lub klubu dziecięcego. Termin „zajęcie” na gruncie podatku od nieruchomości był przedmiotem wielu orzeczeń sądowo-administracyjnych, w których podkreśla się, że zgodnie z zasadami wykładni językowej „zająć” oznacza zapełnić, wypełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzyć coś. W potocznym rozumieniu za budynek zajęty na dany cel lub działalność można zatem uznać wyłącznie budynek (lub jego część), w którym – w przypadku art. 7 ust. 2 pkt 2a – faktycznie prowadzony będzie żłobek lub klub dziecięcy. Z orzeczeń sądowo-administracyjnych wydanych na gruncie przepisu art. 7 ust. 2 pkt 2, który dotyczy działalności oświatowej wypływa ponadto wniosek, że pomieszczenia zajęte na działalność oświatową to także pomieszczenia pomocnicze, które służą do funkcjonowania placówki oświatowej (por. wyrok NSA z 24 września 2015 r. sygn. akt II FSK 2099/13).

Dlatego pomieszczenia takie jak korytarze, sanitariaty, magazyny gospodarcze będą objęte również zwolnieniem, które dotyczy żłobków i klubów dziecięcych. Dopiero łączne spełnienie obu opisanych wyżej przesłanek może skutkować zwolnieniem od podatku.

W stanie faktycznym opisanym przez wnioskodawcę z pewnością nie jest spełniony warunek podmiotowy. Spółdzielnia będąca właścicielem nieruchomości nie jest bowiem podmiotem zwolnionym, o którym mowa w ustawie podatkowej. Ze złożonego wniosku wynika, że osobami prowadzącymi żłobki i kluby dziecięce są podmioty inne niż Spółdzielnia. To te osoby, aby mogły prowadzić opiekę nad dziećmi zgodnie z ustawą dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3, muszą zostać wpisane do rejestru prowadzonego przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta). Spółdzielnia, która takiej opieki nie sprawuje, nie będzie wpisana do rejestru prowadzonego przez prezydenta miasta. Z przedstawionego opisu wynika, że podmiotami takim są osoby, które jedynie wynajmują lokale użytkowe od Wnioskodawcy.

Zatem stan faktyczny opisany przez Wnioskodawcę nie wypełnia w całości dyspozycji normy wynikającej z przepisu art. 7 ust. 2 pkt 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten nie będzie miał więc zastosowania w przedmiotowej sprawie. Z tego powodu za nieprawidłowe organ podatkowy uznał stanowisko Spółdzielni zawarte we wniosku.

Końcowo należy wskazać, że na mocy art. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
2. posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
3. użytkownikami wleczystymi gruntów;
4. posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) 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,
 - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Podmioty te są obowiązane:

1. składać, w terminie do dnia 31 stycznia, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu - w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku;
2. odpowiednio skorygować deklaracje w razie zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ust. 3, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tego zdarzenia;
3. wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości - bez wezwania - na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15. każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia.

Obowiązek składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości, o którym mowa w ust. 6 i w ust. 9 pkt 1, dotyczy również podatników korzystających ze zwolnień na mocy przepisów niniejszej ustawy (art. 6 ust. 9 i 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Z przepisu tego wynika, że posiadacz (np. posiadacz zależny – najemca) jest podatnikiem tylko w odniesieniu do nieruchomości państwowych albo komunalnych. Nie będzie natomiast podatnikiem w stosunku do będących w jego władaniu nieruchomości i obiektów budowlanych stanowiących własność innych

podmiotów niż Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego. Skorzystanie ze zwolnienia od podatku od nieruchomości stanowiącej własność Spółdzielni wymaga złożenia deklaracji podatkowej. Najemca lokalu będącego własnością Spółdzielni nie jest uprawniony do złożenia takiej deklaracji. To na wnioskodawcy – właścicielu nieruchomości spoczywają obowiązki określone w ustawie podatkowej. Oznacza to, że do czasu ujawnienia Spółdzielni (tj. podatnika podatku od nieruchomości) w rejestrze żłobków i klubów dziecięcych, nie jest możliwe zwolnienie od podatku lokali użytkowych, będących własnością Spółdzielni, które zajęte są przez najemców wpisanych do odpowiedniego rejestru i prowadzących punkty opieki nad dziećmi.

Na niniejszą Interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78-79, 50-126 Wrocław, w terminie 30 dni od doręczenia Interpretacji. Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art. 53 §1 oraz art. 54 §1 i §2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.).

Z up. Prezydenta


Barbara Wilkosz-Staśko
Z-ca Dyrektora Wydziału
Podatków i Opłat

Wrocław, dnia 18.01.2019r.

Urząd Miejski Wrocławia

Wydział Podatków i Opłat

ul. Bogusławskiego 8, 10

50-031 Wrocław

p. E.

WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Wnioskodawca:

Spółdzielnia Mieszkaniowa

zwraca się z prośbą o interpretację indywidualną w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości dla najemców lokali użytkowych prowadzących **punkty opieki nad dziećmi**, właścicielem lokali użytkowych jest Spółdzielnia.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie wprowadza własnej definicji żłobka oraz klubu dziecięcego. W związku z brakiem takiej regulacji odwołujemy się do rozumienia tych pojęć na gruncie ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 (Dz.U. z 2016 r. poz. 157). Zgodnie z art. 8 ust. 3 tej ustawy żłobkiem lub klubem dziecięcym jest **każda jednostka organizacyjna, która niezależnie od jej nazwy wykonuje zadania określone w art. 10 ustawy**, a więc zadania polegające na:

1. zapewnieniu dziecku opieki w warunkach bytowych zbliżonych do warunków domowych;
2. zagwarantowaniu dziecku właściwej opieki pielęgnacyjnej oraz edukacyjnej, przez prowadzenie zajęć zabawowych z elementami edukacji, z uwzględnieniem indywidualnych potrzeb dziecka;
3. prowadzeniu zajęć opiekuńczo-wychowawczych i edukacyjnych, uwzględniających rozwój psychomotoryczny dziecka, właściwych do wieku dziecka.

Definicja ta nie zawiera szczególnych warunków w zakresie charakteru prawnego podmiotu prowadzącego żłobek bądź klub dziecięcy, gdyż obejmuje „*każdą jednostkę organizacyjną*”. W związku z tym przyjmujemy, że odnosi się ona zarówno do publicznych jak i niepublicznych żłobków i klubów dziecięcych.

Zgodnie z treścią art. 7 ust. 2 pkt 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przyjmujemy, iż zwolnienie to obejmuje wyłącznie żłobki i kluby dziecięce. Nie będzie ono miało zatem zastosowania do innego rodzaju placówek wychowawczo – opiekuńczych, a także przedszkoli, dla których ustawodawca uregulował odrębnie zwolnienie w podatku od nieruchomości (art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Zwolnienie żłobków i klubów dziecięcych zostało umiejscowione w katalogu zwolnień podmiotowych. Jednakże należy zwrócić uwagę, także na częściowo przedmiotowy charakter tego zwolnienia.

Z treści przepisu jednoznacznie wynika, iż podmioty prowadzące żłobek lub klub dziecięcy zwolnione są z podatku od nieruchomości w zakresie *nieruchomości zajętych na prowadzenie żłobka lub klubu dziecięcego*. Dlatego też, w sytuacji, kiedy nieruchomość jedynie częściowo wykorzystywana będzie na prowadzenie tego rodzaju działalności, zwolnieniu podlegać będzie wyłącznie ta część nieruchomości, która przeznaczona jest na jej prowadzenie.

Obowiązujące od 1 stycznia 2018 r. zwolnienie dotyczy podatników podatku od nieruchomości. Zatem w sytuacji, kiedy podmiot prowadzący żłobek bądź klub dziecięcy jest **właścicielem** nieruchomości bezspornie może on skorzystać ze zwolnienia.

Kontrowersje pojawiają się natomiast w przypadku, gdy podmiot prowadzący żłobek czy też klub dziecięcy jedynie **wynajmuje** nieruchomość, w której prowadzi swoją działalność. Wówczas należy wyróżnić dwie sytuacje:

- jeżeli wynajmującym nieruchomość jest podmiot publiczny, podatnikiem podatku od nieruchomości staje się najemca. W związku z tym, jeżeli najemca prowadzi żłobek lub klub dziecięcy będzie mógł skorzystać z omawianego zwolnienia;
- jeżeli wynajmującym jest podmiot prywatny, to w dalszym ciągu to on pozostaje podatnikiem podatku od nieruchomości. W takiej sytuacji podmiot prowadzący żłobek lub klub dziecięcy, będący najemcą nieruchomości de facto pozbawiony jest prawa do skorzystania ze zwolnienia.

Opisany powyżej kształt podmiotowy zwolnienia budzi wątpliwości. Literalna wykładania przepisów pozbawia bowiem najemców lokali od osób prywatnych możliwości korzystania z takiego zwolnienia. Sytuacja taka prowadzi do nieuzasadnionego różnicowania podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej.

W naszej ocenie, przy zastosowaniu wykładni funkcjonalnej, ze zwolnienia w zakresie prowadzonych żłobków i klubów dziecięcych powinni korzystać również najemcy nieruchomości dokonujący najmu od osób prywatnych, a wykorzystywanych do działalności w zakresie żłobków i klubów dziecięcych.

Oświadczamy, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz, że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu kontroli skarbowej.

Z poważaniem

(

Załącznik:

1. Potwierdzenie opłaty za wniosek