

Rodzaj dokumentu	- Indywidualna interpretacja
Sygnatura	- WPOiE/III/AR/3110/6/111/2010
Data	- 2010-03-12
Autor	- Prezydent Miasta Szczecin
Temat	- Opodatkowanie pomieszczeń oddanych przez uczelnie
Słowa kluczowe	- Podatek od nieruchomości

Nasz znak: WPOiE/III/AR/3110/6/111/2010

Data: 2010-03-12

Interpretacja indywidualna

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa /tekst jednolity Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późniejszymi zmianami/, oraz upoważnienia Prezydenta Miasta Szczecin z dnia 01 czerwca 2007 r. Nr WO-I/AW/0113-3/116/07 w sprawie wydawania decyzji administracyjnych, postanowień i zaświadczeń w zakresie postępowania podatkowego dotyczącego podatków i opłat lokalnych

uznają:

stanowisko Strony polegające na tym, że oddawanie przez X podmiotom trzecim w ramach normalnego gospodarowania składnikami majątku na podstawie umów cywilnoprawnych (m.in. umów najmu, dzierżawy, użytkowania, użyczenia itp.), odpłatnie bądź nieodpłatnie, nieruchomości (pomieszczeń), których X jest właścicielem (wieczystym użytkownikiem), do czasowego korzystania (w tym również do korzystania przez określoną liczbę godzin) bądź na czas nieokreślony na cele związane z prowadzeniem przez te podmioty działalności gospodarczej, nie powoduje powstanie obowiązku podatkowego ciężącego na X w zakresie podatku od nieruchomości – **za nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 10-02-2010 r. X zwrócił się do tutejszego organu podatkowego z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego – przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

X (zwany dalej „X” lub „*Uczelnią*”) jest uczelnią publiczną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2005 r., nr 164, poz. 1365 późn. zm.), utworzoną na podstawie ustawy z dnia 05 września 2008 r. o utworzeniu X (Dz. U. z 2008 r., nr 180, poz. 110).)

X działa na podstawie Statutu nadanego przez Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

Zgodnie z treścią art.13 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym oraz § 2 Statutu do podstawowych zadań uczelni należy:

- 1) kształcenie studentów w celu ich przygotowania do pracy zawodowej,
- 2) wychowywanie studentów w poczuciu odpowiedzialności za państwo polskie, za umacnianie zasad demokracji i poszanowania praw człowieka,
- 3) prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych oraz świadczenie usług badawczych,
- 4) kształcenie i promowanie kadr naukowych,
- 5) upowszechnianie i pomnażanie osiągnięć nauki, kultury narodowej i techniki, w tym poprzez gromadzenie i udostępnianie zbiorów bibliotecznych i informacyjnych,
- 6) kształcenie w celu zdobywania i uzupełniania wiedzy,
- 7) stwarzanie warunków do rozwoju kultury fizycznej studentów, oraz działanie na rzecz społeczności lokalnych i regionalnych.

Uczelnia może także prowadzić domy studenckie i stołówki studenckie (*art. 14 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym*), a także prowadzić działalność gospodarczą, jeżeli jest ona wyodrębniona organizacyjnie i finansowo od działalności, o której mowa w przepisie art. 13 i art. 14 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, w zakresie i formach określonych w statucie (*art. 7 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym w związku z art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej*).

Zgodnie z § 73 Statutu X „*uczelnia może prowadzić wyodrębnioną działalność gospodarczą*) określoną w art. 7 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym. Działalność ta może być prowadzona w zakresie handlu i usług. Działalność tę prowadzą jednostki organizacyjne utworzone przez rektora na wniosek kanclerza, za zgodą senatu. Jednostki te działają na podstawie regulaminów wydanych przez rektora na wniosek kanclerza”

X w ramach normalnego gospodarowania składnikami majątku, zawiera z podmiotami trzecimi umowy cywilnoprawne (m.in. umowy najmu, umowy dzierżawy), na podstawie których oddaje tym podmiotom do czasowego korzystania (w tym również do korzystania przez określoną liczbę godzin) bądź na czas nieokreślony, odpłatnie i nieodpłatnie, nieruchomości (pomieszczenia), których jest właścicielem. Podmioty trzecie składniki te wykorzystują bądź na cele prowadzenia działalności gospodarczej bądź na potrzeby własne nie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

W przypadku gdy podmioty trzecie wykorzystują składniki majątku X na cele prowadzonej przez nie działalności gospodarczej, X opodatkowuje te składniki podatkiem od nieruchomości.

Podkreślenia wymaga fakt, iż w/w gospodarowanie składnikami majątku przez X nie odbywa się w ramach prowadzenia przez X działalności gospodarczej, albowiem działalność ta nie została wyodrębniona organizacyjnie i finansowo od działalności podstawowej X, tj. wskazanej w treści przepisu art. 13 ust. i art. 14 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym w zw. z § 2 Statutu a także nie nosi znamion działalności gospodarczej, o której mowa w art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r.

o swobodzie działalności gospodarczej. W związku z czym, gospodarowania tego nie można kwalifikować jako działalności gospodarczej X w rozumieniu przepisu art. 7 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym lecz wyłącznie należy rozpatrywać ją w kategoriach normalnego gospodarowania składnikami majątku uczelni czasowo nie wykorzystywanymi na potrzeby własne.

W związku z powyższym wnioskodawca zadał następujące pytanie:

„Czy oddawanie przez X podmiotom trzecim w ramach normalnego gospodarowania składnikami majątku na podstawie umów cywilnoprawnych (m.in. umów najmu, dzierżawy, użytkowania, użyczenia itp.), odpłatnie bądź nieodpłatnie, nieruchomości (pomieszczeń), których X jest właścicielem (wieczystym użytkownikiem), do czasowego korzystania (w tym również do korzystania przez określoną liczbę godzin) bądź na czas nieokreślony na cele związane z prowadzeniem przez te podmioty działalności gospodarczej, powoduje powstanie obowiązku podatkowego ciążącego na X w zakresie podatku od nieruchomości?”

Stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego przedstawia się następująco:

Zdaniem wnioskodawcy, oddawanie przez X podmiotom trzecim w ramach normalnego gospodarowania składnikami majątku na podstawie umów cywilnoprawnych (m.in. umów najmu, dzierżawy, użytkowania, użyczenia itp.), odpłatnie bądź nieodpłatnie, nieruchomości (pomieszczeń których X jest właścicielem (wieczystym użytkownikiem), do czasowego korzystania (w tym również do korzystania przez określoną liczbę godzin) bądź na czas nieokreślony na cele związane z prowadzeniem przez te podmioty działalności gospodarczej, nie powoduje powstania obowiązku podatkowego ciążącego na X w zakresie podatku od nieruchomości, albowiem oddawanie to odbywa się w ramach normalnego gospodarowania przez X składnikami majątku, a nie w ramach prowadzonej w tym zakresie przez X działalności gospodarczej.

Na uzasadnienie powyższego stanowiska wnioskodawca wskazuje następujące argumenty.

Zgodnie z brzmieniem przepisu art. 91 ust. 1 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, *działalność uczelni, o której mowa w art. 13 ust. 1 i art. 14, podlega zwolnieniu z podatku dochodowego, podatku od towarów i usług, podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od czynności cywilnoprawnych na zasadach określonych w odrębnych ustawach.* Zgodnie zaś z art. 7 ust. 2 pkt. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, *od podatku od nieruchomości zwalania się uczelnie, jednakże zwolnienie to nie dotyczy przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą.*

Art. 7 ust. 2 pkt. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprowadza zwolnienie podmiotowe od uiszczania podatku od nieruchomości, a zatem zwolnienie to należy interpretować i odnosić wyłącznie i w całości do uczelni jako podmiotu prawa i zarazem podatnika podatku od nieruchomości. W konsekwencji oznacza to, iż co do zasady, uczelnia — jako podatnik jest zwolniona od płacenia podatku od nieruchomości, chyba że sama uczelnia wykorzystuje przedmiot opodatkowania na cele związane z prowadzoną przez siebie działalnością gospodarczą poza działalnością wymienioną w art. 106 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym.

Norma z art. 7 ust. 2 pkt 1 dotyczy więc jedynie sytuacji, gdy uczelnia prowadzi działalność gospodarczą w przedmiocie opodatkowania, a nie kiedy w tym przedmiocie działalność prowadzi podmiot trzeci na podstawie umowy cywilnoprawnej.

Zatem w sytuacji, gdy:

- 1) uczelnia wykorzystuje nieruchomości stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla prowadzenia działalności określonej w art. 13 ust. 1 oraz w art. 14 w zw. z art. 106 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym - wówczas korzysta ze zwolnienia od podatku od nieruchomości, na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,
- 2) uczelnia wykorzystuje nieruchomości stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej polegającej na oddawaniu nieruchomości lub ich części osobom trzecim na podstawie umów cywilnoprawnych, która to działalność wypełnia przesłanki określone w art. 7 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym w związku z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej - wówczas zobowiązana jest do zapłaty podatku od nieruchomości.

Utrata zwolnienia podmiotowego wskazanego w treści przepisu art. 7 ust. 2 pkt. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczy zatem sytuacji, gdy to sama uczelnia prowadzi działalność gospodarczą w przedmiocie opodatkowania, a nie kiedy w tym przedmiocie działalność prowadzi podmiot trzeci na podstawie umowy cywilnoprawnej.

W kontekście powyższego, wnioskodawca wskazuje na błędne, jego zdaniem, stanowisko organów administracji podatkowej, w zakresie obciążania uczelni obowiązkiem uiszczania podatku od nieruchomości. Organy te uznają, iż uczelnia traci zwolnienie od podatku od nieruchomości wskazane w przepisie art. 7 ust. 2 pkt. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w przypadku wykorzystania składników jej majątku do prowadzenia działalności gospodarczej i to bez względu na to, czy działalność tę prowadzi sama uczelnia, czy też podmiot trzeci (tak: *pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 14 listopada 2005 r., LK-833/KM/05/593 „Zakres zwolnienia szkół wyższych z podatku od nieruchomości „*)

Zdaniem wnioskodawcy powyższa interpretacja jest nieprawidłowa z uwagi na to, że:

- 1) w art. 7 ust. 2 pkt. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawarte jest zwolnienie o charakterze podmiotowym, a zatem dotyczy jedynie sytuacji, gdy to sama uczelnia prowadzi działalność gospodarczą w przedmiocie opodatkowania, a nie kiedy w tym przedmiocie działalność prowadzi podmiot trzeci na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej z uczelnią
a ponadto,
- 2) podatek od nieruchomości jest podatkiem o charakterze majątkowym, a nie dochodowym, co oznacza, iż przedmiotem opodatkowania jest majątek,

którego podatnik jest: właścicielem, posiadaczem samoistnym bądź też użytkownikiem wieczystym. Z powyższych względów podatnikami tego podatku nie są podmioty władające daną nieruchomością jako posiadacze zależni. Podatek ten nie powinien być zatem traktowany jako podatek od działalności gospodarczej (dochodowy), ponieważ powstanie obowiązku podatkowego po stronie podatnika związane jest z samym faktem posiadania majątku i osobą która ten majątek posiada samoistnie, bądź jest jego właścicielem, a nie z prowadzoną w tym majątku przez podmiot trzeci działalnością gospodarczą.

W kontekście powyższego, skoro utrata zwolnienia podmiotowego wskazana w przepisie art. 7 ust. 2 pkt. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczy jedynie sytuacji, gdy to sama uczelnia prowadzi działalność gospodarczą w przedmiocie opodatkowania, a nie kiedy w tym przedmiocie działalność prowadzi podmiot trzeci na podstawie umowy cywilnoprawnej, toteż ustalenia wymaga fakt, kiedy działalność prowadzona przez uczelnię ma *charakter* działalności gospodarczej w rozumieniu przepisu art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej w związku art. 7 Prawo o szkolnictwie wyższym, tj. czy uczelnia oddając czasowo nie wykorzystywane przez siebie składniki mienia (nieruchomości/pomieszczenia) na rzecz osób trzecich na podstawie umów cywilnoprawnych prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu ww. przepisów.

Ażeby w/w czynności wykonywane przez uczelnię miały charakter prowadzenia działalności gospodarczej muszą łącznie zostać spełnione przesłanki określone w art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i art. 7 Prawo o szkolnictwie wyższym.

A zatem zgodnie z treścią:

- 1) art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej - działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły
- 2) art. 7 Prawo o szkolnictwie wyższym - uczelnia może prowadzić działalność gospodarczą wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo od działalności, o której mowa w art. 13 i 14, w zakresie i formach określonych w statucie.

W kontekście powyższego należy stwierdzić, iż w przypadku X nie są spełnione w/w przesłanki, albowiem czynności wykonywane przez X polegające na czasowym oddawaniu nie wykorzystywanych przez siebie składników mienia (nieruchomości/pomieszczenia) na rzecz osób trzecich na podstawie umów cywilnoprawnych nie mają charakteru zarobkowego jako jednego z podstawowych źródeł przychodów a także zorganizowanego i ciągłego połączonego z wyodrębnieniem organizacyjnym i finansowym tej działalności od podstawowej działalności uczelni. X w Szczecinie nie prowadzi bowiem w przedmiotowym zakresie działalności, która byłaby wyodrębniona organizacyjnie i finansowo od jego

działalności podstawowej, tj. wskazanej w treści przepisu art. 13 ust. 1 i art. 14 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym w zw. z 2 Statutu,

W świetle powyższego czynności wykonywane przez X polegające na czasowym oddawaniu nie wykorzystywanych przez siebie składników mienia (nieruchomości/pomieszczenia) na rzecz osób trzecich na podstawie umów cywilnoprawnych — nie mają charakteru prowadzenia działalności gospodarczej.

Niezależnie od powyższego brak możliwości przypisania ww. działalności przymiotu działalności gospodarczej, zdaniem wnioskodawcy, potwierdza również wykładnia systemowa przepisów prawa. Przepis art. 98 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, w pkt. 7 wskazuje, iż przychodami uczelni publicznej są w szczególności przychody z działalności gospodarczej, podczas, gdy w pkt. 9 tegoż przepisu wymienia się przychody ze sprzedaży składników własnego mienia oraz z odpłatności za korzystanie z tych składników przez osoby trzecie na podstawie umowy najmu, dzierżawy albo innej umowy. Ustawodawca zatem celowo wyróżnił te dwie kategorie, żeby wskazać na odrębność działalności gospodarczej od zwykłego zarządzania przez uczelnię majątkiem własnym, które to przynosi korzyści w postaci pożytków z rzeczy. Zdaniem wnioskodawcy, oddawanie przez uczelnię podmiotom trzecim, odpłatnie bądź nieodpłatnie do czasowego korzystania nieruchomości, nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w zw. z art. 7 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, z uwagi na fakt, iż aktywność ta należy traktować w kategorii zarządu majątkiem własnym i tym samym czerpaniem z niego pożytków cywilnych z rzeczy.

Powyższe stanowisko wnioskodawcy zaprezentowane w niniejszym wniosku znajduje potwierdzenie w treści wyroku Sądu Najwyższego z dnia 04 grudnia 2002 r., III RN 213/2001, w którym Sąd ten stwierdza, iż” *O utracie przez szkołę wyższą prawa do korzystania ze zwolnienia podatkowego, w tym zwolnienia od podatku od nieruchomości które przysługuje jej na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 12 września 1990 r. o szkolnictwie wyższym (Dz. U Nr 65, poz. 385 ze zm.) w związku z art. 7 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.), nie może przesądzać wynajęcie przez szkołę lokali użytkowych w budynku stanowiącym jej własność innemu podmiotowi, który prowadzi działalność gospodarczą, lecz dopiero ustalenie, że wynajmując te lokale szkoła wyższa prowadzi działalność gospodarczą (art. 27 ust. 2 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o szkołach wyższych)”.*

Reasumując zdaniem wnioskodawcy:

oddawanie przez X podmiotom trzecim na podstawie umów cywilnoprawnych (m.in. umów najmu, dzierżawy, użytkowania, użyczenia itp.), odpłatnie bądź nieodpłatnie, nieruchomości (pomieszczeń), których X jest właścicielem (wieczystym użytkownikiem), do czasowego korzystania (w tym również do korzystania przez określoną liczbę godzin) bądź na czas nieokreślony na cele związane z prowadzeniem przez te podmioty działalności gospodarczej nie spełnia kryteriów prowadzenia przez X działalności gospodarczej (art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w zw. z art. 7 Prawo o szkolnictwie wyższym) a stanowi jedynie normalne gospodarowanie składnikami majątku uczelni i w związku z przedmiotowym charakterem zwolnienia w podatku od nieruchomości (art. 7 ust. 2

pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) czynności takie nie powodują powstania po stronie X obowiązku podatkowego w zakresie uiszczania podatku od tych nieruchomości.

Organ podatkowy stwierdza, że stanowisko wnioskodawcy przedstawione we wniosku, jest nieprawidłowe.

Zgodnie z treścią art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, od podatku od nieruchomości zwalnia się uczelnie, z tym, że zwolnienie nie dotyczy przedmiotów opodatkowania zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Istotne jest w treści przepisu sformułowanie „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. 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, wbrew twierdzeniu wnioskodawcy, czy nieruchomość jest zajmowana w ramach normalnego gospodarowania składnikami majątku na podstawie zawieranych umów cywilnoprawnych (między innymi umów najmu, dzierżawy, użytkowania, użyczenia) odpłatnie bądź nieodpłatnie, do czasowego korzystania lub na czas określony. Istotny z punktu widzenia omawianego przepisu, jest sam fakt fizycznego zajmowania nieruchomości w celu prowadzenia działalności gospodarczej.

Należy tu również, przywołać pismo Ministerstwa Finansów – Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 14 listopada 2005 r., LK – 833/KM/05/593 w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości, nieruchomości szkół wyższych. Interpretacja zawarta w w/w piśmie odnosi się już do aktualnego stanu prawnego, gdzie Ministerstwo jednoznacznie wskazuje, iż *„Po 1 września 2005 r. nieruchomości uczelni, jeżeli zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem art. 106 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości ze stawkami najwyższymi, określonymi w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a, pkt 2 lit. b oraz pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.”*

Z powyższego wynika, że obowiązek uiszczenia podatku od nieruchomości, oddawanej innemu podmiotowi w celu prowadzenia działalności gospodarczej, ciąży na właścicielu nieruchomości – uczelni - bez względu na to czy szkoła wyższa sama prowadzi działalność gospodarczą czy też nie.

Ponadto organ podatkowy wskazuje, że wydane w podobnych sprawach rozstrzygnięcia innych organów podatkowych dotyczą tylko i wyłącznie sprawy rozstrzygniętej i nie wiążą innych organów.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania w organie podatkowym i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę.

Jednocześnie informuje się, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Pouczenie

Od niniejszej interpretacji przysługuje stronie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, za pośrednictwem Prezydenta Miasta Szczecin. Skargę można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Prezydenta Miasta Szczecin, do usunięcia naruszenia prawa. Termin do złożenia wezwania do usunięcia naruszenia prawa wynosi 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o treści wydanej interpretacji. Termin na wniesienie skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wynosi 30 dni od dnia doręczenia stronie odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ takiej odpowiedzi nie udzieli, w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.

Otrzymuje:

- 1) a/a
- 2) adresat.