



Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu

ul. Zielona 8, 61-851 Poznań

tel.: 61 85 95 710; fax: 61 85 31 332; e-mail: poznan@rio.gov.pl

adres do korespondencji: skrytka pocztowa nr 223; 60-967 Poznań 9

Poznań, dnia 30 września 2019 r.

WA-0280/75/2019

Pan

Przemysław Majchrzak

Wójt

Gminy Wągrowiec

W związku z wnioskiem z dnia 26 sierpnia 2019 r., doręczonym w dniu 30 sierpnia 2019 r., dotyczącym podatku od nieruchomości płaconego przez zakład budżetowy, Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu informuje, co następuje.

Regionalne izby obrachunkowe, jako organy nadzoru i kontroli nad gminami (art. 1 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych - Dz. U. z 2016 r. poz. 561, z późn. zm.) nie sprawują nadzoru o charakterze uprzednim, tzn. mającym na celu eliminację potencjalnych naruszeń porządku prawnego, lecz sprawują nadzór następczy (weryfikacyjny), tj. zmierzający do skorygowania już zaistniałych nieprawidłowości (por. Paweł Chmielnicki, „Akty nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego w Polsce”, LexisNexis, Warszawa 2006, str. 27). Ponadto korygowanie tych nieprawidłowości nie następuje w sposób dowolny, lecz dokonywane jest w ramach określonej działalności regionalnych izb obrachunkowej, tj. działalności stricte nadzorczej wynikającej art. 11 i art. 18 powołanej ustawy, a poniekąd także w działalności kontrolnej, poprzez formułowanie stosownych wniosków w wystąpieniu pokontrolnym (art. 9 powołanej ustawy). Natomiast działalność regionalnych izb obrachunkowych wynikająca z art. 13 ust. 11 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, polegająca na udzielaniu wyjaśnień w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych, ma jedynie na celu wzmocnienie funkcji instruktażowej izb i jest realizowana „obok” zasadniczych jej funkcji, czyli wspomnianego już nadzoru i kontroli, a ponadto nie może ona zastępować udzielania pomocy prawnej gminom przez adwokatów czy też radców prawnych.

W świetle powyższego można uznać, że regionalne izby obrachunkowe nie są podmiotami, które uprawnione byłyby najpierw do wskazania należytego sposobu postępowania, a następnie jego kontrolowania lub nadzorowania, gdyż byłoby to niezgodne

z istotą sprawowanego nadzoru, kolidowałoby z zadaniami nadzorczymi i kontrolnymi i naruszałoby samodzielność gminy.

Przenosząc powyższe na grunt przedmiotowego wniosku należy wskazać – w odniesieniu do trzeciego z zadanych pytań – że przesądzenie, który konkretnie budynek spośród budynków posiadanych przez Gminny Zakład Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w Wągrowcu (dalej: „GZGKiM w Wągrowcu”) podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a który podlega zwolnieniu na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, z późn. zm.) nie należy do tut. Izby, lecz do Gminy. Tutejsza Izba uprawniona jest jedynie do udzielenia ogólnych wyjaśnień co do stosowania wskazanych we wniosku przepisów, a nie do rozwiązywania konkretnej i indywidualnej sprawy wnoszącego wniosek i udzielania porad prawnych.

Natomiast w zakresie dwóch pozostałych pytań należy wskazać na ich przedmiotową nieadekwatność w odniesieniu do wskazanych w rubryce B. 3 wniosku konkretnych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które miałyby być przedmiotem wyjaśnienia w zakresie ich stosowania ze strony RIO w Poznaniu.

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dodany został do ustawy z dniem 1 stycznia 2016 r. przez ustawę z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2015 r. poz. 1283). Od tego dnia przepis ten stanowi, że „zwalnia się od podatku od nieruchomości: grunty i budynki lub ich części, stanowiące własność gminy, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów”.

Przepis ten statuuje zwolnienie z podatku od nieruchomości, którego zakresem objęte zostały określone (nie wszystkie) przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Z przepisu art. 2 ust. 1 pkt 1-3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, określającego przedmiot podatku od nieruchomości wynika, że „opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Mocą art. 7 ust. 1 pkt 15 omawianej ustawy zwolnieniem objęte zostały „grunty i budynki lub ich części”, a więc przedmioty wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy, natomiast ze zwolnienia wyłączone zostały budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, tj. przedmiot opodatkowania wymieniony w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy.

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 15 powołanej ustawy mówi o „gminie”, a także o „innych niż gmina jednostkach sektora finansów publicznych”. W związku z tym może pojawić się wątpliwość, czy na tle tego przepisu pod pojęciem „gmina” należy rozumieć także jej zakład budżetowy, czy też zakład budżetowy jest „inną niż gmina jednostką sektora finansów publicznych”. Mając na uwadze przepis art. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869, z późn. zm.) wskazujący, że sektor finansów publicznych tworzą m.in. jednostki samorządu terytorialnego (art. 9 pkt 2), a także samorządowe zakłady budżetowe (art. 9 pkt 4) należy – w ocenie tut. Izby – przyjąć, że na tle art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych samorządowy zakład budżetowy nie mieści się w pojęciu „gminy” użytym w tym przepisie, lecz jest „inną niż gmina jednostką sektora finansów publicznych”.

W konsekwencji należy uznać, że na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnieniem objęte zostały grunty i budynki lub ich części, które stanowią własność gminy, nie zostały przekazane w posiadanie samorządowemu zakładowi budżetowemu i nie są przez gminę (rozumianą tak, jak to wskazano wyżej) zajęte na działalność gospodarczą. Natomiast „grunty i budynki lub ich części” będące w posiadaniu samorządowego zakładu budżetowego, niezależnie od tego, czy są przez ten zakład zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej czy też nie, nie są objęte zwolnieniem (zajęcie „gruntów i budynków lub ich części” odnosi się bowiem do „gminy”, a nie do „innej niż gmina jednostek sektora finansów publicznych”).

W uzupełnieniu można wskazać, że z uzasadnienie projektu ustawy zmieniającej wynika, że:

- „potrzeba wprowadzenia zwolnienia sprowadza się do wyeliminowania tych przypadków, w których gmina występująca jako podmiot prawa publicznego, pobiera podatek od "siebie samej", czyli gminy jako podmiotu cywilnoprawnego (właściciela nieruchomości)” oraz że
- „podatkiem od nieruchomości w dalszym ciągu objęte będą, stanowiące własność gminy, grunty i budynki lub ich części znajdujące się w posiadaniu samorządowych zakładów i samorządowych jednostek budżetowych, a także innych podmiotów”.

Wnioskodawca wskazał także na przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 i pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepisy te stanowią odpowiednio, że:

- **art. 2 ust. 1 pkt 3** - „opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”,
- **art. 1a ust. 1 pkt 3** – „użyte w ustawie określenia oznaczają: grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące

w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a”, przy czym

- **art. 1a ust. 2a** przewiduje, że „do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:
 - 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;
 - 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d;
 - 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2018 r. poz. 1202, z późn. zm.), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania;
 - 4) gruntów:
 - a) przez które przebiegają urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r. poz. 1025, 1104, 1629, 2073 i 2244 oraz z 2019 r. poz. 80), wchodzące w skład przedsiębiorstwa przedsiębiorcy prowadzącego działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej lub zajmującego się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej,
 - b) zajętych na pasy technologiczne stanowiące grunt w otoczeniu urządzeń, o których mowa w lit. a, konieczny dla zapewnienia właściwej eksploatacji tych urządzeń,
 - c) zajętych na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urządzeń, o których mowa w lit. a, służących do przesyłania lub dystrybucji ropy naftowej, paliw ciekłych lub paliw gazowych, lub transportu wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej, które zostały określone w odrębnych przepisach
- **art. 1a ust. 1 pkt 4** – „użyte w ustawie określenia oznaczają: działalność gospodarcza - działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, 1479, 1629, 1633 i 2212)”.

Tak więc zgodnie z przepisami art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 i pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców.

Wskazując na te przepisy wnioskodawca we wniosku o wyjaśnienia, w okolicznościach faktycznych, wskazał na budynek, a przepis art. 2 ust. 1 pkt 3 (w związku z przepisami wskazanymi we wniosku) dotyczy budowli lub ich części. W konsekwencji przepis ten nie znajduje w tych okolicznościach faktycznych zastosowania.

Z kolei mienie wskazane we wniosku o wyjaśnienia, takie jak: hydrofonie, oczyszczalnie ścieków czy sieci wodociągowe, mogłoby być rozpatrywane w aspekcie opodatkowania ich na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jednakże wymagałoby to dokonania uprzedniej kwalifikacji tego mienia jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy, a wyjaśnienie tego przepisu nie było przedmiotem wniosku o wyjaśnienia.

Ponadto rozważania w powyższym zakresie powinny być poczynione łącznie z analizą przepisu art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (w szczególności art. 3 ust. 1 pkt 4), gdyż to ten przepis, a nie przepis art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy pozwala na stwierdzenie podmiotu zobowiązanego do uiszczenia podatku od nieruchomości od określonego przedmiotu opodatkowania i udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy to zakład budżetowy jest podatnikiem w odniesieniu do danego przedmiotu opodatkowania. Przepis art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych również nie został objęty przez wnioskodawcę zakresem wniosku o wyjaśnienia.

Wychodząc poza zakres wniosku o udzielenie wyjaśnień tut. Izba wskazuje ogólnie na kwestie, które mogą być pomocne w samodzielnym rozstrzygnięciu sformułowanych w nim wątpliwości.

Przede wszystkim należy wskazać, że stosowanie przepisów prawa materialnego pozostaje w ścisłym związku z ustaleniami dotyczącymi stanu faktycznego sprawy. Nie można na podstawie ogólnie przedstawionych okoliczności faktycznych rozstrzygnąć co do opodatkowania podatkiem od nieruchomości poszczególnych przedmiotów opodatkowania GZGKiM w Wągrowcu i to co do zbiorczo ujętej działalności tego zakładu budżetowego.

Z opisu stanu faktycznego wynika, że GZGKiM w Wągrowcu wykonuje „zadania o charakterze użyteczności publicznej należące do zadań własnych gminy, dotyczące bieżącego i nieprzerwanego zaspokajania zbiorowych potrzeb mieszkańców poprzez świadczenie usług powszechnie dostępnych” we wskazanym we wniosku zakresie. Na podstawie tylko tak przedstawionych okoliczności nie można jednoznacznie przesadzić, czy ta działalność jest działalnością gospodarczą. Wykonywanie tej działalności wskazuje na prowadzenie gospodarki komunalnej, co jeszcze nie oznacza, że jest to działalność gospodarcza. Zauważa to również Marek Szydło wskazując, że definicja „gospodarki komunalnej” „nie rozstrzyga też jednoznacznie, czy gospodarka komunalna jest działalnością mającą ze swojej istoty gospodarczy charakter, czy też może mieścić się tutaj również działalność niegospodarcza,

zwłaszcza zaś działalność o charakterze administracyjnym” (Szydło Marek, Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz Opublikowano: Oficyna 2008. Komentarze Lex).

Autor ten wskazuje także, „że pojęcie "gospodarka" jest przez ekonomistów rozumiane jako działalność gospodarcza, co mogłoby mylnie sugerować, że również określenie „gospodarka komunalna” powinno być pojmowane w znaczeniu komunalnej (samorządowej) działalności gospodarczej. Wniosek taki byłby jednak z całą pewnością nietrafny, gdyż ustawodawca jednoznacznie stwierdził, że gospodarka komunalna to po prostu działalność jednostek samorządu terytorialnego polegająca „na wykonywaniu przez te jednostki zadań własnych”. Tymczasem wykonywanie przez jednostki samorządowe zadań własnych może przybierać postać działalności o bardzo różnym charakterze. Z jednej strony może to być rzeczywiście działalność o charakterze typowo gospodarczym, polegająca na uczestniczeniu danej jednostki w obrocie gospodarczym (tj. w rynkowej wymianie dóbr lub usług), realizowana w formach prawa prywatnego. Z drugiej jednak strony wykonywanie przez gminę, powiat czy województwo zadań własnych równie dobrze może też przybierać postać działalności o charakterze *stricte* administracyjnym, dokonywanej w formach prawa administracyjnego (np. w formach władczych) i niezwiązanej w żadnym wypadku z występowaniem w obrocie gospodarczym (występowaniem na rynku)”.

W kontekście możliwości uznania GZGKiM w Wągrowcu za podatnika podatku od nieruchomości od budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej należy jednak przede wszystkim podnieść, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

- a) wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- b) jest bez tytułu prawnego.

Dlatego też należy rozstrzygnąć, w oparciu o ten przepis, czy GZGKiM w Wągrowcu będąc trwałym zarządcą albo administratorem danych składników majątkowych może w ogóle być uznany za podatnika, mając na uwadze, że na tle tego przepisu,

1) w aspekcie administrowania:

- WSA w Warszawie w wyroku z dnia 17 listopada 2011 r. (sygn. akt III SA/Wa 2799/10) wskazał, że w piśmiennictwie (vide L. Etel Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ABC 2008.) w komentarzu do art. 3 ustawy wskazano m.in., „iż obok umów,

których przedmiotem jest swoiście rozumiany "zarząd", w praktyce można się spotkać z bardzo do nich zbliżonymi umowami o administrowanie nieruchomością. Umowy te są zawierane z osobami fizycznymi i prawnymi, które zobowiązują się do podejmowania określonej w umowie działalności na bazie majątku stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Umowy te mają w praktyce bardzo zróżnicowaną treść. W piśmiennictwie wskazuje się, że z tego powodu niemożliwe jest udzielenie jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy zawsze z umową o administrowanie łączy się określone władztwo nad rzeczą, a w efekcie opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. Jeżeli na mocy tej umowy "administrator" uzyskuje władanie nieruchomością i prowadzi na niej działalność we własnym imieniu, a nie w imieniu właściciela, staje się on posiadaczem zależnym, a przez to podatnikiem podatku od nieruchomości. W przypadku gdy z zawartej umowy wynika, że "administrator" działa na rzecz i w imieniu właściciela, umowa ta upodabnia się do umów o świadczenie usług, o których mowa w art. 750 k.c. Zawarcie takiej umowy nie jest wystarczającą przesłanką do opodatkowania "administratora" podatkiem, ponieważ nie jest on posiadaczem zależnym tejże nieruchomości”;

- WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 12 marca 2013 r. (sygn. akt I SA/GI 891/12) stwierdził, że „administrowanie i zarządzanie gminnym zasobem komunalnym nie stanowi posiadania samoistnego, gdyż wynika z umowy zawartej z gminą, na rzecz której i w imieniu której, podmiot wykonuje określone czynności”;

2) w odniesieniu do trwałego zarządu:

- NSA w wyroku z dnia 7 grudnia 2011 r. (sygn. akt II FSK 945/10) podał, że „podatnikiem może być również osoba, której posiadanie wynika "z innego tytułu prawnego". W literaturze podkreśla się, że przez "tytuł prawny", o którym mowa w omawianym przepisie należy rozumieć m.in. zarząd, użytkowanie (art. 252 K.c.) oraz inne szczególne formy prawne gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego (por. L. Etel: podatek od nieruchomości, rolny, leśny. Warszawa 2005, s. 167). Rozpatrujący sprawę skład orzekający podziela pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2006 r. (sygn. akt II FSK 1090/05), że przykładem innego tytułu prawnego posiadania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. jest przekazanie nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego uprawniona jest też teza, że ów "inny tytuł prawny" (uprawniający do samodzielnego korzystania z nieruchomości) pochodzić winien także od właściciela. Stosownie natomiast do postanowień art. 3 ust. 1 u.p.o.l. podatnikami

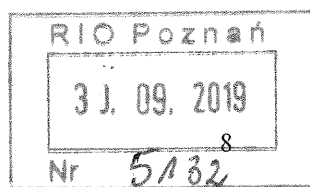
podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej. Przymiot podatnika podatku od nieruchomości posiada zatem również jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, na rzecz której przekazano nieruchomość w trwały zarząd. Jest ona posiadaczem nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.”;

- WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 22 sierpnia 2019 r. (sygn. akt I SA/OI 785/18) wskazał co do nieruchomości i obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, że „podatnikami są (...) posiadacze, przy czym chodzi tu przede wszystkim o posiadanie zależne, wynikające z umów zawartych z właścicielem (...), z innego tytułu prawnego lub bez niego. W u.p.o.l. nie zdefiniowano terminu "posiadanie". Zgodnie z art.336 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964r. Kodeks cywilny (Dz.U z 2018r., poz.1025 ze zm.) posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Posiadanie nie jest prawem podmiotowym, lecz stanem faktycznym o dużej doniosłości prawnej.

Zgodnie z ustawą o gospodarce nieruchomościami trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Instytucja trwałego zarządu zawiera w swej konstrukcji prawnej elementy posiadania w rozumieniu art. 336 Kodeksu cywilnego, a trwały zarządca jest posiadaczem nieruchomości”;

- WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 13 marca 2017 r. ocenił, że „skoro zatem skarżący, posiadający status samorządowej jednostki budżetowej Gminy J. W., występujący w obrocie prawnym jako tzw. statio municipii może posiadać również podmiotowość prawnopodatkową w zakresie podatku od nieruchomości, a instytucja trwałego zarządu jest przykładem posiadania z "innego tytułu prawnego" w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a/ u.p.o.l., to może być również podatnikiem podatku od nieruchomości – z tytułu posiadania przekazanych jej w trwały zarząd nieruchomości i obiektów budowlanych, w tym budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w zakresie, w jakim realizuje zadania własne Gminy w dziedzinie użyteczności publicznej”. W ocenie tut. Izby orzeczenie to można odnieść także do zakładu budżetowego.

Stanowisko prezentowane przez Izbę nie stanowi wiążącej interpretacji prawa, a jedynie pogląd Izby w zakresie objętym pytaniem.



PREZES IZBY
[Signature]
Cezaryna Wróblewska