

Sławno, dnia 21... maja 2018 r.

Wójt Gminy Sławno
ul. M. C. Skłodowskiej 9
70-100 Sławno

RBF.310. / .2018

Pan XXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXX

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Sławno (dalej: Organ) działając na podstawie art. 14j §1 i §3, w związku z art. 14c, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800 z późn. zm.), w związku ze złożonym w dniu 22 lutego 2018 r. wnioskiem Pana XXXXXXXX XXXXXXXX zam. ul. XXXXXX XX XX-XXX XXXXXXX (dalej: Wnioskodawca) - o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości,

uznaje stanowisko Wnioskodawcy:

- 1. z zakresie pytania pierwszego za nieprawidłowe,**
- 2. w zakresie pytania drugiego za nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

Pan XXXXXXXXXXXX zam. ul. XXXXXXX XX XXX XXX XXXXXX w dniu 22 lutego 2018 r. wniósł o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z zakresie podatku od nieruchomości wedle zapisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w odniesieniu do zdarzenia przyszłego.

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

I. Stan faktyczny przedstawiony we wniosku:

Na podstawie umowy dzierżawy z dnia XXXXXXXXX r., zawartej pomiędzy wnioskodawcą, a Skarbem Państwa – Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe – Nadleśnictwo XXXXXX z siedzibą w XXXXXXXX – reprezentowanym przez Nadleśniczego, wnioskodawca stał się dzierżawcą gruntu zadrzewionego i zakrzewionego (Lz) położonego na działce nr XXX w obrębie XXXXXXXX gminy Sławno, z przeznaczeniem na urządzenie strzelnicy o charakterze rekreacyjno-sportowym, z zachowaniem celów i zadań gospodarki leśnej.

Zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 7 pkt 10 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, przy czym zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Jako, że wnioskodawca nie prowadzi jakiegokolwiek działalności gospodarczej, także w obszarze w/w gruntu zadrzewionego i zakrzewionego, podlega przedmiotowemu zwolnieniu w zakresie podatku od nieruchomości.

Kolejno, obiekt (grunt) ten stał się przedmiotem zainteresowania ze strony stowarzyszenia działającego na podstawie przepisów ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (Dz. U. z 2017r., poz.210) oraz ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. u. z 2017 r. poz. 1463 ze zm.) – będącego klubem sportowym, którego jednym z celów statutowych jest prowadzenie wśród dzieci i młodzieży działalności w zakresie oświaty, nauki i techniki oraz kultury fizycznej i sportu, w szczególności rysu historycznego, rozwoju myśli konstrukcyjnej broni i amunicji oraz szkolenia w zakresie uprawiania strzelectwa sportowego.

Stowarzyszenie to prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 34 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach przy zast. art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie prowadzenia działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.)¹. Środki uzyskiwane z działalności gospodarczej są w całości przekazywane na realizację celów statutowych stowarzyszenia. Władze stowarzyszenia nie pobierają jakiegokolwiek wynagrodzenia z tytułu sprawowanych funkcji. Działalność klubu nie jest nastawiona na zysk.

Prowadzenie działalności przez klub sportowy podyktowane jest stanowiskiem, iż organizacja pozarządowa może korzystać ze sponsoringu tylko wtedy jeśli prowadzi działalność gospodarczą. Chociaż możliwe jest odróżnienie sponsoringu od reklamy, to jednak formalna klasyfikacja sponsoringu jako usługi reklamowej (dla potrzeb podatkowych), powoduje, że może on być realizowany przez organizację pozarządową tylko w ramach działalności gospodarczej (*vide: <http://poradnik.ngo.pl/sponsoring>*). Przy czym działalność ta prowadzona jest za pomocą mediów społecznościowych i strony internetowej.

¹ z dniem 30 kwietnia 2018 r. weszła w życie ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz.646)

Wskazany klub sportowy posiada licencję uprawniającą do udziału we współzawodnictwie sportowym w dyscyplinach wchodzących w skład sportu strzeleckiego, nadaną przez władze Polskiego Związku Strzelectwa Sportowego w oparciu o Regulamin nadawania licencji uprawniających kluby do udziału we współzawodnictwie sportowym w sporcie strzeleckim, wydany w oparciu o treść art.13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie oraz § 27 pkt 18 statutu Polskiego Związku Strzelectwa Sportowego.

II. Zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku:

Jako, że wnioskodawca nie jest zainteresowany prowadzeniem działalności gospodarczej, a chce udostępnić strzelnicę wszystkim mieszkańcom gminy Sławno i powiatu sławieńskiego, zainteresowanym strzelectwem sportowym i rekreacyjnym, rozważa on umożliwienie stowarzyszeniu – klubowi sportowemu zrzeszonemu w ramach Polskiego Związku Strzelectwa Sportowego, korzystania z obiektu strzelnicy sportowo – rekreacyjnej na podstawie umowy nieodpłatnego użytkowania, tj. zgodnie z treścią art. 252 Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2017 r. poz. 459 ze zmian.) w wyniku czego rzeczony klub sportowy stałby się posiadaczem zależnym w/w gruntu, w rozumieniu art.336 Kodeksu cywilnego, który stanowi, iż 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).

Udostępnienie strzelnicy mieszkańcom gminy Sławno i powiatu sławieńskiego wiąże się z obowiązkiem zapewnienia obecności na terenie strzelnicy osób posiadających co najmniej uprawnienia prowadzących strzelanie, tj. zgodnie z treścią § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 15 marca 2000 r. w sprawie wzorcowego regulaminu strzelnic (Dz. U. z 2000 r., nr 18, poz. 234 ze zm.). Co więcej, przeprowadzenie zawodów notyfikowanych przez Polski Związek Strzelectwa Sportowego wymaga ich organizacji przez klub sportowy zrzeszony w ramach Polskiego Związku Strzelectwa Sportowego.

Zgodnie z treścią art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki lub ich części zajęte wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu, z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, oraz grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży.

W ślad za wyjaśnieniem Ministra Finansów z dnia 6 września 2005 r. w sprawie o sygnaturze LK-833/AP/05/563 (Biul. Sk. z 2005 r., nr 6), wskazać należy, iż zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach, stowarzyszenie jest dobrowolnym, samorządnym, trwałym zrzeszeniem o celach niezarobkowych. Jednak art. 34 ustawy stanowi, że stowarzyszenie może prowadzić działalność gospodarczą, według ogólnych zasad określonych w odrębnych przepisach, a dochód z tej działalności służy realizacji celów statutowych i nie może być przeznaczony do podziału pomiędzy jego

członków. Zgodnie z art. 8 ust. 1 stowarzyszenie podlega obowiązkowi wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego. Art. 50 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. z 2017 r., poz. 700 ze zm.) stanowi, że jeżeli podmiot wpisany do rejestru stowarzyszeń podejmuje działalność gospodarczą, podlega obowiązkowi wpisu także do rejestru przedsiębiorców. Z powyższego wynika, że cele stowarzyszenia nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, jednak dopuszczono prowadzenie przez stowarzyszenia działalności gospodarczej na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Należy przy tym zauważyć, że zwolnienie przysługuje podmiotom, które są wpisane w Krajowym Rejestrze Sądowym jako stowarzyszenia i działają na podstawie ustawy Prawo o stowarzyszeniach.

W tym miejscu należy wskazać, iż zgodnie z treścią § 1 pkt 4 uchwały Nr XXIX/147/2005 Rady Gminy Sławno z dnia 2 grudnia 2005 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie gminy Sławno, zwalnia się od podatku od nieruchomości, budynki, grunty, budowle lub ich części będące w posiadaniu klubów sportowych.

Rzeczona uchwała nie dokonuje rozróżnienia pomiędzy klubem sportowym w formie stowarzyszenia prowadzącego działalność sportową wedle treści art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie, wpisanego do Krajowego Rejestru Sądowego zgodnie z treścią art. 12 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach, czy klubem sportowym w formie stowarzyszenia zwykłego w rozumieniu przepisów rozdziału VI ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach, a uczniowskim klubem sportowym w rozumieniu art. 4 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie. Dlatego też zasadnym jest twierdzenie, że przedmiotowe zwolnienie dotyczy wszystkich klubów sportowych bez względu na ich formę organizacyjną i fakt prowadzenia tudzież nie prowadzenia działalności gospodarczej.

Ustawodawca nie wskazał, że działalność stanowiąca podstawę zwolnienia nie może mieć odpłatnego charakteru, a jedynie, że nie może to być działalność gospodarcza. Art. 1a ust. 1 pkt.4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje, że za działalność gospodarczą uważa się działalność opisaną w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Jeżeli więc stowarzyszenie prowadzi działania przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych to nawet, jeżeli są one działalnością odpłatną, to będzie mogło skorzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości.

Jeżeli zatem teren strzelnicy nie będzie związany z działalnością gospodarczą a służyć będzie działalności statutowej – jako przeważającej działalności, to wówczas nie można go uznać za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Na gruncie podatku od nieruchomości decydujące jest główne przeznaczenie nieruchomości i dominujący sposób ich wykorzystania. W treści art. 45 ustawy z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji (Dz. U. z 2017 r., poz. 1839 ze zm.), ustawodawca wyraźnie wskazał, iż broń palna oraz inna broń zdolna do rażenia celów na odległość może być używana w celach szkoleniowych i sportowych tylko na strzelnicach. Tym samym

przeznaczenie strzelnicy jest oczywiste. Natomiast dominującym sposobem wykorzystania strzelnicy przez klub sportowy będzie prowadzenie działalności statutowej w postaci m.in. szkoleń dla dzieci i młodzieży w przedmiocie bezpiecznego zachowania na strzelnicach, budowy broni palnej, budowy amunicji, historii rozwoju myśli technologicznej broni palnej, a także treningów strzeleckich oraz zawodów strzeleckich.

III. Pytanie wnioskodawcy do przedstawionego zdarzenia przyszłego:

1. Czy nieodpłatne użytkowanie przez stowarzyszenie działające na podstawie przepisów ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (Dz. U. z 2017 r., poz. 210) oraz ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. U. z 2017 r., poz. 1463 ze zm.) – **będące klubem sportowym** prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu art. 34 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach przy zastosowaniu art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.) **nieruchomości wymienionej w treści wniosku, na podstawie umowy nieodpłatnego użyczenia zawartej pomiędzy wnioskodawcą a klubem, spowoduje powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, ciążącego na wnioskodawcy, pomimo, że nie prowadzi on działalności gospodarczej na w/w nieruchomości?**
2. Czy nieodpłatne użytkowanie przez stowarzyszenie działające na podstawie przepisów ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (Dz. U. z 2017 r., poz. 210) oraz ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. U. z 2017 r., poz. 1463 ze zm.) – **będące klubem sportowym** prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu art. 34 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach przy zastosowaniu art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.) **nieruchomości wymienionej w treści wniosku, na podstawie umowy nieodpłatnego użyczenia zawartej pomiędzy wnioskodawcą a klubem, spowoduje powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, ciążącego na stowarzyszeniu?**

IV. Stanowisko wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem:

1. W ocenie wnioskodawcy, gdy nie prowadzi on działalności gospodarczej w obszarze w/w gruntu zadrzewionego i zakrzewionego, podlega on zwolnieniu w zakresie podatku od nieruchomości zgodnie z treścią art.7 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.
2. W ocenie wnioskodawcy, użytkowanie przez klub sportowy jako posiadacza zależnego w/w gruntu zadrzewionego i zakrzewionego nie spowoduje powstania u tego stowarzyszenia obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości z uwagi na zwolnienie w tym zakresie w oparciu o treść uchwały nr XXIX/147/2005 Rady Gminy Sławno z dnia 2 grudnia 2005 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień

w podatku od nieruchomości na terenie Gminy Sławno wydanej na mocy art. 7 ust.3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

3. W ocenie wnioskodawcy, oddanie w bezpłatne użytkowanie w/w gruntu zadrzewionego i zakrzewionego klubowi sportowemu, nie spowoduje u wnioskodawcy powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, jako, że nie będzie on osiągał z tytułu umowy użyczenia jakiegokolwiek przychodu, a sam wnioskodawca jest, a klub sportowy byłby, na mocy w/w przepisów podmiotem zwolnionym od podatku od nieruchomości w związku z posiadaniem zależnym w/w gruntu zadrzewionego i zakrzewionego, przeznaczonego do realizacji celów statutowych w zakresie kultury fizycznej i sportu wśród dzieci i młodzieży m. in. zamieszkującej w obszarze gminy Sławno i powiatu sławieńskiego

V. Ocena stanowiska wnioskodawcy:

Podatek od nieruchomości jest podatkiem lokalnym, na co zresztą wskazuje nazwa ustawy, która go reguluje – ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych² (dalej u.p.o.l.). Podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym³ w odróżnieniu od innych typów podatków, np. podatków dochodowych (podatek dochodowy od osób prawnych lub fizycznych) lub też podatków obrotowych (podatek od towarów i usług). Przedmiotem opodatkowania tym podatkiem jest bowiem posiadany majątek, a konkretnie nieruchomości (grunty, budynki, budowle), a nie np.: uzyskiwane z nich dochody. Obciążenie tym podatkiem zależy od rodzaju i sposobu wykorzystywania majątku. Zgodnie bowiem z art. 5 u.p.o.l. np.: wykorzystywanie majątku do prowadzenia działalności gospodarczej powoduje stosowanie wyższych stawek podatku niż przy wykorzystywaniu majątku do innych celów.

Na potrzeby niniejszej interpretacji należy określić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz podatnika na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także wyjaśnić możliwość i zakres stosowania zwolnień podatkowych w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego i opisu zdarzenia przyszłego, bowiem Wnioskodawca konsekwentnie myli wskazane pojęcia.

Przedmiot podatku od nieruchomości określony został w art. 2 ust. 1 i ust.2 u.p.o.l.:
„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.
2. *Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.”*

Pojęcie gruntu ma swoje ustalone znaczenie prawne. zgodnie z art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁴ (dalej K.c.) grunty to część powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności. Prawodawca podatkowy

² tekst jednolity Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.

³ por. C. Kosikowski, E. Ruśkowski: *Finanse i prawo finansowe*, Wydaw. Agencji ER, Białystok 1994, s. 181

⁴ tekst jednolity Dz. u. z 2017 r. poz. 459 ze zm.

, przez grunty, nie rozumie budynków, które są trwale z gruntem związane. Grunty i budynki – mimo, że stanowią w tej sytuacji jedną nieruchomość – nie stanowią łącznego przedmiotu opodatkowania.

Punktem wyjścia dla ustalenia prawidłowego sposobu opodatkowania gruntu jest ustalenie symbolu, pod jakim jest on sklasyfikowany w ewidencji gruntów i budynków. W przypadku gruntu kluczowe znaczenie mają zapisy ewidencji gruntów i budynków, która zgodnie z art. 21 § 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne⁵ (dalej P.g.k.) stanowi podstawę do wymiaru podatków. Zasada ta znajduje potwierdzenie w poszczególnych ustawach regulujących podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Na potrzeby niniejszej interpretacji należy ustalić sposób opodatkowania gruntów oznaczonych w ewidencji geodezyjnej jako Lz – grunty zadrzewione i zakrzewione.

Zgodnie z art. 68 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków⁶ (wydanym na podstawie art. 26 ust. 2 P.g.k.) grunty leśne dzielą się na:

1. lasy, oznaczone symbolem - Ls;
2. grunty zadrzewione i zakrzewione, oznaczone symbolem - Lz.

Rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów i budynków w sposób wyraźny rozróżnia grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych (Lzr), które zalicza do użytków rolnych oraz grunty zadrzewione i zakrzewione (Lz), które zalicza do gruntów leśnych.

Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁷). Z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym⁸ wynika, że opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna. Za las w rozumieniu ustawy uważa się grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy – Ls (art. 1 ust. 2). Grunty oznaczone jako Lz nie mogą być opodatkowane podatkiem rolnym, gdyż nie stanowią użytku rolnego. Nie mogą być także opodatkowane podatkiem leśnym, gdyż nie są lasem (nie mieszczą się w definicji lasu z ustawy o podatku leśnym, mimo, iż są gruntem leśnym). Natomiast zgodnie z art. 2 ust. 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w sposób negatywny określa co podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – a mianowicie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, ani podatkiem leśnym. Do kategorii gruntów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem rolnym ani podatkiem leśnym należą m.in. grunty zadrzewione i zakrzewione (Lz). Z powyższego wynika wprost,

⁵ tekst jednolity Dz. U. z 2017 poz. 2101 ze zm.

⁶ tekst jednolity Dz. u. z 2016 r. poz. 1034 ze zm.

⁷ Tekst jednolity Dz. U. z 2017 r. poz. 1892 ze zm.

⁸ tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1821

że grunty oznaczone w ewidencji gruntów i budynków jako Lz powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

Tak więc wskazane we wniosku o interpretację grunty strzelnicy oznaczone symbolem Lz **stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości**. Sposób użytkowania gruntu może wpływać na możliwość zastosowania wobec gruntów zwolnienia od podatku od nieruchomości albo wysokość stawki podatku.

Zatem organ podatkowy za błędne uznaje stwierdzenie wnioskodawcy (znajdujące się w opisie zdarzenia przyszłego), że: „Jeżeli (...) teren strzelnicy nie będzie związany z działalnością gospodarczą a służyć będzie działalności statutowej – jako przeważającej działalności, to wówczas nie można go uznać za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości”.

Zakres podmiotowy podatku od nieruchomości został określony w art. 3 ust. 1 i ust. 2 u.p.o.l.: „1. 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 wieczystymi 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.

2. Obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład ~~Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego~~ Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe - ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.”

Podmiotowość prawnopodatkowa (bycie podatnikiem) to zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków prawnopodatkowych. Istotne jest to, że nie istnieje ogólna podmiotowość podatkowa. Na gruncie każdego podatku występuje odrębny krąg podatników.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. podatnikami są także podmioty, które są posiadaczami zależnymi nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego lub posiadanie nie opiera się na żadnym tytule prawnym. Zasada ta nie dotyczy przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład ~~Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub~~ będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe. W takim wypadku obowiązek podatkowy ciąży – zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy – na jednostkach organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Skarb Państwa jako osoba prawna, w stosunkach cywilnoprawnych jest podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych.

Skarb Państwa jest osobą prawną, co wynika z art. 33 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (dalej K. c.). W stosunkach cywilnoprawnych jest on podmiotem praw

i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nie należącego do innych państwowych osób prawnych (art. 34 K. c.). Skarb Państwa jest jednak osobą prawną o szczególnym charakterze, różniącą się od innych osób prawnych, nie zarządza on bowiem żadną częścią mienia państwowego, gdyż całe mienie znajduje się z zarządzie innych państwowych osób prawnych lub państwowych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Czynności związane z zarządzaniem wykonują państwowe jednostki organizacyjne.

Art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach⁹ (zwana dalej u.o.l.) stanowi, że lasami stanowiącymi własność Skarbu Państwa zarządza Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (dalej Lasy Państwowe).

W ramach sprawowanego zarządu Lasy Państwowe prowadzi gospodarkę leśną, gospodarują gruntami i innymi nieruchomościami oraz ruchomościami związanymi z gospodarką leśną, a także prowadzą ewidencję majątku Skarbu Państwa oraz ustalają jego wartość (ust. 3 u.o.l.). Są to podstawowe zadania realizowane przez Lasy Państwowe. Zarząd, regulowany przepisami ustawy o lasach, jest formą gospodarowania lasami pozostającymi w faktycznym, fizycznym władaniu Lasów Państwowych, które jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, czynią to z mocy ustawy, reprezentując w ten sposób Skarb Państwa, co wynika bezpośrednio z art. 32 u.o.l. Lasy Państwowe jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentują Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia. Taki sposób ustanowienia zarządu ma zasadnicze znaczenie dla weryfikacji podmiotu zobowiązanego do regulowania podatku w sytuacjach zawarcia umów najmu na zarządzane nieruchomości lub ich części.

Lasy (art. 39 u.o.l.), pozostające w zarządzie Lasów Państwowych, mogą być za zgodą dyrektora regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych wdzierżawione przez Nadleśniczego, z zachowaniem celów i zadań gospodarki leśnej określonych w planie urządzenia lasu. Inne nieruchomości, o których mowa w art. 4 ust. 3 u.o.l., pozostające w zarządzie Lasów Państwowych mogą być wdzierżawiane i wynajmowane przez Nadleśniczego również za zgodą dyrektora regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych. Dotyczy to nieruchomości, na których w ramach sprawowanego zarządu Lasy Państwowe prowadzą gospodarkę leśną, gospodarują gruntami i innymi nieruchomościami oraz ruchomościami związanymi z gospodarką leśną, a także prowadzą ewidencję majątku skarbu Państwa oraz ustalają jego wartość. Tak więc biorąc pod uwagę formę administrowania mieniem leśnym Skarbu Państwa umowy zawierane przez Nadleśniczego należy traktować, jako umowy zawarte bezpośrednio z właścicielem.

Jeżeli zatem osoba fizyczna lub prawna albo jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej zawiera umowę ze Skarbem Państwa Państwowym Gospodarstwem

⁹ tekst jednolity Dz. U. z 2017 poz. 788 ze zm.

Leśnym Lasy Państwowe reprezentowanym przez Nadleśniczego, to umowę taką należy traktować jak wyżej wskazano jako zawartą bezpośrednio z właścicielem.

Powyższe stanowisko ugruntowało się między innymi w oparciu o uchwałę pięciu sędziów NSA z dnia 19 sierpnia 1996 r.¹⁰ „*Lasy Państwowe, jako państwowa jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, reprezentują Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia i w konsekwencji takiej regulacji jednostki organizacyjne Lasów Państwowych /Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych, regionalne dyrekcje Lasów Państwowych i nadleśnictwa/ reprezentują Skarb Państwa w stosunkach cywilnoprawnych w zakresie swego działania /art. 32 ust. 1 i 2, art. 33 ust. 3 pkt 1, art. 34 ust. 1 pkt 1 i art. 35 ust. 1 pkt 1 ustawy/. Skoro więc Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nie należącego do innych państwowych osób prawnych, to każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest de iure civili czynnością Skarbu Państwa, gdyż jednostki te działają w imieniu i na rachunek Skarbu Państwa /uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 14 października 1994 r., OSNIC 1995, nr 3 poz. 40/. W konsekwencji stroną stosunków cywilnych zawieranych przez jednostki organizacyjne Lasów Państwowych w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej jest Skarb Państwa jako właściciel lasów państwowych, a ustawowe umocowanie organów jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych polega na reprezentowaniu Skarbu Państwa.*”

W podjętej uchwale stwierdzono, że w przypadku, gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej z jednostkami organizacyjnymi Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe przekazano w posiadanie zależne nieruchomości stanowiącą własność Skarbu Państwa, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na mocy art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹¹ (obecnie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a o.p.o.l.) na posiadaczu zależnym. Wynika to z faktu, iż czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej (Lasów Państwowych) jest z punktu widzenia prawnego czynnością Skarbu Państwa. Jednostki takie działają bowiem w imieniu i na rachunek Skarbu Państwa. Teza ta - co do meritum - pozostaje wciąż aktualna, bowiem nie uległy zmianie istotne w sprawie przepisy ustawy o lasach oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Posiadacz, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. jest podatnikiem tylko w odniesieniu do nieruchomości państwowych i komunalnych. Z treści tego przepisu wynika, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, jeżeli mają określony tytuł prawny do korzystania z nieruchomości lub obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem (umowa). Warunkiem więc odpowiedzialności podatkowej posiadacza zależnego jest zawarcie umowy z właścicielem¹². Z kontekstu przepisu wynika, iż „inny tytuł prawny” nie może być umową. Gdyby innym tytułem prawnym była także umowa to nie miałyby sensu wprowadzanie w analizowanym przepisie ograniczenia

¹⁰ sygn. akt FPK 9/96 (opublikowany na stronie internetowej CBOSA).

¹¹ zmieniony ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 200, poz. 1683]

¹² uchwała pięciu sędziów NSA z dnia 19 sierpnia 1996 r., sygn. akt FPK 9/96 (opublikowana na stronie internetowej CBOSA).

dotyczącego strony umowy (musi być nią właściciel), skoro takiego ograniczenia podmiotowego nie ma w wypadku „innego tytułu prawnego”. Wskutek tego podmiot będący podnajemcą przedmiotu opodatkowania będącego własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Podatnikiem w takim wypadku jest ta osoba, która zawarła umowę z właścicielem.

Z przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego wynika, iż w dniu XXXXX r. na podstawie umowy zawartej ze Skarbem Państwa – Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe Nadleśnictwo XXXXX - reprezentowanym przez Nadleśniczego, stał się dzierżawcą gruntu zadrzewionego i zakrzewionego (Lz) położonego na działce nr XXX w obrębie XXXXX z przeznaczeniem na urządzenie strzelnicy o charakterze rekreacyjno-sportowym, z zachowaniem celów i zadań gospodarki leśnej.

W świetle powyższych rozważań i przytoczonych przepisów prawa należy uznać, iż grunty oznaczone w ewidencji gruntów i budynków symbolem Lz podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. **Podatnikiem podatku od nieruchomości z tytułu posiadania nieruchomości na podstawie umowy zawartej z Lasami Państwowymi jest Wnioskodawca – Pan XXXXX XXXXXX.**

Z przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego wynika, iż wnioskodawca rozważa umożliwienie stowarzyszeniu – klubowi sportowemu zrzeszonemu w ramach Polskiego Związku Strzelectwa Sportowego, korzystania z obiektu strzelnicy sportowo – rekreacyjnej na podstawie umowy nieodpłatnego użytkowania, tj. zgodnie z treścią art. 252 K.c. w wyniku czego rzeczony klub sportowy stałby się posiadaczem zależnym w/w gruntu, w rozumieniu art.336 K.c., który stanowi, iż 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).

Stowarzyszenie – klub sportowy, po zawarciu umowy z Wnioskodawcą będzie podnajemcą przedmiotu opodatkowania będącego własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, ale - jak zaznaczono wyżej - **nie będzie podatnikiem podatku od nieruchomości, będzie nim dalej Wnioskodawca.**

Obowiązek podatkowy definiowany jest w art. 4 Ordynacji podatkowej jako wynikająca z ustaw podatkowych (w tym wypadku z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego (tutaj – podatku od nieruchomości). W zakresie powstania obowiązku podatkowego ordynacja podatkowa odsyła do ustaw szczegółowych – precyzując wyłącznie, że obowiązek podatkowy powstaje w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawach. Istnienie obowiązku podatkowego jest niezbędne do powstania zobowiązania podatkowego czyli obowiązku uiszczenia skonkretyzowanego już świadczenia określanego mianem podatku.

Obowiązek podatkowy jest instytucją obiektywną w tym znaczeniu, że o jego powstaniu nie decyduje wola podmiotów nim objętych (podatników)¹³. Na powstanie obowiązku podatkowego nie ma więc wpływu żadna umowa cywilnoprawna (zawarte w niej postanowienia) ani też zawinione bądź niezawinione działanie podatnika (por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 listopada 2009 r.¹⁴). W orzecznictwie wskazuje się, że w treść zobowiązania podatkowego nie można ingerować w drodze stosunków prywatnoprawnych, a także, iż to na podatniku ciąży takie zobowiązanie i w drodze żadnej skutecznej umowy z osobą trzecią nie może być ono na nią przeniesione. Żadne postanowienia umowne nie mogą modyfikować obowiązków podatkowych wynikających z mocy ustawy¹⁵. Okoliczności przesądzające o powstaniu obowiązku podatkowego muszą wynikać z ustawy podatkowej. Ustalenie ich może nastąpić po analizie dwóch kategorii przepisów, których należy poszukiwać na gruncie każdej ustawy podatkowej. Pierwsza kategoria tych regulacji dotyczy zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku, druga zaś odnosi się do momentu, w którym obowiązek podatkowy zaczyna ciążyć i kiedy wygasa. W kontekście przepisów dotyczących zakresu podmiotowo-przedmiotowego ustawy należy ustalić, kto jest w danym podatku podatnikiem i od czego to świadczenie należy zapłacić. Szukając przepisów wyznaczających, kto jest podatnikiem, należy pamiętać, że ustawodawca może posługiwać się jednym z dwóch zapisów. Po pierwsze, może być to formuła, w której jest mowa o tym, że obowiązek podatkowy ciąży na określonym podmiocie. Po drugie, może być to rozwiązanie, w którym się wskazuje, że podatnikiem jest określony podmiot. Odnosząc się do zakresu przedmiotowego, przepisy mogą wskazywać określone stany faktyczne lub prawne, które wywołują konsekwencje w postaci powstania obowiązku podatkowego w danym podatku. Może być to np. okoliczność faktyczna polegająca na uzyskaniu dochodu, która rodzi skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych lub prawnych. Okolicznością prawną może być natomiast np. nabycie własności określonej nieruchomości, powodujące powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, rolnym lub leśnym.

Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, w stosunku do Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie faktycznym, powstał z dniem 1 maja 2017 r., zgodnie z art. 6 ust. 1 u.p.o.l.: „Obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Należy jednak podkreślić, że przepis ten nie wymienia wprost tych okoliczności, a zatem powinno się to określenie interpretować jako zaistnienie jakiegokolwiek zdarzenia skutkującego, zgodnie z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości (np. nabycie własności, wejście w posiadanie przedmiotu opodatkowania).

¹³ wyrok WSA we Wrocławiu z 29 listopada 2013 r., I SA/Wr 1285/13, LEX nr 1483519.

¹⁴ sygn. akt I SA/Po 479/09 (opublikowane na stronie internetowej CBOSA).

¹⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z 19 maja 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 485/15; wyrok WSA w Krakowie z 7 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 2075/11 (opublikowane na stronie internetowej CBOSA), a także postanowienie NSA z 23.11.2007 r., I FSK 1453/06, LEX nr 494268.

W odniesieniu do zdarzenia przyszłego jakim będzie zawarcie przez Wnioskodawcę ze stowarzyszeniem – klubem sportowym umowy nieodpłatnego użytkowania nieruchomości należy stwierdzić, iż w stosunku do stowarzyszenia nie powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, bowiem stowarzyszenie nie będzie podatnikiem podatku od nieruchomości. Umowa cywilnoprawna zawarta pomiędzy najemcą i podnajemcą nie jest traktowana jak umowa zawarta z właścicielem i nie powoduje przeniesienia obowiązku podatkowego z najemcy na podnajemcę (pytanie drugie).

W następstwie przekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe powstaje konieczność zapłaty podatku w określonej kwocie, w określonym czasie i w określonym miejscu. Ze zobowiązaniem podatkowym będziemy mieli do czynienia, w przypadku gdy nastąpi konkretyzacja zobowiązania podatnika. Musi ona dotyczyć trzech elementów, tj. wysokości należności oraz terminu i miejsca, w którym wpłata powinna nastąpić.

Nie zawsze obowiązek podatkowy przekształci się w zobowiązanie podatkowe. Zobowiązanie to nie powstanie, np. jeśli podatnik skorzysta z określonego zwolnienia podatkowego, do którego będzie uprawniony na podstawie przepisów szczególnych zawartych np. w aktach kształtujących konstrukcję poszczególnych podatków (zwolnienie może także wynikać z uchwał rad gmin). Zwolnienie podatkowe powoduje, że istniejący obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie, natomiast w przypadku gdy to zwolnienie się traci, powstaje zobowiązanie podatkowe, którego główną treścią jest obowiązek zapłaty¹⁶.

Na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych grunty oznaczone jako Lz- grunty zadrzewione i zakrzewione korzystają z ustawowego zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 10 u.p.o.l., za wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. **Zwolnienie to organ podatkowy stosuje z urzędu, dlatego też w stosunku do Wnioskodawcy nie następuje konkretyzacja obowiązku podatkowego przejawiająca się ustaleniem kwoty zobowiązania podatkowego w decyzji wymiarowej.**

Stan ten nie ulegnie zmianie dopóki wypełnione są przesłanki wynikające z art. 7 ust. 1 pkt 10 u.p.o.l., tj. o ile grunty nie zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, nawet pomimo zawarcia ze stowarzyszeniem – klubem sportowym umowy nieodpłatnego użytkowania nieruchomości.

W opisie stanu faktycznego oraz w opisie stanowiska Wnioskodawca wskazał, iż: „*Jako, że wnioskodawca nie prowadzi jakiegokolwiek działalności gospodarczej, także w obszarze w/w gruntu zadrzewionego i zakrzewionego, podlega przedmiotowemu zwolnieniu w zakresie podatku od nieruchomości.*”. Organ zwraca uwagę, iż **zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 10 u.p.o.l. dotyczy przedmiotu opodatkowania, czyli gruntu oznaczonego symbolem Lz, a nie osoby podatnika.** To grunt korzysta z ustawowego zwolnienia od podatku.

¹⁶ L. Etel (red.) Ordynacja podatkowa. Komentarz. WPK-2017 – komentarz, stan prawny: 20 kwietnia 2017 r., art. 5 M. Popławski, Lex

Po zawarciu umowy ze stowarzyszeniem – klubem sportowym wnioskodawca będzie mógł korzystać ze zwolnienia wynikającego z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. gdzie ustawodawca zwalnia od podatku od nieruchomości: „*grunty, budynki lub ich części zajęte wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu, z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, oraz grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży;*”

Przepis zawiera dwie przesłanki uprawniające do zwolnienia. Pierwsza ma charakter przedmiotowo-podmiotowy. Po pierwsze zwolnienie obejmuje określone nieruchomości lub ich części, jeżeli są zajęte przez wskazany ustawowo podmiot (stowarzyszenie) na oznaczony cel (zajęcie nieruchomości na prowadzenie enumeratywnie wymienionej działalności - wyłącznie w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu - jedynie wśród dzieci i młodzieży). Druga umożliwi skorzystanie z prawa do zwolnienia w przypadku zajęcia gruntu trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży. Przy czym konieczne jest, aby oddane w użytkowanie nieruchomości lub ich części zostały zajęte na potrzeby owych celów statutowych.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji pojęcia "zajęte", a więc zgodnie z podstawowymi zasadami wykładni prawa w procesach interpretacji należy przyjąć domniemanie, że ustawodawca posługuje się językiem powszechnym. Oznacza to, że należy przyjąć takie znaczenie terminów i zwrotów użytych w tekście przepisów prawnych, jakie mają one w języku powszechnym, tj. w języku etnicznym, w jego najczęściej spotykanej, powszechnej postaci¹⁷. Zgodnie z definicjami zawartymi w słowniku języka polskiego¹⁸ „zająć”, „zajmować” oznacza „zapełnić (zapełniać), wypełnić (wypełniać) sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię, zaś „zająć się”, „zajmować się” oznaczają „zacząć coś robić, lub pracować nad czymś, wykonywać jakąś pracę” (podobnie Słownik Języka Polskiego PWN¹⁹). Z kolei pod pojęciem „wykonać”, „wykonywać” należy rozumieć „wprowadzać w czyn, zrobić coś; uczynić, urzeczywistnić, zrealizować, spełnić”²⁰. Zatem przez "zajęcie" nieruchomości lub ich części, należy rozumieć faktyczne, rzeczywiste wykonywanie konkretnych czynności, działań na nieruchomości (gruncie, budynku, lokalu) powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu wynikającego ze statutu stowarzyszenia²¹. Analogiczne stanowisko zajął także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 czerwca 2014 r.²² - dokonując wykładni przedmiotowego pojęcia na gruncie art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l.: *"normatywna treść pojęcia "zajęte na prowadzenie działalności statutowej pożytku publicznego" wskazuje na stan aktualny przedmiotu. Zatem tylko i wyłącznie w sytuacji gdy dana nieruchomość lub jej część jest zajęta przez fundację na prowadzenie statutowej działalności pożytku publicznego będzie mogła skorzystać z omawianego zwolnienia od podatku"*.

¹⁷ B. Brzeziński "Wykładnia prawa podatkowego (w:) B. Brzeziński (red) Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. funkcjonowanie, Toruń 2009, s.425.

¹⁸ S. Dubisz (red.), Uniwersalny słownik języka polskiego, t.5 Warszawa 2003 s. 468

¹⁹ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/zaj%C4%85%C4%87.html>

²⁰ M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, t. 3, Warszawa 1992 s. 807-808

²¹ wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Go 683/12 (opublikowany na stronie internetowej CBOSA).

²² sygn. akt II FSK 271/14 (opublikowany na stronie internetowej CBOSA).

Biorąc pod uwagę reguły wykładni systemowej zewnętrznej²³, nie powinno być najmniejszych wątpliwości, iż status danego podmiotu jako stowarzyszenia, należy ustalać w oparciu o ustawę z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach²⁴. Pojęcie „stowarzyszenie” ma ugruntowane znaczenie w języku prawnym, nadane przez wspomnianą ustawę. W związku z tym przy ustalaniu zakresu zwolnienia po podatku od nieruchomości z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.o.p.l. należy posilkować się przepisami ustawy Prawo o stowarzyszeniach²⁵.

Tym samym gdy grunty i budynki lub ich części są wykorzystywane przez stowarzyszenie (na potrzeby prowadzenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu) - zwolnienie to obejmuje nieruchomości jedynie wówczas, gdy są one **wyłącznie** zajęte na te cele. Będzie tak, gdy dane stowarzyszenie wykorzystuje grunt lub budynek (lub ich część) na działalność tylko wśród dzieci i młodzieży w tym zakresie, z całkowitym wyłączeniem innych osób oraz innego rodzaju działalności. Przy czym nieruchomości objęte tym zwolnieniem nie muszą stanowić własności stowarzyszenia, a jedynie winny być przez nie zajmowane np.: na podstawie umowy najmu, użyczenia, dzierżawy albo bez tytułu prawnego.

Jeżeli zatem z danego obiektu mogą korzystać wszyscy, w tym dzieci i młodzież, to zwolnienia nie ma - nie jest bowiem spełniony warunek wyłączności zajęcia gruntu lub budynku na te cele. Podobnie warunku wyłączności nie będzie, gdy poza działalnością wymienioną w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. jest – nawet okazjonalnie – prowadzony inny rodzaj działalności. Również jeżeli z gruntu strzelnicy korzysta stowarzyszenie na prowadzenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w określonych dniach bądź godzinach, a później mogą z niej korzystać inne osoby np. po uiszczeniu opłaty lub nawet za darmo - nie ma zwolnienia - ponieważ strzelnica nie jest zajęta wyłącznie na preferowany rodzaj działalności. **I tak opisane przez Wnioskodawcę w opisie zdarzenia przyszłego udostępnienie strzelnicy wszystkim mieszkańcom Gminy Sławno i powiatu sławieńskiego zainteresowanych sportem strzeleckim wykluczy możliwość stosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.**

Grunty i budynki lub ich części wykorzystywane na wskazane w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. cele mogą być zwolnione, **gdy są one realizowane jedynie przez stowarzyszenia i jedynie gdy mieści się to w ich działalności statutowej**. Zwolnieniu podlega wyłącznie ta część nieruchomości, którą stowarzyszenie wykorzystuje do prowadzenia działalności statutowej²⁶. *A contrario* ze zwolnienia od podatku nie może korzystać grunt i budynek który jest w posiadaniu podmiotu niemającego statusu stowarzyszenia, nawet w przypadku gdy

²³ A. Bielska-Brodziak „Wykładnia systemowa zewnętrzna” (w:) A. Bielska-Brodziak (red.) „Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego”, Warszawa 2009, s. 98-99; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 czerwca 2017 r. sygn. akt I SA/GL 438/17 12 (opublikowany na stronie internetowej CBOSA).

²⁴ jednolity tekst Dz. U. z 2017 r. poz. 210 ze zm.

²⁵ za L. Etel i B. Pahl „Zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu Centralnego Ośrodka Sportu” (w:) „Przegląd podatków i lokalnych i finansów samorządowych”, czerwiec 2016.

²⁶ wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 grudnia 2015 r. , sygn akt I SA/Rz 1090/15 (opublikowany na stronie internetowej CBOSA).

proceedi on działalność wśród dzieci i młodzieży w zakresie m.in. kultury fizycznej. Wykorzystywanie nieruchomości nawet na wskazane w powołanym przepisie cele, ale przez inne podmioty niż stowarzyszenia (np. fundacje, instytucje i jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe) uniemożliwia zwolnienie jej od podatku.

Należy w tym miejscu wskazać, że przepis art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. zawiera przywilej, który jest wyjątkiem od ogólnej zasady powszechności opodatkowania. W zakresie stosowania wszelkiego rodzaju ulg podatkowych należy uwzględnić art. 84 Konstytucji RP dotyczący zasady powszechności opodatkowania. Każdy wyjątek od tej zasady, w tym także ulga podatkowa, nie może być interpretowany dowolnie, ani uzupełniany w drodze interpretacji o treść, której nie zawiera. Niedopuszczalne jest doszukiwanie się intencji ustawodawcy i stwarzanie na takiej podstawie norm wykraczających poza literalne i klarowne brzmienie przepisu. Zwolnienia jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania muszą być interpretowane zarówno bez dokonywania wykładni rozszerzającej, jak i zawężającej danego przepisu prawa podatkowego²⁷. Będąc bowiem odstępstwem od ww. zasady, która ma rangę konstytucyjną, są jej ograniczeniem, a wszelkie ograniczenia norm konstytucyjnych muszą być traktowane z wielką ostrożnością zarówno przez ustawodawcę jak i podmioty stosujące prawo, w tym organy administracji i sądy²⁸.

Powołane przez wnioskodawcę zwolnienie, o którym mowa w § 1 pkt 4 uchwały Rady Gminy Sławno z dnia 2 grudnia 2005 r. Nr XXIX/147/2005 w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości²⁹ obejmowało budynki grunty i budowle lub ich części będące w posiadaniu szeroko rozumianych klubów sportowych. Zwolnienie to zostało doprecyzowane na mocy § 1 pkt.1 lit. c uchwały Rady Gminy Sławno Nr XXIII/210/2012 z dnia 28 listopada 2012 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości³⁰ gdzie od podatku od nieruchomości zwolnione zostały grunty i budynki lub ich części **zajęte wyłącznie** na prowadzenie działalności, o której mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie³¹. Zwolnienie to nie dotyczy ww. przedmiotów opodatkowania (gruntów, budynków lub ich części) **zajętych** na prowadzenie działalności gospodarczej (§ 1 pkt.2).

Organ podatkowy nie może zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy w zakresie pytania pierwszego, że, (...) *użytkowanie przez klub sportowy jako posiadacza zależnego w/w gruntu zadrzewionego i zakrzewionego nie spowoduje powstania u tego stowarzyszenia obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości z uwagi na zwolnienie w tym zakresie w oparciu o treść uchwały nr XXIX/147/2005 Rady Gminy Sławno z dnia 2 grudnia 2005 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości na terenie Gminy*

²⁷ por. wyrok NSA z dnia 24 września 2003 r., III SA 2667/01, (opublikowany Lex nr 146090) oraz wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 czerwca 2017 r. sygn. akt I SA/GL 438/17 12 (opublikowany na stronie internetowej CBOSA).

²⁸ por. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2147/08 (opublikowany na stronie internetowej CBOSA).

²⁹ Dz. Urz. woj. zachodniopomorskiego Nr 111, poz. 2387

³⁰ Dz. Urz. woj. zachodniopomorskiego poz. 2697 ze zm.

³¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 1463 ze zm.

„Sławno wydanej na mocy art. 7 ust.3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.” – bowiem jak już wskazano wcześniej, na klubie sportowym jako podnajemcy nieruchomości nie ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, ponieważ nie jest on podatnikiem podatku od nieruchomości.

To nie zwolnienie podatkowe przesadza o powstaniu obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości - to istnienie obowiązku podatkowego przesadza o możliwości zastosowania zwolnienia. Jako pierwszy zaistnieć musi obowiązek podatkowy, którego powstanie determinują postanowienia ustawy.

Podkreślić należy, że zwolnieniu od podatku od nieruchomości, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 10 oraz ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. oraz zwolnieniu, o którym mowa § 1 pkt.1 lit. c uchwały Rady Gminy Sławno Nr XXIII/210/2012 z dnia 28 listopada 2012 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości - **podlegają przedmioty opodatkowania: grunty lub grunty, budynki lub ich części**, a nie podmioty, które nimi dysponują. Wspólną cechą ww. zwolnień jest również wprowadzenie przez podmioty stanowiące prawo wyjątku ograniczającego możliwość stosowania zwolnienia, dotyczącego gruntów i budynków lub ich części **zajętych** na prowadzenie działalności gospodarczej.

Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Organ dokonał już wcześniej wykładni definicji „zajęcia” na potrzeby niniejszej interpretacji. Z przytoczonych rozważań wynika więc, że przez zwrot „grunty zajęte na wykonywanie działalności gospodarczej” należy rozumieć grunty, na których faktycznie realizuje się czynności powodujące osiągnięcie zamierzonych celów lub konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.³² Nie jest wystarczające za uznanie, iż grunt jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej ustalenie, iż znajduje się on w posiadaniu przedsiębiorcy. Stanowisko takie uzasadnione jest tym, że wykładnia synonimiczna zabrania przyjmowania, że ustawodawca nadaje różnym zwrotom to samo znaczenie.³³ Nie zawsze grunt związany z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. (w posiadaniu przedsiębiorcy), będzie **zajęty** na prowadzenie takiej działalności. „Zajęcie na działalność gospodarczą” oznacza silniejsze powiązanie przedmiotu opodatkowania tą działalnością niż „związanie z działalnością gospodarczą”. Zatem stwierdzić należy, że przede wszystkim grunt zajęty na wykonywanie działalności gospodarczej będzie wtedy, gdy rzeczywiście wykonywane są na nim czynności składające się na działalność gospodarczą³⁴.

Definicja działalności gospodarczej została zamieszczona w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.: „*działalność gospodarcza - działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646)*”. Zapisy art. 3 obowiązującej od dnia 30 kwietnia 2018 r.

³² wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Go 683/12; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Rz 1090/15 (opublikowane na stronie internetowej CBOSA).

³³ wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 819/17 (opublikowany na stronie internetowej CBOSA).

³⁴ Tak: L. Etel, Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz. Warszawa 2012 s. 37.

ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo Przedsiębiorców określają, iż „Działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.”

Nieodpłatne użytkowanie przez stowarzyszenie działające na podstawie przepisów ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (Dz. U. z 2017 r., poz. 210) oraz ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. U. z 2017 r., poz. 1463 ze zm.) – będące klubem sportowym prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu art. 34 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach przy zastosowaniu art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.) nieruchomości wymienionej w treści wniosku, na podstawie umowy nieodpłatnego użyczenia zawartej pomiędzy Wnioskodawcą a klubem, **nie spowoduje u wnioskodawcy powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, bowiem obowiązek ten w stosunku do wnioskodawcy powstał z mocy ustawy od dnia 1 maja 2017 r. i nadal istnieje.**

Sposób użytkowania nieruchomości może wywierać wpływ na wysokość stawki podatku (wyższa stawka dla gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej) lub możliwość stosowania zwolnień podatkowych.

Organ podatkowy nie podziela też stanowiska wnioskodawcy, iż „oddanie w bezpłatne użytkowanie w/w gruntu zadrzewionego i zakrzewionego klubowi sportowemu, nie spowoduje u wnioskodawcy powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, jako, że nie będzie on osiągał z tytułu umowy użyczenia jakiegokolwiek przychodu, a sam wnioskodawca jest, a klub sportowy byłby, na mocy w/w przepisów podmiotem zwolnionym od podatku od nieruchomości w związku z posiadaniem zależnym w/w gruntu zadrzewionego i zakrzewionego, przeznaczonego do realizacji celów statutowych w zakresie kultury fizycznej i sportu wśród dzieci i młodzieży m. in. zamieszkującej w obszarze gminy Sławno i powiatu sławieńskiego”.

Osiąganie przychodów z tytułu podnajmowania gruntów w żaden sposób nie wpływa na powstanie lub wygaśnięcie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, bowiem przedmiotem opodatkowania podatkiem są grunty, a nie uzyskiwany przychód (dochód).

Podsumowując powyższe rozważania, Organ stwierdza, że Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości od gruntów wydzierżawionych w dniu XX XX XXXX na podstawie umowy zawartej ze Skarbem Państwa – Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe Nadleśnictwo XXXX - reprezentowanym przez Nadleśniczego, oznaczonych symbolem Lz, położonych w obrębie XXXXXX, a obowiązek podatkowy w stosunku do Wnioskodawcy w zakresie podatku od nieruchomości powstał z mocy ustawy od dnia 1 maja 2017 r. i nadal istnieje. Grunt objęty umową dzierżawy korzysta z ustawowego zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 10 u.p.o.l. Zawarcie przez wnioskodawcę umowy nieodpłatnego użytkowania ze stowarzyszeniem- klubem sportowym nie spowoduje przeniesienia obowiązku podatkowego na podnajemcę. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości nie zależy od uzyskiwanych przez Wnioskodawcę przychodów/ dochodów. Wskazane wyżej grunty

o ile nie zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej mogą korzystać ze zwolnienia ze wspomnianego już art. 7 ust. 1 pkt 10 u.p.o.l. albo z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. jak również zwolnieniu, o którym mowa § 1 pkt.1 lit. c uchwały Rady Gminy Sławno Nr XXIII/210/2012 z dnia 28 listopada 2012 r. w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości. Stowarzyszenie- klub sportowy nie może korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w § 1 pkt 4 uchwały Rady Gminy Sławno z dnia 2 grudnia 2005 r. Nr XXIX/147/2005 w sprawie wprowadzenia zwolnień w podatku od nieruchomości, ponieważ: 1) na stowarzyszeniu nie będzie ciążył obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości 2) uchwała obowiązywała do 31 grudnia 2012 r.

POUCZENIE

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem.

Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ustawy z dnia 31 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem Wójta Gminy Sławno.

WÓJT
Ryszard Stachowiak