

Zduńska Wola, dnia 17 października 2014 r.

Prezydent Miasta Zduńska Wola

ul. Stefana Żłotnickiego 12

99-220 Zduńska Wola

**Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji
przepisów prawa podatkowego**

..... działając na podstawie przepisu art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2012 nr 0 poz. 749., dalej: Ordynacja podatkowa) wnosi o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

I. Stan faktyczny/zdarzenie przyszłe

Wnioskodawca jest właścicielem gruntów, budynków i budowli położonych na terenie Miasta Zduńska Wola. W skład mienia należącego do wchodzi w szczególności targowisko, cmentarz komunalny, grunty i budynki, które nie zostały wydzierżawione innym podmiotom, drogi wewnętrzne.

Przedmiotowe nieruchomości nie są wykorzystywane przez do prowadzenia działalności gospodarczej ani udostępniane innym podmiotom na podstawie umów cywilnoprawnych.

Wnioskodawca nie uiszcza podatku od nieruchomości od gruntów i budowli położonych na terenie Miasta Zduńska Wola będących jego własnością.

II. Pytanie Wnioskodawcy

Czy w świetle przedstawionego wyżej stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, grunty, budynki i budowle położone na terenie Miasta Zduńska Wola będące własnością Wnioskodawcy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

III. Stanowisko Wnioskodawcy

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż w świetle przedstawionego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego grunty, budynki i budowle położone na terenie Miasta Zduńska Wola będące jego własnością nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

IV. Uzasadnienie stanowiska wnioskodawcy

1. Definicja podatku wskazana w przepisie art. 6 Ordynacji podatkowej

W ocenie Wnioskodawcy kluczowe dla oceny czy dana należność jest faktycznie podatkiem jest odwołanie się do zamkniętego katalogu cech wskazanych w przepisie art. 6 Ordynacji podatkowej. Definicja normatywna podatku wskazuje, że jest to świadczenie pieniężne – publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne na rzecz Skarbu Państwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Analizując powyższy przepis należy wskazać, że cechy te muszą być w stosunku do danego świadczenia spełnione kumulatywnie. Potwierdza to między innymi wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 18 kwietnia 2008 r. (sygn. akt I SA/Wr 1685/07), w którym Sąd jasno stwierdził, że *o tym bowiem, czy dane świadczenie stanowi podatek w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej przesądza zespół charakterystycznych cech, wymienionych w art. 6 Ordynacji podatkowej.*

Jak wskazuje się w doktrynie, bez znaczenia pozostaje w świetle powyższego katalogu nazywanie lub nie danego świadczenia „*podatkiem*”. Niezbędne jest w każdym konkretnym stanie faktycznym dokonanie analizy danego świadczenia przez pryzmat jego cech a nie nazwy.

Również orzecznictwo dostarcza przykładów, w których umieszczenie danego świadczenia w ustawie podatkowej nie powoduje automatycznie uznania go za podatek. Dla przykładu Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z 25 marca 2009 r. (sygn. akt I SA/Ol 66/09) stwierdził, że *dodatkové zobowiązanie podatkowe przewidziane w przepisie art. 27 ust. 5 i 6 ustawy z 1993 r. o*

podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie jest podatkiem w rozumieniu art. 6 Ordynacji podatkowej. W omawianym wyroku Sąd Administracyjny zwraca szczególnie uwagę na brak możliwości stosowania wykładni rozszerzającej w praktyce stosowania prawa o tak szczególnym charakterze jak prawo podatkowe. Podobne stanowisko wyraził również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 maja 2008 r. (sygn. akt I FSK 766/07). NSA wskazuje w nim, że *dodatkowe zobowiązanie podatkowe określone w art. 27 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r. nie jest podatkiem w rozumieniu art. 6 Ordynacji podatkowej, a sankcją administracyjną.*

Bazując na przedstawionym dorobku orzecznictwa można postawić tezę, zgodnie z którą dopiero stwierdzenie, że dane świadczenie spełnia kumulatywnie przesłanki wymienione w przepisie art. 6 Ordynacji podatkowej pozwala na uznanie go za podatek. Samo bowiem umieszczenie w ustawie podatkowej, a nawet związek ekonomiczny z podatkiem nie są wystarczające i nie stanowią istotnych cech podatku.

Mając na uwadze powyższe, Wnioskodawca w dalszej części niniejszego wniosku przedstawi argumenty wskazujące, że przeksięgowanie przez środków pieniężnych z tytułu podatku od nieruchomości od mienia będącego jej własnością (zgodnie z przepisem art. 6 ust. 9 pkt. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: UPiOL) *osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, a także jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe są obowiązane wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości - bez wezwania - na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia*) z obiektywnego punktu widzenia nie spełnia przesłanek wskazanych w przepisie art. 6 Ordynacji podatkowej.

a) Cechy podatku

Nieodpłatność jako cecha podatku

Biorąc pod uwagę tożsamość przelewającego i odbiorcy środków niemożliwe jest stwierdzenie nieodpłatności świadczenia. Prawdą jest, że jako domniemany podatnik nie otrzymuje od siebie samej żadnego świadczenia. Trudno jednak byłoby oczekiwać świadczenia, w sytuacji, w której po stronie jako organu podatkowego nie dochodzi faktycznie do przysporzenia. bowiem nie płaci sama sobie, a dokonuje przeksięgowania, a co za tym idzie, kwestia „odpłatności” w tym stanie

faktycznym jest zupełnie abstrakcyjna, a twierdzenie przeciwne urągałoby nie tylko wykładni językowej omawianych pojęć ale i fundamentalnym zasadom logiki praktycznej.

Bezzwrotność jako cecha podatku

Podobnie należy ocenić kwestię „bezzwrotności”. Tożsamość podmiotowa *de facto* może prowadzić do sytuacji, w której środki przelane przez _____ na własny rachunek bankowy są od razu przeznaczane na inne działania gminy. Abstrahując od przedstawionego stanu faktycznego, możliwe jest, w razie ograniczonego zasobu finansowego _____, wirtualne rozłożenie świadczenia na raty i przeznaczanie przez _____ kolejnych przelewów na następne świadczenia z tytułu podatku od nieruchomości. Obieg zamknięty takich kwot poprzez operacje czysto księgowo bez oparcia w rzeczywistym przepływie środków, prowadziłby do faktycznej „zwrotności” świadczenia. Powstanie takiego stanu faktycznego mieszczącego się w zakresie obowiązujących przepisów prowadziłoby do zakwestionowania spełnienia przez opisane świadczenie cechy bezzwrotności w stopniu niezbędnym z punktu widzenia art. 6 Ordynacji podatkowej.

W konsekwencji, w ocenie Wnioskodawcy, przeksięgowanie przez _____ środków pieniężnych z tytułu podatku od nieruchomości od mienia będącego jej własnością nie spełnia przesłanek wskazanych w przepisie art. 6 Ordynacji podatkowej.

b) *Funkcje podatku*

Kwestią, która przy ocenie wskazanego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego nie może pozostać poza obszarem analizy, jest zespół funkcji jakie odróżniają podatki od innych świadczeń i opłat. Określają one bowiem podatek i stanowią o jego wyjątkowym charakterze. W orzecznictwie i doktrynie wskazuje się, że podatki mają spełniać funkcje fiskalną, stymulacyjną, redystrybucyjną, wyrównawczą oraz informacyjną, zwaną również kontrolną (por. wyrok WSA w Olsztynie z 21 maja 2009 r., sygn. akt I SA/OI 21/09).

Funkcja fiskalna

Funkcja fiskalna odnosi się jednoznacznie do podatku jako do źródła, sposobu gromadzenia dochodów budżetowych. Jest to cel podstawowy podatku, niejako konstytuujący go w systemie ogółu świadczeń występujących w obrocie prawnym.

W opisanym stanie faktycznym operacja przeksięgowania kwot domniemanego podatku od nieruchomości w najmniejszym stopniu nie wpływa na spełnienie przez takie świadczenie celu

fiskalnego – nie prowadzi bowiem ani do faktycznego ani teoretycznego przysporzenia po stronie budżetu . Ponadto, jak wskazano powyżej, wykładnia językowa jaką należałoby zastosować w stosunku do omawianej kwestii nie pozwala określić pozytywnego, dodatniego charakteru dokonanego przelewu w stosunku do środków jakimi może dysponować .

Uznając potwierdzony szeroko fundamentalny charakter fiskalności podatku, przelew środków, nierealizujący *de facto* tego celu, trudno uznać za świadczenie podatkowe na gruncie wykładni celowościowej.

Funkcja stymulacyjna

Funkcja stymulacyjna podatków stanowi odzwierciedlenie przyjętej przez ustawodawcę polityki i wyraża pośrednio przyjęty w Konstytucji system i hierarchię wartości - stąd wysokie opodatkowanie produktów tytoniowych i alkoholowych, jak również stosowanie zwolnień podatkowych np. w stosunku do przedsiębiorców zatrudniających określoną ilość pracowników. Wyodrębnienie celów jakie mają być spełniane przez takie mechanizmy jest łatwa do oceny i w sposób czytelny przekłada się na aprobowane społecznie wartości.

Wskazać należy natomiast, iż przeksięgowanie przez środków pieniężnych z tytułu podatku od nieruchomości od mienia będącego jej własnością, z obiektywnego punktu widzenia, nie będzie miało żadnego wpływu na kształtowanie określonych reakcji podatników i ich zachowań oraz procesów społeczno-gospodarczych. Takie działanie będzie bowiem neutralne zarówno dla jak i pozostałych podatników podatku od nieruchomości (nie będzie prowadziło ani do faktycznego ani teoretycznego przysporzenia po stronie budżetu).

Funkcja redystrybucyjna

Funkcja redystrybucyjna podatku opiera się na założeniu alokacji środków pieniężnych między różnymi podmiotami. W odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego funkcja ta nie jest realizowana w najmniejszym stopniu. Środki przelewane przez samej sobie nie podlegają alokacji, a co najwyżej dyslokacji w ramach jednego podmiotu.

Funkcja wyrównawcza

Funkcją wyrównawczą jest, co do zasady, zacieranie nierówności w dochodach różnych podmiotów. Odnosząc się do opisanego stanu faktycznego, biorąc pod uwagę pozycję gmin w stosunku do innych, prywatnych uczestników obrotu, trudno wskazać sposób, w jaki dokonywanie omawianych

przelewów miałyby prowadzić do spełnienia funkcji wyrównawczej.

Funkcja informacyjna

Funkcja informacyjna jest jedyną, która w świetle opisanego stanu faktycznego podlega spełnieniu w ramach dokonywania operacji przeksięgowania przez _____ środków z domniemanego podatku od nieruchomości.

Podsumowując powyższą analizę należy wskazać, że przeksięgowanie przez _____ środków pieniężnych z tytułu podatku od nieruchomości od mienia będącego jej własnością nie spełnia określonych przez doktrynę i orzecznictwo funkcji podatku. Wynika stąd jasny wniosek, że również na gruncie wykładni celowościowej świadczenie przez _____ na swoją rzecz domniemanego podatku od nieruchomości nie jest podatkiem w rozumieniu prawa.

W konsekwencji za nieracjonalne należałoby uznać założenie, zgodnie z którym _____ miałyby sama sobie składać deklaracje na podatek od nieruchomości i sama sobie płacić podatek od nieruchomości.

2. Wykładnia przepisów Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

pragnie wskazać, iż określenie podatników podatku od nieruchomości następuje w oparciu o zamknięty katalog wskazany w przepisie art. 3 ust. 1 UPiOL, w myśl którego *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, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa(2) 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.*

Jednocześnie podkreślić należy, iż w myśl przepisu artykuł 217 Konstytucji RP *nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek*

podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

W konsekwencji, w ocenie Wnioskodawcy, jedynie jednoznaczne i precyzyjne wskazanie danego podmiotu w ustawie jako podatnika podatku od nieruchomości może stanowić podstawę jego opodatkowania.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych. Przykładowo, w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 listopada 2010 r. (sygn. I FSK 1957/09), w którym sąd wskazał, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Norma z art. 217 Konstytucji RP nie oznacza tylko obowiązku uregulowania tych kwestii w ustawie. Zgodnie bowiem z zasadą określoności, powyższe elementy powinny być w akcie rangi ustawowej w sposób bardzo precyzyjny, przejrzysty i jasny uregulowane.

Powyższą tezę potwierdza również Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 7 marca 2003 r. (sygn. III RN 34/02), w którym wskazano, że w art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji RP sformułowana została w sposób kategoriczny zasada 'wylączyłości regulacji ustawowej' w odniesieniu do wszystkich konstytucyjnych elementów konstrukcji prawnej stosunku prawno-podatkowego, które w tym ujęciu obejmują określenie: podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku.

Zaznaczyć należy natomiast, iż w przepisach UPiOL jednostki samorządu terytorialnego, w tym gminy, nie zostały wprost wskazane jako podatnicy podatku od nieruchomości. Zgodnie bowiem z cytowanym wyżej przepisem art. 3 ust. 1 pkt 4 UPiOL podatnikiem podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej będący posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości lub jest bez tytułu prawnego.

Mając na uwadze powyższe, w ocenie Wnioskodawcy, nieruchomości stanowiące własność są opodatkowane podatkiem od nieruchomości tylko w sytuacjach, kiedy są wykorzystywane przez do prowadzenia działalności gospodarczej, udostępniane innym podmiotom na podstawie umowy lub też będące we władaniu innych podmiotów bez tytułu prawnego. Natomiast

nieruchomości należące do _____, które nie są w posiadaniu podmiotów określonych w art. 3 ust. 1 pkt 4 UPiOL nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo, zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 1 marca 2011 r. (sygn. I SA/Gl 56/11), w którym sąd podkreślił, że przyjęcie stanowiska, że gmina jako właściciel nieruchomości podlega opodatkowaniu implikowałoby dalsze konsekwencje chociażby takie, że na gminie jako osobie prawnej ciążyłby obowiązek złożenia do organu podatkowego deklaracji podatkowej w terminach wskazanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a następnie uregulowanie na własną rzecz podatku. (...) Ujmując rzecz inaczej, jeżeli nieruchomość stanowi własność gminy i nie jest w posiadaniu innego podmiotu, który podlega opodatkowaniu na zasadzie określonej w art. 3 ust. 4 u.p.o.l. - to nieruchomość taka jako własność jednostki samorządu terytorialnego nie podlega opodatkowaniu i wchodzi w skład zasobu nieruchomości - w badanym przypadku gminnego zasobu nieruchomości. W tym zatem konkretnym przypadku nie jest zasadne utożsamianie sformułowanie "gminne" z podmiotem podatkowym, a to z tej przyczyny, że gmina - w odniesieniu do nieruchomości stanowiących jej własność nie jest podatnikiem/podmiotem obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Rozwiązanie to jest logiczną konsekwencją przysługującego Gminie prawa własności. Nie do pogodzenia bowiem z porządkiem prawnym byłoby przyjęcie poglądu, że właściciel jakim jest Gmina podlega obowiązkowi podatkowemu, w zakresie podatku, którego jest beneficjentem. Przyjęcie zasadności takiego stanowiska przesądzałoby o konieczności opodatkowanie nieruchomości wchodzących w skład gminnego zasobu nieruchomości, a więc opodatkowania "samej siebie" jako właściciela nieruchomości.

Powyższa linia interpretacji obowiązujących przepisów prawa została również podzielona przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Szczecinie w piśmie z dnia 30 stycznia 2012 roku (sygn. K.0542/004.2/MK/12), w którym wskazano, że na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) podatnikiem podatku od nieruchomości stanowiących własność gminy są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne w tym również gminne (tj. m.in. instytucje kultury, straże gminne, ośrodki pomocy społecznej, zakłady budżetowe....), będące posiadaczami tych nieruchomości. Z powyższego wynika, że nieruchomości stanowiące własność gminy są opodatkowane tylko w sytuacjach, kiedy są wykorzystywane przez gminę czy to do prowadzenia działalności, czy też udostępniane innym podmiotom lub też będące we władaniu innych podmiotów bez tytułu prawnego. Natomiast nieruchomości gminne wchodzące w skład zasobu nieruchomości, które nie są w posiadaniu podmiotów określonych w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. nie podlegają opodatkowaniu. W stosunku do tych nieruchomości gmina nie powinna podejmować uchwał zwalniających te

nieruchomości z podatku od nieruchomości, gdyż te nieruchomości nie podlegają opodatkowaniu, z tej przyczyny, że gmina nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

Przeciwna wykładnia powyższych przepisów byłaby sprzeczna z zasadą wykładni prawa podatkowego *in dubio pro tributario*, w myśl której wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika.

Znaczenie powyższej zasady podkreślane jest zarówno w literaturze przedmiotu jak i orzecznictwie. W szczególności wskazać należy na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym Trybunał podkreślił, że konieczne wydaje się przypomnienie, iż zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Powyższy pogląd potwierdza również prof. R. Mastalski *posługując się (...) regulami usuwania kolizji norm, należy mieć na względzie, iż wszelkie wątpliwości nie mogą być interpretowane na niekorzyść podatnika, według zasady *in dubio pro fisco*. Wręcz przeciwnie, wątpliwości te, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, powinny być zawsze rozstrzygane na korzyść podatnika. Mieści się to w szerszej zasadzie prawnej, wyrażnie eksponowanej w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, zgodnie z którą **prawa jednostki należy interpretować rozszerzająco, a jej obowiązki zawężająco.*** [R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008 r.].

Mając na uwadze powyższe, w ocenie Wnioskodawcy, określając podmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy kierować się wykładnią zawężającą, która uwzględniać będzie korzyść podatnika. Niedopuszczalne jest zatem opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, podmiotów, które wprost nie zostały wymienione w UPiOL.

Konsekwentnie, w świetle przedstawionego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, grunty, budynki i budowle położone na terenie Miasta Zduńska Wola będących własnością Wnioskodawcy nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Jednocześnie, zgodnie z przepisem art. 14b § 4 Ordynacji podatkowej potwierdza, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Z poważaniem,
