

Oświęcim, dnia 28 grudnia 2020 r.

Znak sprawy:
FP.310.1.2020.II

Wnioskodawca

PISEMNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Oświęcim, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz.1325 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku złożonego w dniu 5 października 2020 roku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

stwierdza, że

- 1) Stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku w zakresie interpretacji art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm) w części zastosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości do budynków i gruntów znajdujących się we władaniu muzeum ale oddanych w posiadanie zależne innym podmiotom - **jest prawidłowe.**
- 2) Stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku w zakresie interpretacji art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm) w części niepodlegania opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości budynków i gruntów znajdujących się we władaniu muzeum oddanych w posiadanie zależne innym podmiotom - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 5 października 2020 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów ustawy z dnia 12.01.1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 – j.t. ze zm. - dalej zwana upol) w zakresie zastosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości do budynków i gruntów znajdujących się we władaniu muzeum ale oddanych w posiadanie zależne (np. najem) innym podmiotom.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Muzeum jest podatnikiem podatku od nieruchomości m.in. na podstawie przysługującej Mu własności bądź prawa użytkowania wieczystego konkretnego gruntu, budynku. W ubiegłych latach Podatnik składał do tut. Organu deklaracje na podatek od nieruchomości, które stanowiły podstawę uiszczania przez Muzeum podatku w określonej wysokości i od określonych samodzielnie obiektów. Szczegółowy zakres obiektów, które zostały zadeklarowane do opodatkowania tut. Organ otrzymał w treści wspomnianych deklaracji oraz dołączanych do nich załączników.

We wniosku wskazano, że jest wpisane do Państwowego Rejestru Muzeów w pozycji czego potwierdzeniem jest treść dokumentów znajdujących się na stronie Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego (<http://bip.mkidn.gov.pl/pages/rejestry-ewidencje-archiwa-wykazy/rejestry-muzeow.php>). Z tego względu Podatnikowi przysługuje status muzeum rejestrowanego w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 7 upol.

Posiadane przez Muzeum obiekty budowlane zostały przez podatnika podzielone na dwie kategorie:

- obiekty wykorzystywane przez Muzeum w ramach prowadzonej przez Nie działalności oraz;
- obiekty oddawane w posiadanie zależne innym podmiotom gospodarczym, na zasadach odpłatności.

Ze względu na treść zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 7 upol budynki oraz grunty (tj. obiekty z kategorii pierwszej), z którymi ustawa podatkowa wiąże obowiązek podatkowy, wykorzystywane wyłącznie przez Muzeum, są przez Podatnika traktowane jako obiekty zwolnione z opodatkowania. Budynki i grunty należące do drugiej kategorii, są wynajmowane (lub oddawane w innej formie posiadania zależnego) przedsiębiorcom niezależnym od Muzeum i z Nim niepowiązanym. Z tego względu obecny model rozliczeniowy nakazywał wykazywanie tych obiektów oraz ich opodatkowanie podatkiem od nieruchomości w częściach, jakie oddawane są innym podmiotom gospodarczym. Podatnik wskazuje, że kierując się przezornością oraz dążeniem do maksymalizacji bezpieczeństwa podatkowego, dokonywał opodatkowania niektórych budynków i gruntów znajdujących się w jego władaniu. Natomiast o niekorzystaniu ze zwolnienia w stosunku do danego obiektu decydowało to, czy jest on oddawany w posiadanie zależne innemu podmiotowi, jeżeli sytuacja taka miała miejsce, wówczas Muzeum deklarowało dany obiekt jako związany z prowadzoną działalnością gospodarczą i odprowadzało podatek według właściwej dla tej kategorii obiektów stawki. Do rozdzielenia kategorii budynków i gruntów zwolnionych oraz opodatkowanych służył klucz powierzchniowy - Muzeum wyznaczało część powierzchni obiektu, jaka na podstawie umowy podlega udostępnieniu innemu podmiotowi i na tej podstawie deklarowało i odprowadzało podatek.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy w zaistniałym stanie faktycznym, budynki i grunty znajdujące się we władaniu Podatnika, które są oddawane w posiadanie zależne (np. najem) innym podmiotom, objęte są zwolnieniem, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 7 upol, a przez to nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że budynki i grunty znajdujące się we władaniu Podatnika, które są oddawane w posiadanie zależne (np. najem) innym podmiotom, objęte są zwolnieniem, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 7 upol, a przez to nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Powyższe twierdzenie podatnik opiera na treści art. 7 upol, ustanawiający zakres przedmiotowy zwolnień z opodatkowania, w ust. 1 pkt 7 jako zwolnione wskazuje grunty i budynki we władaniu muzeów rejestrowanych. Zgodnie z opisem stanu faktycznego, Podatnikowi przysługuje status muzeum rejestrowanego dlatego też, wnioskodawca uważa, że literalna wykładnia wskazanego przepisu prowadzi do stwierdzenia zwolnienia budynków i gruntów będących w posiadaniu Wnioskodawcy z podatku od nieruchomości.

Interpretując wskazany przepis w opinii Wnioskodawcy wyróżnić należy kilka przesłanek do uzyskania określonego skutku prawnego w postaci zwolnienia:

- przedmiotem opodatkowania muszą być grunty lub budynki w rozumieniu upol;
- obiekty te muszą znajdować się we władaniu podatnika;
- władającym musi być muzeum rejestrowe w rozumieniu odpowiednich przepisów.

Wnioskodawca zaznacza, że z treści przywołanego przepisu nie wynika jednak, aby kryterium władztwa było jakkolwiek ograniczone, bądź by istniały inne przesłanki, których spełnienie jest konieczne do zastosowania przepisu. W konsekwencji wszystkie budynki i grunty muzeum rejestrowego, jeżeli tylko znajdują się w jego władaniu, podlegają zwolnieniu z opodatkowania na mocy art. 7 ust. 1 pkt 7 upol.

Wnioskodawca twierdzi, że dotychczasowe podejście podatnika do posiadanych nieruchomości jest nieprawidłowe ponieważ regulacje przywołanego aktu jednoznacznie zwalniają wszystkie budynki i grunty Muzeum z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, niezależnie od tego, czy oraz komu są one oddawane w posiadanie zależne. Ponadto nie ma podstawy prawnej do obejmowania podatkiem budynków i gruntów wykorzystywanych w sposób generujący Podatnikowi przychody nawet, gdy w oddawanych obiektach prowadzona jest działalność gospodarcza. Podatnik powołuje się na doktrynę prawa oraz piśmiennictwo w tym zakresie wskazujące, że omawiane zwolnienie obejmuje każdy rodzaj władztwa nad budynkami i gruntami, tzn. własność, posiadanie samoistne, zależne. Pojęcie muzeum rejestrowanego zostało zdefiniowane w przywołanej wyżej ustawie o muzeach. Nie każde muzeum posiada status muzeum rejestrowanego. Jest nim tylko ta jednostka organizacyjna, która została decyzją ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego wpisana do Państwowego Rejestru Muzeów.

Z przedstawionego stanowiska w sprawie wynika, że podatnik uważa, że zgodnie z tym przepisem zwolnione od podatku od nieruchomości są grunty i budynki we władaniu muzeów rejestrowanych, co oznacza, że wszystkie grunty i budynki stanowiące własność lub znajdujące się w posiadaniu muzeów rejestrowych są zwolnione od podatku od nieruchomości. Powyższe zwolnienie obejmuje zarówno grunty i budynki wykorzystywane do celów statutowych, jak i wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej przez muzea lub podmioty wynajmujące te nieruchomości. Uzasadniając swoje stanowisko podatnik powołuje się na komentarze do interpretowanego przepisu wskazujące na fakt, że przepis ten nie precyzuje form władania nieruchomością przez muzea rejestrowane dla zastosowania zwolnienia a pod terminem "władanie" mieścić się zatem będą zarówno własność, prawo użytkowania wieczystego oraz inne tytuły władania rzeczą, np. umowa dzierżawy, jak również władanie nieruchomością bez tytułu prawnego - posiadanie samoistne.

Z powołanych komentarzy wypływa szeroki zakres władania w omawianym zwolnieniu, nie niwelowany poprzez prowadzenie w tych budynkach i gruntach działalności gospodarczej lub poprzez oddanie ich innym podmiotom w posiadanie zależne. Podatnik wskazuje, że ustawodawca zwalnia jedynie te grunty i budynki, które są we władaniu muzeów rejestrowanych, zwolnienie to jest uzasadnione szczególnym charakterem tych muzeów. Zgodnie bowiem z art. 13 ust. 1 powołanej ustawy w celu potwierdzenia wysokiego poziomu merytorycznej działalności i znaczenia zbiorów oraz w celu ewidencjonowania muzeów spełniających te warunki minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego prowadzi Państwowy Rejestr Muzeów. Przy czym wpis do rejestru uzależniono w szczególności od znaczenia posiadanych przez muzeum zbiorów, zespołu wykwalifikowanych pracowników, pomieszczeń i stałego źródła finansowania - zapewniających spełnienie statutowych celów muzeum. Z dniem wpisu do rejestru muzeum jest uprawnione do używania nazwy "muzeum rejestrowane". Ponadto muzeum rejestrowane korzysta ze szczególnej ochrony i pomocy finansowej państwa. Skoro ustawodawca wskazuje na grunty i budynki będące we władaniu, chodzi o ocenę faktycznego władania tymi gruntami i budynkami jako konsekwencji powstałych stosunków prawnych dotyczących gruntów i budynków.

Ponadto podatnik zwraca uwagę na celowościową wykładnię przepisu art. 7 ust. 1 pkt 7 upol, znajdującą się w literaturze przedmiotu, zgodnie z którą: rozpatrywana regulacja art. 7 ust 1 pkt 7 upol jest dobrym przykładem dostrzegania przez ustawodawcę podatkowego pozafiskalnych celów opodatkowania w działalności realizowanej przez muzea rejestrowane. Realizacja tych pozafiskalnych celów opodatkowania jest tym bardziej widoczna, iż ustawodawca szeroko sformułował zakres tego zwolnienia, nie wyłączając z jego obszaru takich sytuacji, gdy muzeum rejestrowane korzysta z gruntów czy też budynków dla prowadzenia działalności lub realizacji celów niewymienionych w ustawie o muzeach. Wydaje się bowiem, iż zakres takiej działalności „poza działalnością statutową” w przypadku muzeów rejestrowanych nie jest aż tak istotny dla ustawodawcy podatkowego, by ingerencja ustawowa prowadziła do ograniczenia zakresu zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 7 upol.

W orzecznictwie podatkowym także przyjęto szerokie rozumienie pojęcia władania, np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 5 lutego 2013 r. (I SA/Gd 1275/12, LEX nr 1276209) uznał, że chodzi o "sprawowanie władztwa jako szeroko rozumianego prawa do korzystania z rzeczy i rozporządzania rzeczą. Nie powinno się zatem ograniczać zakresu tego pojęcia do "wykonywania władztwa nad rzeczą w określonym celu w związku z wykonywaniem przez muzea ich statutowej działalności" (wyrok IVSA w Gdańsku z dnia 5 lutego 2013 r., I SA/Gd 1276/12, LEX nr 1276241). Nie eliminuje z zakresu zwolnienia zatem taka sytuacja, gdy nieruchomości zostały oddane przez muzea w posiadanie zależne na podstawie umowy najmu (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 lutego 2013 r., I SA/Gd 1274/12, GP 2013, nr 36, s. 4).

Podatnik powołuje się na orzecznictwo Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5.02.2013 r.: sygn. I SA/Gd 1275/12, LEX nr 1276209; I SA/Gd 1274/12; I SA/Gd 1276/12, LEX nr 1276241, gdzie w pierwszym z przywołanych orzeczeń sąd wskazywał: „Niewątpliwie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera legalnej definicji "władania", Niemniej jednak należy zauważyć, że w systemu prawa znajdują się przepisy odwołujące się do tego pojęcia. Najpełniej zagadnienie władztwa opisują przepisy prawa cywilnego regulujące kwestie związane z prawem własności. Pojęcie władztwa jest nierozdzielnie związane z prawem własności do rzeczy. Własność jest opisywana jako sprawowanie "pełnej władzy" nad rzeczą. Przyjmuje się, że właściciel może z rzeczą czynić wszystko, czego mu prawo nie zabrania, a zatem prawo własności zapewnia właścicielowi

dopuszczalną w danych warunkach pełnię władzy względem rzeczy. Zakres władztwa nad rzeczą został określony w art. 140 Kodeksu cywilnego, a z przepisu tego wynika, że uprawnienie do władania rzeczą obejmuje prawo do korzystania z rzeczy i do rozporządzania rzeczą. Zakresem prawa do korzystania z rzeczy objęte jest prawo do jej używania (*ius utendi*), do pobierania pożytków (*ius fruendi*), do pobierania innych dochodów z rzeczy, do przyrostu (*accessio*), do zużycia (*ius abutendi*) i przetworzenia rzeczy. Uprawnienie właściciela do rozporządzania rzeczą obejmuje z kolei uprawnienie do przeniesienia prawa własności, jego obciążenia i zniesienia prawa." Mając zatem na względzie językowe znaczenie słowa "władanie" jak również ukształtowane przez ustawodawcę w przepisach prawa cywilnego granice władztwa nad rzeczą, należy przyjąć, że pojęcie władania użyte przez w art. 7 ust. 1 pkt 7 upol należy rozumieć w sposób szeroki. Władaniem w rozumieniu tego przepisu będzie zatem sprawowanie władztwa jako szeroko rozumianego prawa do korzystania z rzeczy i rozporządzania rzeczą. Pojęcia tego nie można przy tym ograniczać wyłącznie do sprawowania fizycznego władztwa nad rzeczą, sprawowania nad nią bezpośredniej pieczy i kontroli. Takiemu rozumieniu przepisu art. 7 ust. 1 pkt 7 upol. sprzeciwia się to, że oddanie rzeczy innemu podmiotowi na podstawie stosunku obligacyjnego np. umowy najmu, nie prowadzi do utraty władania rzeczą. Wprost przeciwnie; oddanie rzeczy w najem jest przejawem władania rzeczą, wykonywania nad nią władztwa, a nie jego ograniczeniem. Oddanie rzeczy w najem nie wyłącza władania rzeczą. Najem jest stosunkiem obligacyjnym, z którego dla najemcy wynikają określone uprawnienia do dysponowania rzeczą oddaną w najem. Niemniej jednak nie oznacza to wyzbycia się władztwa nad rzeczą czy to przez właściciela, czy też przez samoistnego posiadacza. W tym drugim przypadku stanowi o tym wprost art. 337 k. c. wskazujący, że posiadacz samoistny nie traci posiadania przez to, że oddaje drugiemu rzecz w posiadanie zależne. Posiadacz samoistny, który oddał rzecz w posiadanie zależne (np. w najem) nadal jest traktowany jak ten, który faktycznie włada rzeczą jak właściciel. Zatem nawet posiadaczowi samoistnemu, który oddał rzecz w najem przysługuje pełnia faktycznego władztwa nad rzeczą w takim zakresie, w jakim władztwo przysługiwałoby mu jako właścicielowi, gdyby jego posiadanie było oparte na tytule prawa własności.

Argumentacji za tym, że zwolnieniem z podatku od nieruchomości objęte są wszelkie nieruchomości budynkowe i gruntowe, nad którymi władztwo (w szerokim tego słowa znaczeniu) sprawuje muzeum rejestrowane, dostarcza również analiza innych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Należy bowiem zauważyć, że w sytuacji, gdy ustawodawca wprowadza wyjątki od zwolnienia z podatku od nieruchomości, czyni to w sposób wyraźny. Przykładem może być tutaj art. 7 ust. 1 pkt 6, 9, 10 i 12 upol oraz art. 7 ust. 2 pkt 1 upol gdzie wskazano, że zwolnieniem nie są objęte nieruchomości zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Co więcej, jeśli zamiarem ustawodawcy jest wskazanie, że zwolnienie z podatku od nieruchomości pozostaje w związku z wykorzystywaniem nieruchomości do realizacji określonych celów czy zadań, to również wskazuje na to w sposób jednoznaczny. Przykładem jest tutaj art. 7 ust. 2 pkt 3 upol. wskazujący, że od podatku zwalnia się instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk, w odniesieniu do nieruchomości lub ich części, które są niezbędne do realizacji zadań, o których mowa w art. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. Nr 96, poz. 619). Podobna regulacja znajduje się w art. 7 ust 2 pkt 5a upol w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych. W przypadku art. 7 ust, 1 pkt 7 upol ustawodawca takiego rozróżnienia nie uczynił w kontekście powyższego nie do zaakceptowania jest argumentacja wskazująca, że władanie gruntami i budynkami w rozumieniu art. 7 ust 1 pkt 7 upol ogranicza się do wykonywania władztwa nad rzeczą w określonym celu np. w związku z wykonywaniem przez

muzea ich statutowej działalności. Gdyby intencją ustawodawcy było takie ograniczenie zakresu zwolnienia w stosunku do gruntów i budynków znajdujących się we władaniu muzeów rejestrowanych, to wyrazem tego byłby jasny i precyzyjny zapis zawarty w normie tak, jak uczynione to zostało w innych przepisach przewidujących wyjątki od wprowadzonego zwolnienia. Skoro ustawodawca takiej dystynkcji nie czyni to, nie ma podstaw do twierdzenia, że zwolnienie obowiązuje tylko w takim zakresie, w jakim muzeum realizuje zakres działalności określony celami statutowymi tej instytucji.

Na koniec podatnik stwierdza, że mając na względzie wnioski wypływające z wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej przyjąć należy, że zwolnieniem z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt. 7 upol objęte są wszystkie grunty i budynki będące we władaniu muzeów rejestrowanych, przez co należy rozumieć także te nieruchomości, które zostały oddane przez muzea rejestrowane w posiadanie zależne, na podstawie zawartej umowy najmu. Zawarcie umowy, najmu, jakkolwiek prowadzi do ograniczeń w zakresie swobodnego korzystania z nieruchomości, nie skutkuje jednak utratą władztwa nad rzeczą w sposób, który uzasadniałby stwierdzenie, że nieruchomość przestała być we władaniu muzeum rejestrowanego. Tylko takie rozumienie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 7 upol pozostaje w zgodzie z celem wprowadzenia tej regulacji prawnej, istotą i zakresem władztwa jakie przysługuje podmiotowi uprawnionemu i w końcu ze znaczeniem tego słowa nadanym mu przez reguły języka polskiego. Za takim rozumieniem tego przepisu przemawia także brak wyraźnego wskazania w nim, że zakresem zwolnienia nie są objęte sytuacje wykorzystywania nieruchomości na określone cele np. nie związane z prowadzoną działalnością statutową.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się:

- 1) Stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku w zakresie interpretacji art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm) w części zastosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości do budynków i gruntów znajdujących się we władaniu muzeum ale oddanych w posiadanie zależne innym podmiotom- **jest prawidłowe.**
- 2) Stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku w zakresie interpretacji art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm) w części niepodlegania opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości budynków i gruntów znajdujących się we władaniu muzeum oddanych w posiadanie zależne innym podmiotom- **jest nieprawidłowe.**

Uzasadnienie prawne oceny:

Zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości zawarto w art. 2 ust. 1 upol, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają:

- a) grunty,
- b) budynki lub ich części,
- c) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Natomiast definicje powyższych obiektów zawarto w art. 1 a upol wskazując, że użyte w ustawie określenia oznaczają:

- budynek - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;
- budowla - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;
- 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;

Ponadto ustawa przewiduje, że część obiektów wymienionych powyżej nie jest objęta zakresem tej ustawy, zgodnie z art. 2 ust. 2, 3 i 4 upol. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają:

- 1) użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej,
- 2) pod warunkiem wzajemności - nieruchomości będące własnością państw obcych lub organizacji międzynarodowych albo przekazane im w użytkowanie wieczyste, przeznaczone na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych;
- 3) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych;
- 4) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi;
- 5) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych, urzędów związków metropolitalnych i urzędów marszałkowskich;
- 6) grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle - z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż utrzymanie dróg publicznych lub eksploatacja autostrad płatnych.
- 7) Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również nieruchomości stanowiące własność Skarbu Państwa, które wchodzi w skład Zasobu Nieruchomości, o którym mowa w ustawie z dnia 20 lipca 2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości (Dz. U. z 2018 r. poz. 2363).

Dodatkowo stosownie do treści art. 2 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 i 9 upol. obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku oraz ciąży na właścicielu gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a także na użytkowniku wieczystym gruntów, przy czym podatnicy będący osobami prawnymi obowiązani są składać bez wezwania organu podatkowego deklaracje na podatek od nieruchomości, w których wykazują podatek do zapłaty obliczony dla gruntów od powierzchni, dla budynków od powierzchni użytkowej, a dla budowli od wartości oraz wpłacać obliczony w deklaracji podatek - bez wezwania - na rachunek budżetu właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia.

W świetle przedstawionych powyżej przepisów, analizując zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości, należy ustalić czy dane obiekty / grunty podlegają temu podatkowi

a następnie należy ustalać właściwą dla tych przedmiotów stawkę podatku od nieruchomości lub możliwość korzystania ze zwolnienia z tego podatku. Nie może korzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości obiekt / grunt jeśli w ogóle został wyłączony spod zakresu zainteresowania tą ustawą (upol). Zwolnienie z podatku zarówno przedmiotowe jak i podmiotowe powoduje, że podatnik nadal posiada określone obowiązki wynikające z tej ustawy (np. choćby składanie deklaracji w określonej formie i terminie) natomiast skutkiem niepodlegania podatkowi od nieruchomości jest brak wypełniania obowiązków określonych w tej ustawie przez posiadaczy tych obiektów. Powyższe wskazuje, że nie można utożsamiać zwolnienia z podatku od nieruchomości oraz niepodlegania temu podatkowi. Nie zawsze obowiązek podatkowy wynikający z danej ustawy podatkowej przekształca się w zobowiązanie podatkowe. Takim przykładem jest zastosowanie zwolnienia podatkowego, które powoduje, że istniejący obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe (brak obowiązku zapłaty podatku).

Podatnik nie wskazywał na ewentualne okoliczności niepodlegania podatkowi od nieruchomości gruntów i budynków przez niego posiadanych, zatem uznaje się, że grunty i budynki będące przedmiotem zapytania mieszczą się w zakresie przedmiotowym ustawy zawartym w art. 2 ust. 1 upol a budynki posiadają cechy wymienione w definicji ustawowej (art. 1a ust. 1 pkt 1 upol). Ponadto Podatnik nie wskazywał na zaistnienie przypadków wymienionych w art. 2 ust 2, 3 i 4 upol (wyłączenie z podatku od nieruchomości) zatem uznaje się, że grunty i budynki będące przedmiotem zapytania należą do zakresu gruntów i budynków podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Tym bardziej, że w uzasadnieniu wniosku podatnik reprezentuje stanowisko, że do uzyskania określonego skutku prawnego w postaci zwolnienia z podatku należy spełnić trzy przesłanki:

- **przedmiotem opodatkowania muszą być grunty lub budynki w rozumieniu upol;**
- obiekty te muszą znajdować się we władaniu podatnika;
- władającym musi być muzeum rejestrowe w rozumieniu odpowiednich przepisów.

Kolejnym krokiem jest ustalenie czy wskazane obiekty mogą korzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 7 upol. Zgodnie z treścią przepisu art. 7 ust. 1 pkt 7 upol zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty i budynki we władaniu muzeów rejestrowanych. Zgodnie z cytowanym przepisem aby podmiot władający gruntami i budynkami mógł korzystać ze wskazanego zwolnienia z podatku od nieruchomości musi mieć status muzeum rejestrowanego. W myśl przepisów art. 13 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (Dz.U. z 2020 poz. 902 – t.j.) w celu potwierdzenia wysokiego poziomu merytorycznej działalności i znaczenia zbiorów oraz w celu ewidencjonowania *muzeów* spełniających te warunki, minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego prowadzi Państwowy Rejestr *Muzeów*, zwany dalej "Rejestrem" a z dniem wpisu do Rejestru *muzeum* jest uprawnione do używania nazwy "***muzeum rejestrowane***". Z powyższego wynika, aby dany podmiot mógł się legitymować statusem muzeum rejestrowanego musi być wpisany przez ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego do państwowego Rejestru. Jak wskazuje pełnomocnik podatnika, powyższy warunek wpisania do rejestru jest spełniony przez

, ponieważ Muzeum zostało wpisane do Państwowego Rejestru Muzeów w pozycji , zatem jeden z warunków zwolnienia wynikający z treści art. 7 ust. 1 pkt 7 upol został spełniony. Ponadto przepis wskazuje, że grunty i budynki, które ustawodawca zwalnia z podatku od nieruchomości muszą się znajdować we władaniu tychże muzeów rejestrowanych.

Zgodnie z cyt. wyżej przepisem zwolnieniem z podatku od nieruchomości objęte są wszystkie grunty i budynki będące we władaniu muzeów rejestrowanych. Ustawodawca nie uczynił w tym zakresie żadnych ograniczeń, nie sprecyzował, że chodzi o nieruchomości wykorzystywane w określonym celu, jedynym warunkiem jest, że muszą znajdować się we władaniu muzeów rejestrowanych.

Słusznie pełnomocnik podatnika zauważa, powołując się także na orzecznictwo w tym zakresie, że chodzi również o nieruchomości, które zostały oddane przez muzea w posiadanie zależne na podstawie umowy najmu. Zawarcie umowy najmu prowadzi do ograniczeń w zakresie korzystania z nieruchomości, ale nie sprawia, że przestała być ona we władaniu muzeum rejestrowanego. Pojęcie władania użyte art. 7 ust. 1 pkt 7 upol należy rozumieć w sposób szeroki. Władaniem w rozumieniu tego przepisu będzie zatem sprawowanie władztwa jako szeroko rozumianego prawa do korzystania z rzeczy i rozporządzania rzeczą. (WSA w Gdańsku 5.02.2013 r. ISA/Gd 1275/12- - wyrok m. in. cytowany przez Wnioskodawcę). W późniejszym wyroku, który zapadł 27.04.2016 r. w WSA w Gdańsku ISA/Gd 37/16 także wskazywano na szerokie znaczenie władztwa nad rzeczą, Sąd stwierdził: „Przepis art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (...) stanowi, że zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty i budynki we władaniu muzeów rejestrowanych. Zwolnienie, o którym mowa w powołanym przepisie prawa, obejmuje każdy rodzaj władztwa nad budynkami i gruntami, tzn. własność, posiadanie samoistne, zależne. W ocenie sądu SKO trafnie wskazuje, że pojęcie muzeum rejestrowanego zostało określone w ustawie z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (Dz. U. tj. z 2012 r. poz. 987 z późn. zm.). W świetle przepisu art. 13 ustawy o muzeach nie każde muzeum posiada status muzeum rejestrowanego, ale tylko ta jednostka organizacyjna, która została decyzją ministra właściwego ds. kultury i ochrony dziedzictwa narodowego wpisana do Państwowego Rejestru Muzeów. Należy także zauważyć, iż przepis przewidujący zwolnienie podatkowe dla muzeów rejestrowanych, został wprowadzony na mocy ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach. W ustawie tej, w art. 13 ust. 5 wskazane zostało, że muzeum rejestrowane korzysta ze szczególnej ochrony i pomocy finansowej państwa. W przepisie tym zawarta została ogólna klauzula wskazująca na objęcie muzeów rejestrowanych opieką państwa, także w zakresie odnoszącym się do finansowego wspomagania działalności tych instytucji. Jednym z przejawów takiej szczególnej troski państwa było wprowadzenie na mocy art. 37 ustawy o muzeach zwolnienia z podatku od nieruchomości”.

Interpretowana norma prawna zawarta w art. 7 ust. 1 pkt 7 upol nie ogranicza wykonywania władztwa nad rzeczą w określonym celu – np. w związku z wykonywaniem przez muzea ich statutowej działalności. Gdyby intencją ustawodawcy było takie ograniczenie zakresu zwolnienia w stosunku do gruntów i budynków znajdujących się we władaniu muzeów rejestrowanych, to wyrazem tego byłby jasny i precyzyjny zapis zwarty w normie tak jak to uczynione to zostało w innych przepisach przewidujących wyjątki od wprowadzonego zwolnienia, gdzie znalazł się zapis wprost wyłączający ze zwolnienia np. nieruchomości zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Skoro ustawodawca takiej dyspozycji nie zawarł w art. 7 ust. 1 pkt 7 upol to nie ma podstaw do twierdzenia, że zwolnienie obowiązuje w takim zakresie, w jakim muzeum realizuje zakres działalności określony celami statutowymi tej instytucji.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 7 upol zwolnieniem z podatku od nieruchomości objęte są wszystkie grunty i budynki będące we władaniu muzeów rejestrowanych. Chodzi więc również o nieruchomości, które zostały oddane przez muzea w posiadanie zależne na podstawie umowy najmu, dzierżawy. Zawarcie umowy najmu, dzierżawy prowadzi do ograniczeń w zakresie korzystania z nieruchomości, ale nie sprawia, że przestała być ona we władaniu muzeum rejestrowanego.

Mając na uwadze powyższe - orzeczono jak w sentencji niniejszej interpretacji.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę. Niniejsza interpretacja traci swą ważność w przypadku zmiany któregokolwiek z elementów stanu faktycznego lub zmiany stanu prawnego.

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

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Ponadto w myśl art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

POUCZENIE

Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, przy ul. Rakowickiej 10, 31-511 Kraków po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2019 poz. 2325 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy).

Otrzymują:

1/Adresat

2/FP a/a

PREZYDENT MIASTA

Janusz Chwierut