

**Prezes Regionalnej Izby
Obrachunkowej w Kielcach**
Pan Damian Grzelka
ul. Targowa 18
25-520 Kielce

Dotyczy wniosku pokontrolnego pkt 18 w związku z pkt II

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.; dalej: „u.p.o.l.”), 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.

Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości co do zasady ciąży na właścicielu nieruchomości. W pewnych przypadkach (wskazanych w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.) ustawodawca dopuścił przeniesienie obowiązku podatkowego z właściciela na posiadacza zależnego. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 października 2013 r. (sygn. akt II FSK 2794/11) w sytuacji, gdy dwóm podmiotom można przypisać cechę posiadania zależnego, organom nie przysługuje prawo dobrowolnego uznania jednego z nich za podatnika. W takiej bowiem sytuacji, podatnikiem jest ten podmiot który posiadania wywodzi bądź z umowy zawartej z właścicielem bądź z innego tytułu prawnego. A contrario, nie jest podatnikiem podmiot, który co prawda jest posiadaczem zależnym, ale posiadanie to przysługuje mu z innego tytułu. W badanej sprawie skarżący posiadał/wynajmował garaże, które były własnością gminy, jednakże nie na podstawie umowy zawartej z właścicielem, a to oznacza, że nie został spełniony warunek określony w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. Natomiast w wyroku NSA z dnia 05.07.2022 r. (sygn. akt III FSK 157/22) sąd stwierdził, że z przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. wynika m.in., że podatnikami podatku od nieruchomości są wymienione w nim podmioty, jeśli są one w posiadaniu nieruchomości (ich części) lub obiektów budowlanych (ich części) stanowiących własność Skarbu Państwa albo jednostki samorządu terytorialnego pod warunkiem, że posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego. Nie wystarczy zatem spełnienie warunku podmiotowego i przedmiotowego w postaci posiadania nieruchomości lub obiektu budowlanego, ale konieczne jest by posiadanie wynikało z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego.

Przedkładając powyższe przepisy prawa oraz ich wykładnię zaprezentowaną przez NSA do stanu faktycznego istniejącego w Gminie Nowiny należy wyjaśnić, że Gminna Biblioteka Publiczna w Nowinach zgodnie z postanowieniami uchwały nr RG-XI/96/15 Rady Gminy Sitkówka-Nowiny z dnia 28 września 2015 r. w sprawie nadania Statutu Gminnej Biblioteki Publicznej jest samorządową instytucją kultury wpisaną do rejestru instytucji kultury prowadzonego przez organizatora, posiada osobowość prawną i samodzielnie gospodaruje przydzieloną i nabytą częścią mienia. Natomiast Centrum Usług Wspólnych w Nowinach zgodnie z postanowieniami uchwały nr RG-XXIV/288/16 Rady Gminy Sitkówka-Nowiny z dnia 28 listopada 2016 r. w sprawie likwidacji Zespołu Obsługi Szkół i Przedszkoli w Nowinach i utworzenia Centrum Usług Wspólnych w Nowinach oraz nadania Statutu jest jednostką organizacyjną Gminy Sitkówka-Nowiny (obecnie Gminy Nowiny), nie posiadającą osobowości prawnej.

Należy podkreślić, że GBP w Nowinach zajmuje pomieszczenia pod adresem: ul. Perłowa 1, 26-052 Nowiny. Pod tym adresem znajdują się nieruchomości (grunty, budynki i budowle), będące w posiadaniu Gminnego Ośrodka Kultury „Perła”, który na podstawie uchwały nr XIV/113/2011 Rady Gminy Sitkówka-Nowiny z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie likwidacji zakładu budżetowego Kryta Pływalnia "Perła" Gminny Ośrodek Kultury Sportu i Rekreacji w Zagrodach w celu przekształcenia w samorządową instytucję kultury i utworzenia samorządowej instytucji kultury pod nazwą Gminny Ośrodek Kultury "Perła" w Zagrodach oraz uchwały nr XVIII/143/12 Rady Gminy Sitkówka-Nowiny z dnia 28 marca 2012 r. w sprawie zmiany uchwały nr XIV/113/2011 Rady Gminy Sitkówka-Nowiny z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie likwidacji zakładu budżetowego Kryta Pływalnia "Perła" Gminny Ośrodek Kultury Sportu i Rekreacji w Zagrodach w celu przekształcenia w samorządową instytucję kultury i utworzenia samorządowej instytucji kultury pod nazwą Gminny Ośrodek Kultury "Perła" w Zagrodach, jest samorządową instytucją kultury. GOK „Perła” na podstawie umów ustanowienia nieodpłatnego użytkowania sporządzonych w formie aktu notarialnego Rep. A 2317/2013 w dniu 04.12.2013 r., aktu notarialnego Rep. A 2506/2013 w dniu 31.12.2013 r. zmienionego aktem notarialnym Rep. A 854/2021 w dniu 09.03.2021 r., jest użytkownikiem nieruchomości położonych pod adresem ul. Perłowa 1, 26-052 Nowiny, których właścicielem pozostaje Gmina Nowiny. GOK „Perła” reprezentowany przez dyrektora Jacka Kanię oraz GBP w Nowinach reprezentowana przez dyrektora Julitę Zajac zawarły umowę najmu, na mocy której GOK „Perła” oddał w użytkowanie GBP w Nowinach część pomieszczeń w budynku pod adresem ul. Perłowa 1 w miejscowości Nowiny.

Natomiast CUW w Nowinach zajmuje pomieszczenia pod adresem: ul. Gimnazjalna 1, 26-052 Nowiny. Pod tym adresem znajdują się nieruchomości (grunty, budynki), będące w posiadaniu Zespołu Szkół Ponadpodstawowych w Nowinach, który na podstawie Aktu Założycielskiego Rady Gminy Sitkówka-Nowiny z dnia 1 września 2003 r. - załącznik nr 1 do Uchwały Nr RG-VI/42/03 Rady Gminy Sitkówka-Nowiny z dnia 22 kwietnia 2003 r. jest jednostką organizacyjną Gminy Sitkówka-Nowiny (obecnie Gminy Nowiny). ZSP w Nowinach na podstawie decyzji nr 5/2017 znak: INO-III.6844.5.2.2016 z dnia 07.03.2017 r. zmienionej decyzją nr 1/2021 znak: INO-III.6844.1.2021 z dnia 09.03.2021 r. jest trwałym zarządcą nieruchomości położonych pod adresem ul. Gimnazjalna 1, 26-052 Nowiny, których właścicielem pozostaje Gmina Nowiny. CUW w Nowinach zajmuje pomieszczenia budynku znajdującego się w trwałym zarządzie ZSP w Nowinach bezumownie.

W zaprezentowanym stanie faktycznym w przypadku, gdy jednostka podległa zawiera umowy najmu (dzierżawy, użyczenia) w imieniu właściciela (gminy – gmina jest stroną umowy reprezentowaną przez trwałego zarządcę), to obowiązek podatkowy przechodzi na najemcę, dzierżawcę lub użytkownika nieruchomości. Jednak w przypadku umów, które jednostka podległa zawiera w swoim imieniu (a nie w imieniu właściciela – gminy), podatnikiem podatku od nieruchomości nadal będzie jednostka podległa (trwały zarządca). W takiej sytuacji obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości nie przechodzi na dalszego posiadacza (najemcę, dzierżawcę lub użytkownika).

Reasumując GBP w Nowinach choć zawarła umowę najmu z GOK „Perła” to stronami umowy nie był właściciel nieruchomości – Gmina Nowiny, a te instytucje kultury działające we własnym imieniu. Tym samym nie zostały spełnione przesłanki przeniesienia obowiązku podatkowego określonego w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. W przypadku CUW w Nowinach zajmuje on pomieszczenia trwałego zarządcy – ZSP w Nowinach, ale bezumownie, zatem również w tym przypadku nie zostały spełnione przesłanki określone w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. i nie doszło do przeniesienia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości.

Mając powyższe na uwadze jednostki organizacyjne – Gminna Biblioteka Publiczna w Nowinach oraz Centrum Usług Wspólnych w Nowinach nie były i nie są zobowiązane na podstawie art. 6 ust. 10 w zw. z art. 3 ust. 1, art. 6 ust. 9 u.p.o.l. do przedkładania organowi podatkowemu deklaracji na podatek od nieruchomości. Tym samym nie naruszono również art. 274a § 1 Ordynacji podatkowej.