

Znak sprawy: Fn-XIV.310.2.2019  
Poznań, 25-03-2019 r.



Nr rej.: 25031903693

reprezentujący.

### INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Poznania na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.), w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 14 grudnia 2018 r. (data wpływu), zmieniony pismem z dnia 1 lutego 2019 r. (data wpływu), w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji w zakresie zastosowania przepisów w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości

postanawia uznać stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wniosku za **prawidłowe**.

### UZASADNIENIE

W dniu 14 grudnia 2018 roku do Prezydenta Miasta Poznania wpłynął wniosek reprezentowanego przez r. pr.

(dalej jako Wnioskodawca) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, zmieniony pismem z dnia 1 lutego 2019 roku (data wpływu). Przedmiotem interpretacji jest art. 7 ust. 1 pkt 6 oraz art. 1a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.- dalej zwana „u.p.o.l.”) oraz art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 646 ze zm. – dalej zwana „Prawem przedsiębiorców”)

Przedstawiono następujący zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawca jest jednym z dwóch współwłaścicieli Fortu (zwany dalej „Nieruchomością”). Nieruchomość stanowi wartościowy przykład pruskiego budownictwa militarnego i wraz z działką nr jest wpisany do rejestru zabytków jako element fortyfikacji tzw. Twierdzy Poznań (nr rej.: z ). Współwłaściciele Nieruchomości podjęli działania mające na celu spełnienie wymogów konserwatorskich i przywrócenie zabytkowi pierwotnego charakteru.

Wnioskodawca, w porozumieniu z drugim współwłaścicielem Nieruchomości zamierza zawrzeć umowę z podmiotem trzecim (osobą fizyczną lub osobą prawną), zwaną dalej Administratorem (łącznie zwanymi Stronami), której przedmiotem będzie administrowanie, właściwa opieka nad zabytkiem oraz popularyzowanie wiedzy o poznańskich fortyfikacjach, ale także umożliwienie Administratorowi prowadzenia działalności gospodarczej w ściśle ograniczonym zakresie. Umowa będzie miała charakter nieodpłatny, przy czym na Administratora zostaną nałożone obowiązki bieżącej konserwacji i wykonywania prac porządkowych na Forcie, pokrycia kosztów zużytych przez niego mediów, a także szeroko rozumianej właściwej pieczy nad obiektem i zapewnieniem na nim bezpieczeństwa. Umowa powyższa zostanie zawarta w ramach zarządu prywatnym majątkiem osobistym przez każdego ze współwłaścicieli nieruchomości.

W ramach realizacji ww. umowy Administrator:

- 1) będzie zobowiązany organizować wystawy i ekspozycje na Forcie, popularyzujące wiedzę zarówno o Forcie i fortyfikacjach, jak i z zakresu historii wojskowości, a także udostępniać (średnio raz na miesiąc) Fort do zwiedzania dla osób zainteresowanych – udostępnienie takie będzie odbywać się nieodpłatnie lub za symboliczną odpłatnością pokrywającą wyłącznie koszty udostępnienia (w szczególności media, ubezpieczenie, opłata dla przewodnika);
- 2) będzie zobowiązany do okazjonalnego (kilka razy w roku) udostępniania obiektu na potrzeby imprez i wydarzeń kulturalnych, związanych z szeroko rozumianym promowaniem poznańskich fortyfikacji (np. Dni Twierdzy Poznań, zloty pasjonatów historii i fortyfikacji, inscenizacje realizowane przez grupy rekonstrukcyjne) – udostępnienie takie będzie odbywać się nieodpłatnie lub za symboliczną odpłatnością pokrywającą wyłącznie koszty udostępnienia (w szczególności media, ubezpieczenie, opłata dla przewodnika),
- 3) dodatkowo będzie uprawniony do wykorzystania ściśle określonego pomieszczenia lub pomieszczeń Fortu oraz wydzielonego fragmentu gruntu dz. Nr, na potrzeby prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, polegającej m.in. na odpłatnym organizowaniu eventów, komercyjnych imprez, etc. – ta działalność będzie miała charakter zarobkowy, zorganizowany i ciągły, a wykonywana będzie przez Administratora na własną rzecz i na własny rachunek (współwłaściciele Nieruchomości nie będą czerpali z tej działalności jakichkolwiek zysków, ani nie będą partycypowali w ewentualnych stratach).

Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawcy, które wymagają rozstrzygnięcia w interpretacji, jest opodatkowanie poszczególnych części Nieruchomości podatkiem od nieruchomości, w tym w szczególności zastosowanie zwolnienia z opodatkowania

na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tj. jako gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W odniesieniu do przedstawionego zdarzenia przyszłego przedstawiono następujące stanowisko Wnioskodawcy:

Wnioskodawca wskazał, że zgodnie z aktualną definicją zawartą w art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646 z późn. zm.), działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Podobną definicję zawierał poprzednio obowiązujący art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2168 z późn. zm.), zgodnie z którym działalnością gospodarczą była zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Zatem, aby jakąkolwiek aktywność uznać za prowadzenie działalności gospodarczej, bezwzględnie trzeba wykazać łącznie jej:

- zarobkowy charakter,
- zorganizowany sposób wykonywania,
- oraz ciągłość.

W tym kontekście Wnioskodawca podniósł, że w stosunku do aktywności na Forcie przedstawionej w ww. pkt. 1 i 2) odnoszących się do przyszłej umowy, w sposób oczywisty nie zostanie spełniona przesłanka ciągłości. Co więcej, nie będzie również spełniona przesłanka zarobkowego charakteru i to niezależnie od tego, czy udostępnienie obiektu będzie następowało nieodpłatnie, czy też za symboliczną odpłatnością pokrywającą wyłącznie koszty udostępnienia.

Udostępnienie Fortu będzie bowiem następowało jedynie okazjonalnie, przede wszystkim przy okazji przy okazji różnego rodzaju wydarzeń kulturalnych, zaś jedynym celem tych działań będzie szeroko rozumiane promowanie wiedzy o fortyfikacjach i historii wojskowości, ze szczególnym uwzględnieniem Fortu – a nie działalność zarobkowa, czy tym bardziej działalność gospodarcza w takim zakresie. Stąd też Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż Nieruchomość będzie podlegała zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1445 z późn. zm. – dalej „u.p.o.l.”), tj. jako gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków, oczywiście pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków.

Wnioskodawca zastrzegł, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i to jako powierzchnia gruntu/budynku związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, będzie podlegała ta część Nieruchomości, która będzie zaadaptowana i wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej, o której mowa w ww. pkt. 3) odnoszącym się do przyszłej umowy. W tym bowiem zakresie spełnione będą – co oczywiste – wszystkie przesłanki z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. (w stosunku do budynków), a przy tym nie znajdzie zastosowania zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. Innymi słowy, ta część Nieruchomości będzie traktowana jako część gruntu

---

i budynku wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków, która jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej i nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. Zdaniem Wnioskodawcy będzie to zarazem jedyna część Nieruchomości niepodlegająca ww. zwolnieniu podatkowemu.

Po rozpatrzeniu wniosku Prezydent Miasta Poznania wyjaśnia, co następuje.

Na wstępie należy przypomnieć, że w myśl art. 14b § 1 i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm. – dalej: „O.p.”) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego i zdarzeń przyszłych, a składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązujący jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna winna zawierać wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny; można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej).

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej.

Organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy za zasadne, choć jego uzasadnienie nie jest prawidłowe w pełnym zakresie.

Zgodnie z brzmieniem art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Interpretując powyższy przepis należy podkreślić, że wskazuje on dwie przesłanki pozytywne (wpis nieruchomości indywidualnie do rejestru zabytków oraz utrzymanie i konserwacja zgodnie z przepisami o ochronie zabytków oraz jedną przesłankę negatywną (wyłączenie części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej) zwolnienia od podatku od nieruchomości. Ewentualne zwolnienie dotyczyć będzie zatem jedynie gruntu lub budynku, pod warunkiem, iż został on wpisany do rejestru zabytków. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 12 grudnia 2008 r. (sygn. akt: I SA/Go 720/08) „powyższe zwolnienie obejmuje grunty i budynki charakteryzujące się tym, że na podstawie decyzji wydanej przez właściwy do spraw ochrony zabytków organu administracji publicznej zostały



wpisane indywidualnie do rejestru zabytków. Zwrot «indywidualnie» należy rozumieć w ten sposób, iż wpis musi dotyczyć odrębnie gruntu i odrębnie budynku. Ustawodawca założył zatem taką możliwość, iż zwolnienie będzie dotyczyło jedynie budynku, pod warunkiem wpisania go do rejestru zabytków. Przepis ten nie pozwala na przyjęcie, iż wpisanie budynku do rejestru zabytków automatycznie powoduje uznanie gruntu pod tym budynkiem za zabytek objęty rejestrem zabytków, dając tym samym podstawę do zastosowania wobec tego gruntu zwolnienia przedmiotowego [...]”.

Samo umieszczenie budynku w rejestrze zabytków nie jest jednak wystarczające, żeby jego właściciel został zwolniony z podatku od nieruchomości. W odniesieniu do drugiej przesłanki pozytywnej zwolnienia, należy zauważyć, że ustalenie istnienia przesłanki należytego utrzymania obiektu pozwala organowi podatkowemu na odstępnie od fiskalnego obciążania właściciela zabytku w zakresie podatku od nieruchomości. Istnienie przedmiotowej przesłanki może zostać ustalone na podstawie informacji uzyskanych od strony lub informacji od organu posiadającego wiedzę specjalną w tej dziedzinie (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 kwietnia 2014 r., sygn. akt: II FSK 831/13).

Jeżeli chodzi o przesłankę negatywną, jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 25 lutego 2014 r. (sygn. akt: I SA/Łd 1438/13), jakkolwiek działalność gospodarcza niesie za sobą element wzmożonego zużywania przedmiotu, w którym jest wykonywana. Wobec tego ustawodawca przyjął, że zwolnienie od podatku jest zbędne w przypadku obiektów zabytkowych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, albowiem pozyskiwane przychody z działalności winny być przynajmniej częściowo przeznaczane na utrzymanie obiektu. Jednocześnie, jak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 października 2017 r. (sygn. akt: II FSK 2394/15) „pojęcie gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej oznacza faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Zasadnicze znaczenie ma zatem fakt ich zajęcia na działalność gospodarczą, czyli rzeczywiste wykonywanie na nich czynności składających się na prowadzenie działalności gospodarczej, przy czym czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały (nieincydentalnie)”.

Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646 z późn. zm.), działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Z powyższego wynika, że aby zakwalifikować daną działalność jako działalność gospodarczą, winna ona spełniać między innymi przesłanki: zarobkowości i ciągłości.

Jak pisze Grzegorz Koziół<sup>1</sup>, „działalnością wykonywaną w sposób ciągły jest działalność **wykonywana w sposób regularny i powtarzalny**. W związku z tym działalność ta nabiera charakteru względnie trwałego i stabilnego, nieograniczającego się do jednorazowych, okazjonalnych czy też sporadycznych przedsięwzięć gospodarczych (tak też *W.J. Katner*, Prawo działalności gospodarczej,

---

<sup>1</sup> G. Koziół (red.), Prawo przedsiębiorców [w:] G. Koziół (red.), Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz. Warszawa 2019.

s. 23). Jak podaje Koziół, w wyroku z 6.4.2017 r. ( sygn. akt: II UK 98/16) Sąd Najwyższy uznał, że wykonywanie działalności nie może mieć charakteru incydentalnego, od przypadku do przypadku, ani tym bardziej jednorazowego. Cel zadaniowy, związany z prowadzeniem przedsiębiorstwa i jego utrzymaniem, obrany przez osobę podejmującą działalność gospodarczą, musi więc zakładać nastawienie na trwanie działalności w dłuższym przedziale czasowym.

Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z 6.4.2017 r. (sygn. akt: II UK 98/16) przesłanka zarobkowego charakteru działalności zostanie w oczywisty sposób spełniona wtedy, gdy jej prowadzenie przynosi rzeczywisty zysk. Za spełniającą przesłankę zarobkowości powinno się również uznać sytuację, gdy pomimo nieosiągnięcia zysku przedsiębiorca nastawiony był na uzyskanie dochodu. W tym zakresie istotny będzie wyznaczony przez przedsiębiorcę cel, który w każdym przypadku, poprzez realizację zamierzonych przedsięwzięć, musi zakładać wynik finansowy. Zarobkowy charakter musi być nastawiony na zysk, który powinien co najmniej pokryć koszty założenia i prowadzenia przedsięwzięcia. W związku z tym działalności non profit – nieukierunkowanej na osiągnięcie zysku, a także podejmowania działalności wytwórczej, usługowej bądź budowlanej na własne potrzeby nie można traktować jako działalności gospodarczej (tak również *W.J. Katner*, *Prawo działalności gospodarczej*, s. 25, *E. Bieniek-Koronkiewicz*, *J. Sieńczyło-Chłabcz*, *Działalność gospodarcza*, s. 13 i n.)<sup>2</sup>.

W świetle powyższego, należy uznać, że dla zwolnienia od opodatkowania Nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l., pierwszorzędne znaczenie będzie miało to, czy ewentualne zajęcie Nieruchomości ma charakter trwały, nieincydentalny. Dopiero stwierdziwszy, iż zajęcie Nieruchomości nie ma charakteru okazjonalnego, incydentalnego, należy zbadać, czy rzeczona działalność stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 Prawa przedsiębiorców. Jednocześnie rację ma Wnioskodawca, wskazując, iż okazjonalne organizowanie wydarzeń kulturalnych, wystaw i imprez nie będzie spełniało przesłanki regularności i powtarzalności, a zatem przesłanki ciągłości, a zatem nie może zostać uznana za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 Prawa Przedsiębiorców. Prawidłowe jest także twierdzenie, że działalność niezarobkowa, mająca na celu wyłącznie zaspokojenie potrzeb własnych przedsiębiorcy, a nie generowanie czystych zysków, nie spełnia przesłanki zarobkowości. Dlatego działalność przedsiębiorcy w zakresie, w którym udostępnienie obiektu będzie następowało nieodpłatnie, czy też za symboliczną odpłatnością pokrywającą wyłącznie koszty udostępnienia, nie będzie działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 3 Prawa przedsiębiorcy.

Podsumowując, należy wskazać, iż objęte wnioskiem części Nieruchomości w zakresie, w którym zostały wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, są należycie utrzymane i nie zostały zajęte w sposób trwały na działalność gospodarczą, spełniają przesłanki zwolnienia od opodatkowania wymienione w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. Natomiast te części Nieruchomości, które zostały zajęte na działalność gospodarczą, a zajęcie to nie ma charakteru incydentalnego, nie będą mogły korzystać z przedmiotowego zwolnienia.

---

<sup>2</sup> Ibidem.

Niniejsza interpretacja udzielona została w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Interpretacja ta, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

**Pouczenie:**

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

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 Poznaniu ul. Ratajczaka 10/12 61-815 Poznań, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.) 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 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, 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.

...wp. PILCZYŃSKI ... WŁAŚC.  
Iwona Włóka ... D.  
Z-CADYKTERA ... GŁOŚN.

