

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PODATKOWA

Działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od nieruchomości

uznaje, że stanowisko Wnioskodawcy w świetle przedstawionego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego:

- w zakresie pytania jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

I

W dniu r. do Burmistrza Miasta Milanówka wpłynął wniosek
o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

Wnioskodawca przedstawił opis zaistniałego stanu faktycznego.

Wnioskodawca – – jest państwową jednostką budżetową sektora finansów publicznych, podległą
utworzoną przez ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego, zgodnie z treścią art. 24 ust. 1 i 2 ustawy o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach z dnia 14 lipca 1983 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 164 ze zm.).
działa na podstawie statutu nadanego decyzją

Starosta Grodziski, prawomocną decyzją nr z dnia r. orzekł:

- o wygaśnięciu trwałego zarządu, przysługującego

I z siedzibą , do nieruchomości przy
ul. w oznaczonej w ewidencji gruntów w obrębie działki
ewidencyjne nr i stanowiące własność Skarbu Państwa, dla których
prowadzona jest księga wieczysta o nr ;

- o oddaniu w trwały zarząd na czas nieokreślony, na rzecz _____ w _____, w stosunku do nieruchomości położonej w _____ przy ul. _____, oznaczonej w ewidencji gruntów w obrębie _____ jako działki ewidencyjne nr _____ i _____ stanowiące własność Skarbu Państwa, dla których prowadzona jest księga wieczysta o nr. _____ z przeznaczeniem na cele działalności kulturalnej i naukowej związanej z gromadzeniem państwowego zasobu archiwalnego.

Wnioskodawca uiszcza opłaty roczne z tytułu trwałego zarządu na rzecz Skarbu Państwa, na rachunek bankowy Powiatu Grodziskiego.

Wnioskodawca składa corocznie do Burmistrza Miasta Milanówka deklarację na podatek od nieruchomości od ww. nieruchomości.

_____ dysponuje przedmiotową nieruchomością na podstawie oddania jej w trwały zarząd. Wnioskodawca włada przedmiotową nieruchomością jako dzierżyciel (art. 338 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm, dalej: jako „k.c.”), nie zaś jako jej posiadacz samoistny czy zależny (art. 336 k.c.).

II

W związku z powyższym Wnioskodawca zwrócił się o wykładnię przepisów:

art. 3 ust. 1 pkt 2 lit a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1452 ze zm.), dalej jako „u.p.o.l.”, przez odpowiedź na następujące pytanie:

1. Czy wnioskodawca, tj. _____ jest podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku dysponowania nieruchomością na podstawie decyzji o trwałym zarządzie?

III

Zgodnie ze stanowiskiem Wnioskodawcy, _____ nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku dysponowania nieruchomością na podstawie decyzji o trwałym zarządzie.

Wnioskodawca w uzasadnieniu wskazuje, iż _____ jako jednostka budżetowa nie powinno być uznane za podatnika w zakresie podatku od nieruchomości w przypadku nieruchomości, które otrzymało w trwały zarząd.

_____ nie posiada bowiem przedmiotowej nieruchomości na podstawie innego tytułu prawnego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. Takim tytułem bowiem nie jest trwały zarząd. _____ nie wykonuje bowiem władztwa nad przekazanymi w drodze trwałego zarządu nieruchomościami i obiektami dla siebie w sposób odpowiadający posiadaniu. Z tego powodu wnioskodawcę nie można uznać za posiadacza nieruchomości (art. 336 k.c.) udostępnionych na podstawie trwałego zarządu, a w rezultacie za podatnika podatku od nieruchomości.

Wnioskodawca zwraca uwagę, iż kwestia czy podmiot publiczny – jakim jest wnioskodawca – dysponujący nieruchomością stanowiącą własność Skarbu Państwa w formule trwałego

zarządu może być podatnikiem podatku od nieruchomości była przedmiotem sprzecznych interpretacji organów podatkowych, i pojawiło się również w tym zakresie kilka orzeczeń sądów administracyjnych, które stoją na stanowisku, iż podmiot publiczny z tytułu powierzenia mu w trwały zarząd nieruchomości Skarbu Państwa, nie staje się posiadaczem jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym.

Na poparcie powyższego stwierdzenia Wnioskodawca przywołuje tezy zawarte w następujących wyrokach sądów administracyjnych:

- orzeczenie NSA z dnia 29 listopada 2018 r. sygn. II FSK 3226/16;
- orzeczenie NSA z dnia 11 lipca 2017 r. sygn. II FSK 2154/15;
- orzeczenie WSA w Łodzi z dnia 9 kwietnia 2019 r. sygn. I SA/Łd 20/19.

Przytoczone orzeczenia sądów dotyczą ustalenia podatnika podatku od nieruchomości, które zostały oddane przez trwałego zarządcę (Generalną Dyрекcję Dróg Krajowych i Autostrad) w dzierżawę innemu podmiotowi. Organ podatkowy zwraca uwagę na fakt, iż sprawy dotyczą odmiennego od przedstawionego we wniosku, stanu faktycznego – a mianowicie ustalenia kto będzie podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku, gdy trwały zarządca wydzierżawi innemu podmiotowi część nieruchomości, będącej w jego posiadaniu na podstawie trwałego zarządu. Wnioskodawca – – jest trwałym zarządcą nieruchomości i nie wydzierżawia nieruchomości innym podmiotom.

IV

składa corocznie deklarację na podatek od nieruchomości i opłaca podatek od nieruchomości za nieruchomość położoną przy ul. , stanowiącą działki , obr. , o łącznej powierzchni m2 oraz budynki o powierzchni użytkowej m2, oddane w trwały zarząd decyzją Starosty Grodziskiego nr z dnia r. Wnioskodawca nieprzerwanie w latach 2014 – 2022 deklarował podatek od omawianej nieruchomości, co nie było dotąd kwestionowane z punktu widzenia podmiotowości prawnopodatkowej tej jednostki.

Zgodnie z decyzją nr : Starosta Grodziski, na podstawie art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2021 r. poz. 1899 ze zm., dalej: „u.g.n.”), orzekł o oddaniu w trwały zarząd ; zabudowanej nieruchomości o łącznej powierzchni m2 położonej w , przy ul. , oznaczonej w ewidencji gruntów w obrębie jako działki ew. nr o pow. ha, nr pow. ha, nr o pow. ha i nr pow. ha, stanowiącej własność Skarbu Państwa, uregulowanej w księdze wieczystej KW nr . Nieruchomość opisana wyżej zostaje oddana w trwały zarząd na cele działalności kulturalnej i naukowej z przeznaczeniem na gromadzenie państwowego zasobu archiwów należącej do zakresu działania zarządcy. Trwały zarząd ustanowiono

na czas nieokreślony. Zarządca ma prawo korzystać z nieruchomości zgodnie z jej przeznaczeniem, w granicach określonych przepisami prawa a w szczególności rozdziału 8 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Ustalono opłatę roczną z tytułu trwałego zarządu oraz zasady jej uiszczania. Odstąpiono od sporządzenia protokołu zdawczo odbiorczego, gdyż nieruchomość znajduje się w dyspozycji zarządcy trwałego. W uzasadnieniu decyzji wskazano, iż trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną, która ma prawo do korzystania z tej nieruchomości co określa art. 43 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

Wnioskodawca zgodnie z § statutu , nadanego decyzją nr z dnia r. przez , jest państwową jednostką budżetową, działającą według zasad określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.) oraz w przepisach wydanych na jej podstawie. Zgodnie z art. 11 ust. 1 cyt. wyżej ustawy jednostkami budżetowymi są jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, zgodnie z ust. 2 tegoż artykułu jednostka budżetowa działa na podstawie statutu określającego w szczególności jej nazwę, siedzibę i przedmiot działalności.

W § statutu wskazano, iż majątek stanowi własność Skarbu Państwa i może być wykorzystywany jedynie do celów związanych z działalnością statutową . i.

Organ podatkowy stoi na stanowisku, iż podatnikiem podatku od nieruchomości, w przypadku dysponowania nieruchomością na podstawie decyzji o trwałym zarządzie, jest trwały zarządca, a co za tym idzie wnioskodawca tj. .

Przemawia za takim poglądem utrwalona linia orzecznicza Sądów Administracyjnych.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 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.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 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, Agencją Nieruchomości Rolnych 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 (treść ustępu 2 nie ma znaczenia w niniejszej sprawie).

Podmioty będące podatnikami podatku od nieruchomości zostały wskazane wprost w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. Podatnikami podatku od nieruchomości mogą być wszystkie podmioty, niezależnie od ich statusu prawnego – osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli posiadają określony w art. 3 u.p.o.l. tytuł prawny do korzystania z nieruchomości. W ocenie organu podatkowego istotne jest to, że art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. mówi o umowie, ale także innym tytule prawnym, a przykładem "innego tytułu prawnego" posiadania, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. jest przekazanie nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej.

Zakres trwałego zarządu jest co do zasady, wyznaczony przepisami prawa. Trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną gminy, powiatu, województwa lub Skarbu Państwa. Instytucja trwałego zarządu jest instytucją prawa administracyjnego, a w przypadku kwestii czy dochodzi do przeniesienia posiadania, konieczna jest jej ocena przez pryzmat prawa cywilnego.

Kodeks cywilny wyróżnia dwa rodzaje posiadania – samoistne i zależne. Posiadanie zależne obejmuje węższy zakres władztwa nad rzeczą niż w przypadku posiadania samoistnego. Ustawodawca podkreśla, że chodzi tu o władztwo nad cudzą rzeczą, możliwość władania rzeczą. W przypadku posiadania zależnego prawodawca posługuje się szeroką listą praw podmiotowych, z którymi łączy się określone władztwo nad rzeczą. Ma ona charakter otwarty, co wynika z użytego w art. 336 k. c. zwrotu „inne prawo” do władania cudzą rzeczą. Do tych innych praw należy zaliczyć użyczenie czy też trwały zarząd. Posiadaczem rzeczy jest podmiot, który posiada rzecz na podstawie umowy, użyczenia, najmu, dzierżawy, użytkowania. Poprzez pojęcie „inny tytuł prawny” należy rozumieć nie tylko typową umowę dzierżawy lub najmu, ale również zarząd, użytkowanie wieczyste, użytkowanie (art. 252 k.c.) oraz inne szczególne formy prawne gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa.

Stosownie do art. 43 ust. 2 u.g.n. jednostka organizacyjna ma prawo, z zastrzeżeniem art. 43 ust. 6 u.g.n., korzystania z nieruchomości oddanej w trwały zarząd, a w szczególności do:

1) korzystania z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania;

2) zabudowy, odbudowy, rozbudowy, nadbudowy, przebudowy lub remontu obiektu budowlanego na nieruchomości, zgodnie z przepisami prawa budowlanego, za zgodą organu nadzorującego;

3) oddania nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę albo użyczenie na czas nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd, z równoczesnym zawiadomieniem właściwego organu i organu nadzorującego, jeżeli umowa jest zawierana na czas oznaczony do 3 lat, albo za zgodą tych organów, jeżeli umowa jest zawierana na czas oznaczony dłuższy niż 3 lata lub czas nieoznaczony, jednak na okres nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd; zgoda jest wymagana również w przypadku, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość.

Podkreślić należy raz jeszcze, iż przykładem innego tytułu prawnego jest decyzja o przekazaniu nieruchomości w trwały zarząd państwowym oraz samorządowym jednostkom organizacyjnym. Przez określenie „inny tytuł prawny” rozumieć należy formy prawne gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, z którymi związane jest posiadanie nieruchomości. Odnosząc to do trwałego zarządu należy stwierdzić, że jego istotą jest zgodnie z art. 43 u.g.n. to, że stanowi on formę prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Trwały zarządca może korzystać z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania, dokonywać jej zabudowy, rozbudowy. Do istoty trwałego zarządu należy zatem posiadanie oddanej mu nieruchomości, a co za tym idzie trwały zarządca musi być uznany za posiadacza nieruchomości, które to posiadanie wynika z tytułu prawnego, którym jest ustanowienie na rzecz posiadacza trwałego zarządu.

Na poparcie powyższego organ przytacza poglądy zawarte w wyrokach sądów administracyjnych:

Wyrok WSA we Wrocławiu sygn. I SA/Wr 298/06 „Zakres przedmiotowy instytucji trwałego zarządu, określony dyspozycją art. 43 ust. 1 i 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, uprawnia do stwierdzenia, iż ratio legis tego unormowania nie ogranicza się jedynie do powierzenia jednostkom nieposiadającym osobowości prawnej funkcji administrowania, lecz w równym stopniu ma na celu powierzenie im określonego władztwa nad nieruchomościami oddanymi w trwały zarząd, co *expressis verbis* ustawodawca wyraził w art. 43 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Jak natomiast stanowi ustęp 2 tegoż artykułu pkt 1-3, jednostkom organizacyjnym przyznaje się prawo do korzystania z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania, zabudowy, odbudowy, rozbudowy lub remontu obiektu budowlanego, oddania nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę lub użyczenie. Powyższe ustalenia uprawniają do stwierdzenia, że instytucja trwałego zarządu zawiera w swej konstrukcji prawnej element posiadania w rozumieniu art. 336 K.c., a trwały zarządca jest posiadaczem nieruchomości, jakkolwiek nie jest on użytkownikiem, najemcą, dzierżawcą lub mającym inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą, albowiem - jak to zostało podkreślone wcześniej - trwały zarząd nie jest prawem podmiotowym. Nie ulega przy tym wątpliwości, że posiadanie wykonywane w ramach trwałego zarządu jest posiadaniem zależnym, wykonywanym w ramach uprawnień przyznanych decyzją o ustanowieniu trwałego zarządu” (opublikowano: ONSAiWSA 2008/3/56, LEX nr 396173).

Wyrok NSA z dnia 18 października 2016 r., sygn. II FSK 1791/16 „Instytucja trwałego zarządu zawiera w swej konstrukcji prawnej element posiadania w rozumieniu art. 336 Kodeksu cywilnego, a trwały zarządca jest posiadaczem nieruchomości, przy czym jest to posiadanie zależne” (www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

W wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 14 marca 2017 r. sygn I SA/Bd 883/16 Sąd stwierdził: „, skoro samorządowa jednostka budżetowa gminy, występująca w obrocie prawnym jako tzw. statio municipii, może posiadać również podmiotowość prawnopodatkową w zakresie podatku od nieruchomości, a instytucja trwałego zarządu jest przykładem posiadania z „innego tytułu prawnego” w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., to może być również podatnikiem podatku od nieruchomości” (www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Wyrok NSA z dnia 15 października 2013 r. sygn. II FSK 2792/11 : „przymiot podatnika podatku od nieruchomości posiada jednostka budżetowa, jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, na rzecz której przekazano nieruchomość w trwały zarząd. Jest ona posiadaczem nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.” (www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Trwały zarządca, pomimo braku podmiotowości prawnej na kanwie przepisów prawa cywilnego, może być uznany, na gruncie przepisów prawa podatkowego, podatnikiem, gdyż w świetle art. 3 ust. 1 pkt. 4 u.p.o.l. ma on, jako jednostka organizacyjna, status posiadacza zależnego nieruchomości stanowiącego własność Skarbu Państwa. Zarządca faktycznie bowiem włada rzeczą i ma inny (inny niż użytkownik, najemca, dzierżawca) tytuł prawny do tej rzeczy (art. 336 k.c.). Tytuł ten wynika z decyzji administracyjnej o ustanowieniu trwałego zarządu. Wówczas trwały zarządca nieruchomości jest podatnikiem podatku od nieruchomości w stosunku do nieruchomości oddanej w trwały zarząd na podstawie przepisów art.43 u.g.n.

W ocenie organu, w kontekście powyższych rozważań, w przedmiotowej sprawie nie znajduje zastosowania twierdzenie Wnioskodawcy jakoby występował jako dzierżyciel (art. 338 k.c.) nieruchomości przekazanych w trwały zarząd. Powyższe stanowisko utrwalone jest w orzecznictwie oraz literaturze przedmiotu.

Podmiot, któremu przekazano nieruchomość decyzją administracyjną w trwały zarząd jest jej posiadaczem, a co za tym idzie należy uznać go za podatnika podatku od nieruchomości.

Stanowisko Wnioskodawcy w tym zakresie jest nieprawidłowe.

POUCZENIE

Zgodnie z art. 14na 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.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Interpretację wydano zgodnie z art. 14d ustawy Ordynacja podatkowa w związku z art. 31g ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.).

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 dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. z 2022 r., poz. 329 ze 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.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Burmistrz Miasta Milanówka, 05-822 Milanówek, ul. Kościuszki 45.

BURMISTRZ
MIASTA MILANÓWKA
Piotr Remiszewski

Kierownik Referatu
Podatków i Opłat Lokalnych

Magdalena Zasadowska

RADCA PRAWNY

Krzysztof Bugla