



BURMISTRZ MIASTA I GMINY KĘPNO

ul. Ratuszowa 1, 63-600 Kępno

Kępno, dnia 10 lipca 2015 r.

WFB.300.1.2015/8

Skarb Państwa -

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Na podstawie art. 14b, art. 14c oraz art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 03 marca 2015 r. (data wpływu do Urzędu Miasta i Gminy w Kępnie – 05 marca 2015 r.), uzupełnionego pismami : z dnia 21 kwietnia 2015 r. (data wpływu do Urzędu Miasta i Gminy w Kępnie – 23 kwietnia 2015 r.), z dnia 19 maja 2015 r. (data wpływu do Urzędu Miasta i Gminy w Kępnie – 21 maja 2015 r.) oraz z dnia 29 maja 2015 r. (data wpływu do Urzędu Miasta i Gminy w Kępnie – 01 czerwca 2015 r.), o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego - art. 3 ust. 1 pkt 4 litera „a” ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014r. poz. 849 ze zm.)

postanawiam

uznać stanowisko Wnioskodawcy wyrażone w złożonym wniosku za prawidłowe.

UZASADNIENIE

Pismem z dnia 03 marca 2015r. (data wpływu do Urzędu Miasta i Gminy w Kępnie – 05 marca 2015 r.) Wnioskodawca zwrócił się z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego - art. 3 ust. 1 pkt 4 litera „a” ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014r. poz. 849 ze zm.).

W dniach 23 kwietnia 2015r., 21 maja 2015r. oraz 01 czerwca 2015r. Wnioskodawca uzupełnił braki ww. wniosku.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny :

Wnioskodawca wydierżawia Dzierżawcy część nieruchomości stanowiących pomieszczenia znajdujące się w budynku posadowionym na działce nr obręb dla której Sąd Rejonowy w prowadzi księgę wieczystą znajdujące się w rejonie drogowym. Budynek ten nie znajduje się w pasie drogi.

Z wypisu z ewidencji gruntów i księgi wieczystej wynika, że nieruchomość objęta przedmiotowym wnioskiem stanowi własność Skarbu Państwa i znajduje się w trwałym zarządzie Wnioskodawcy.

Umowa dzierżawy została zawarta z Dzierżawcą bezpośrednio przez Skarb Państwa, w imieniu i na rzecz którego działa .

Przedmiot umowy stanowią pomieszczenia biurowe.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym zadano następujące pytanie :

Czy w świetle przedstawionego stanu faktycznego jest podatnikiem podatku od nieruchomości od części budynków, które zostały oddane w dzierżawę Dzierżawcy?

Własne stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego i przyporządkowanego do tego stanu faktycznego pytania :

W świetle przedstawionego stanu faktycznego, zdaniem Wnioskodawcy, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości od budynków.

W przekonaniu Wnioskodawcy, w związku z zawarciem przez Wnioskodawcę w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa Umowy z Dzierżawcą części budynku podatnikiem podatku od nieruchomości od budynków będzie dzierżawca jako posiadacz zależny nieruchomości na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a) w związku z art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm., dalej „u.p.o.l.”).

Zdaniem Wnioskodawcy, punkt wyjścia do rozważań na temat prawidłowego określenia podmiotu, który jest podatnikiem podatku od nieruchomości w stosunku do budynków, stanowi treść art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a) u.p.o.l. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a) u.p.o.l. podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym nieposiadające osobowości prawnej, będące posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części (tj. gruntów, budynków i budowli 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.

W świetle tego przepisu, odnosząc się do zaistniałej sytuacji, aby podmiot uzyskał status podatnika podatku od nieruchomości, konieczne jest zatem równoczesne zaistnienie trzech przesłanek:

- (i) grunt, budowla lub budynek przekazany do używania podmiotowi trzeciemu musi stanowić własność Skarbu Państwa,
- (ii) pomiędzy Skarbem Państwa a podmiotem trzecim została zawarta umowa, na podstawie której dochodzi do przekazania nieruchomości do używania podmiotowi trzeciemu – zawarcie umowy z właścicielem (przy czym przepis nie określa jakiego rodzaju ma być to umowa),
- (iii) podmiot trzeci jest posiadaczem gruntu, budowli, budynku, a posiadanie to wynika z wyżej wymienionej umowy zawartej przez podmiot trzeci ze Skarbem Państwa.

W ocenie Wnioskodawcy, w przypadku zawarcia umowy z Dzierżawcą przez
zachodzą wszystkie trzy powyższe przesłanki.

Odnosząc się do pierwszej (i) przesłanki Wnioskodawca wskazał, iż budynek stanowi własność Skarbu Państwa. Jak wskazano w opisie zaistniałego stanu faktycznego powyżej Skarb Państwa jest wpisany jako właściciel zarówno w księdze wieczystej jak i ewidencji gruntów i budynków.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 518 ze zm., dalej „u.g.n.”), trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej. W ust. 2 tego

artykułu postanawia się, że jednostka organizacyjna, której oddano nieruchomości w trwały zarząd, ma prawo korzystania z nieruchomości, w szczególności w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania (pkt 1). Może, za zgodą organu nadzorującego oddać nieruchomości lub jej część w najem, dzierżawę albo użyczenie. Z kolei, zgodnie z art. 50 u.g.n., do trwałego zarządu w sprawach nieuregulowanych w tej ustawie stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego o użytkowaniu. Przepisy te nie mogą uzasadniać poglądu, że trwały zarząd stanowi prawo podmiotowe o charakterze cywilnym jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym zostały oddane w trwały zarząd, nie stają się z tego tytułu podmiotami jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym¹.

W stosunkach cywilistycznych i procesowych, za jednostkę działają jako *stationes fisci* i wykonują w określonym zakresie niektóre uprawnienia wypływające z własności, a mianowicie uprawnienia do korzystania z nieruchomości i pobierania pożytków. Umożliwia to im funkcjonowanie i realizację zadań, do których wykonywania zostały utworzone.

Trwały zarząd jest administracyjnoprawnym prawem podmiotowym (zespołem uprawnień), jakie uzyskuje jednostka organizacyjna administracji publicznej w drodze charakterystycznej dla działania administracji (decyzja administracyjna) względem nieruchomości – przedmiotu publicznej własności o znaczeniu ekonomicznym – (w znaczeniu prawnym jest to własność Skarbu Państwa i w celu realizacji zadań publicznych). W art. 43 ust. 2 pkt 1 – 3 u.g.n. ustawodawca określił uprawnienia faktyczne jednostki organizacyjnej władającej nieruchomością, oddaną jej w trwały zarząd. Przepis art. 43 ust. 2 pkt 3 u.g.n. należy odczytywać w związku z art. 50 u.g.n., nakazującym do trwałego zarządu stosowanie odpowiednio przepisów kodeksu cywilnego o użytkowaniu.

Nie sposób zatem więc przyjąć, by Wnioskodawca działał w imieniu własnym i na własny rachunek jako użytkownik, czyli mając ograniczone prawo rzeczowe. Nie można także uznać, aby przepis art. 43 ust. 2 pkt 1- 2 u.g.n. określał inny charakter uprawnień, a art. 43 ust. 2 pkt 3 u.g.n. – inny gdyż taka jego wykładnia byłaby sprzeczna z nakazem odpowiedniego stosowania do niego przepisów o użytkowaniu.

Ponadto zgodnie z art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa (Dz. U. z 2012 r. poz. 1224 ze zm.), który stanowi, że

jako kierownik urzędu centralnego, reprezentuje Skarb Państwa w odniesieniu do powierzonego mu mienia w zakresie nałożonych na niego zadań.

¹ por. E. Drozd : op.cit., str. 46, M. Wolanin : op. cit., str. 37 i J. Szachułowicz (w:) J.Szachułowicz, M.Krassowska, A.Łukaszewska : Gospodarka nieruchomościami. Przepisy i komentarz. Warszawa 1999, str. 152.

Odnosząc się do drugiej (ii) przesłanki Wnioskodawca wskazał, iż Dzierżawca nieruchomości zawrze Umowę bezpośrednio ze Skarbem Państwa, w imieniu i na rzecz którego działa

Sytuacja prawna jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej wobec zarządzanej nieruchomości wymaga wyodrębnienia sfery stosunków zewnętrznych i wewnętrznych, w jakich może się znaleźć ta jednostka w związku z nieruchomością oddaną jej w trwały zarząd. W stosunkach zewnętrznych, jako właściciel występuje ta jednostka. Zarządca działa tu zamiast podmiotu uprawnionego w jego sferze prawnej w granicach określonych ustawą lub umową. Trwały zarząd różni się od innych zarządów. Tę formę zarządu ustawodawca przyjął dla zarządzania własnością publiczną, jest on ustanowiony decyzją administracji publicznej, a treść trwałego zarządu wynika wyłącznie z woli ustawodawcy.

Zarządca w swej merytorycznej działalności związanej z celem ustanowienia trwałego zarządu jest podporządkowany podmiotowi, który go ustanowił – w ustawie jest on określany jako organ nadrzędny. W zakresie korzystania z nieruchomości zarządca jest podporządkowany właścicielowi nieruchomości. Jednostka organizacyjna bez osobowości prawnej nie ma zdolności prawnej, czyli zdolności do zawarcia umów najmu lub użyczenia. Należy zatem przyjąć, że stroną takiej umowy jest Skarb Państwa.

Ponadto trwały zarząd nie jest cywilnym prawem podmiotowym, przede wszystkim ze względu na fakt, że jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej nie mogą uzyskać cywilnego prawa podmiotowego².

W celu rozstrzygnięcia, z kim Dzierżawca nieruchomości zawrze Umowę, należy wziąć również pod uwagę treść art. 34 kodeksu cywilnego, z którego wynika, że Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nie należącego do innych państwowych osób prawnych. Drogi krajowe są mieniem państwowym, prawa własności którego nie przypisano żadnej państwowej osobie prawnej.

Zatem stroną stosunku cywilnoprawnego mającego powstać pomiędzy

a Dzierżawcą nieruchomości, jest w gruncie rzeczy Skarb Państwa, a czynność polegająca na zawarciu umowy z Dzierżawcą nieruchomości może już na gruncie samego kodeksu cywilnego być uważana za czynność Skarbu Państwa, w imieniu i na rzecz którego w przedmiotowym przypadku działał

W świetle powyższej argumentacji należy stwierdzić, że dzierżawiąc budynki na rzecz Dzierżawcy nieruchomości w ramach Umowy Wnioskodawca działał nie we własnym imieniu i na swoją rzecz, lecz w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa.

² W. Sobejko, Charakter prawny instytucji trwałego zarządu oraz instytucji gospodarowania w ustawie o gospodarce nieruchomościami, KPP 2000, nr 1, str. 83.

W związku z tym to Skarb Państwa reprezentowany przez

będzie zawierał umowę z Dzierżawcą nieruchomości.

Wskazać należy, że stanowisko powyższe, iż Umowa została zawarta bezpośrednio przez Skarb Państwa, którego uprawnienia właścicielskie wykonywał jednak

jako ustawowy (trwały) zarządca budynków znajduje poparcie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego („NSA”) i Sądu Najwyższego („SN”) dotyczącym państwowych jednostek organizacyjnych (tu należy wskazać, że stanowi niewątpliwie również państwową jednostkę organizacyjną).

W uchwale siedmiu sędziów z dnia 14 października 1994 r. (sygn. akt III CZP 16/94) SN podkreślił, że funkcją państwowej jednostki organizacyjnej jest reprezentowanie interesów Skarbu Państwa i podejmowanie za niego czynności. Każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa dokonaną w jego imieniu i na jego rzecz.

Stanowisko wyrażone w uchwale siedmiu sędziów z dnia 14 października 1994r. (sygn. akt III CZP 16/94), potwierdził również NSA w uchwale wydanej w dniu 19 sierpnia 1996 r. w składzie pięciu sędziów (sygn. akt III CZP 16/94). W uchwale tej NSA powtórzył za SN, że każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest *de iure civili* czynnością Skarbu Państwa, gdyż jednostki te działają w imieniu i na rachunek Skarbu Państwa. W konsekwencji stroną stosunków cywilnych zawieranych przez te jednostki organizacyjne jest Skarb Państwa, a ustawowe umocowanie organów jednostek organizacyjnych Skarbu Państwa polega na reprezentowaniu Skarbu Państwa.

W najnowszym wyroku NSA dotyczącym tego zagadnienia z dnia 20 września 2013r. (sygn. II FSK 2631/11) Sąd stwierdził, że jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym zostały oddane w trwały zarząd nieruchomości nie stają się z tego tytułu podmiotami jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym (...), a trwały zarząd jest administracyjnoprawnym prawem podmiotowym (zespołem uprawnień), jakie uzyskuje jednostka organizacyjna względem nieruchomości – przedmiotu publicznej własności o znaczeniu ekonomicznym (w znaczeniu prawnym jest to własność Skarbu Państwa) i w celu realizacji zadań publicznych.

Reasumując, w świetle przywołanych powyżej przepisów u.g.n., ustawy o wykonywaniu uprawnień Skarbu Państwa oraz orzeczeń SN i NSA zasadne jest stanowisko, iż

gospodarując nieruchomościami Skarbu Państwa, w tym budynkami, nie działa we własnym imieniu, lecz reprezentuje Skarb Państwa. W szczególności, sprawując ustawowy i trwały zarząd tymi nieruchomościami, w żadnym momencie wykonywania tego zarządu nie staje się ich odrębnym właścicielem. Tym samym, w przekonaniu Wnioskodawcy Dzierżawca nieruchomości zawierając Umowę z _____ wejdzie w stosunek zobowiązaniowy bezpośrednio ze Skarbem Państwa, a więc budynki udostępnione w ramach Umowy

bezpośrednio przez ich właściciela – Skarb Państwa. Zdaniem Wnioskodawcy, oznacza to, że zarówno pierwszy jak i drugi z trzech warunków formułowanych na gruncie art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a) u.p.o.l. należy uznać za spełnione.

Odnosząc się do drugiego z przedstawionych warunków, tj. warunku zawarcia przez podmiot trzeci umowy ze Skarbem Państwa, należy również podkreślić, że przepisy u.p.o.l. nie precyzują, jakiego rodzaju umowę mają zawrzeć strony na gruncie art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a) u.p.o.l. Zdaniem Wnioskodawcy, należy zatem przyjąć, że chodzi tu o każdego rodzaju umowę na podstawie której dochodzi do przekazania w posiadanie zależne części lub całej nieruchomości. Tak więc, jeżeli takie przekazanie następuje w wykonaniu Umowy, to należy uznać ten warunek za spełniony.

Odnosząc się do trzeciej (iii) przesłanki Wnioskodawca wskazał, iż podmiot trzeci powinien być posiadaczem nieruchomości.

Posiadanie to wynika z wyżej wymienionej Umowy zawartej przez Dzierżawcę nieruchomości z Zdaniem Wnioskodawcy, chodzi tu zatem wyłącznie o tzw. posiadanie zależne. Znajduje to potwierdzenie w art. 336 k.c., wedle którego *posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny)*. Samoistne posiadanie gruntu, budowli lub budynku przez osobę fizyczną, osobę prawną, jednostkę organizacyjną, w tym spółkę nieposiadającą osobowości prawnej stanowi osobną i samodzielną przesłankę uzyskania statusu podatnika podatku od nieruchomości w stosunku do posiadanego gruntu, budowli czy budynku na gruncie art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Opierając się na wynikach systemowej wykładni art. 3 u.p.o.l. należy stwierdzić, że skoro posiadanie samoistne stanowi samodzielną przesłankę uzyskania statusu podatnika zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a na gruncie polskiego prawa cywilnego istnieją wyłącznie dwa rodzaje posiadania – posiadanie samoistne i posiadanie zależne, to przesłankę uzyskania statusu podatnika podatku od nieruchomości zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a) u.p.o.l. stanowi posiadanie zależne.

Odnosząc powyższe ogólne rozważania nad charakterem posiadania zależnego do sytuacji Dzierżawcy nieruchomości na gruncie Umowy, zdaniem Wnioskodawcy, uprawnione jest twierdzenie, że Dzierżawca nieruchomości w ramach Umowy otrzyma od

ściśle określone pomieszczenie. Podkreślenia wymaga, że pomieszczenie to zostało przez Dzierżawcę objęte we władanie.

Konsekwentnie, zdaniem Wnioskodawcy, Dzierżawca nieruchomości jest posiadaczem zależnym budynków udostępnionych mu przez w ramach Umowy.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

Stosownie do postanowień art. 3 ust. 1 pkt 4 litera „a” ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014r. poz. 849 ze zm.), podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące 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 Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości.

Z treści pierwszego fragmentu powołanego wyżej przepisu wynika, co do zasady, iż podatnikiem podatku od nieruchomości jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna, która objęła w posiadanie nieruchomość lub jej część albo obiekt budowlany lub jego część, na podstawie umowy zawartej z właścicielem - Skarbem Państwa lub jednostką samorządu terytorialnego. Takie uregulowanie oznacza, iż podatnikiem będzie osoba, której właściciel przekazał nieruchomość w posiadanie na podstawie umowy, a zatem nie będzie nim podmiot, który obejmuje w posiadanie nieruchomość publiczną (np. Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) w sposób wtórny, tzn. nie od właściciela, ale posiadacza dysponującego już prawem posiadania na podstawie określonego stosunku prawnego.

Drugi z kolei człon przepisu wskazuje, że podatnikiem może być również osoba, której posiadanie wynika „z innego tytułu prawnego”. Przykładem innego tytułu prawnego posiadania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. „a” ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest przekazanie nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Przy czym ten ów „inny tytuł prawny” (uprawniający do samodzielnego korzystania z nieruchomości) pochodzić winien także od właściciela.

Wymaga w tym miejscu przytoczenia fragment uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 października 2013 r. sygn. akt II FSK 2795/11 :

„Ustawodawca w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewidział trzy pozytywne przesłanki powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości po stronie posiadacza, nie będącego posiadaczem samoistnym :

- 1) posiadanie nieruchomości na podstawie umowy zawartej z jej właścicielem - art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. „a” - człon pierwszy,
- 2) posiadanie nieruchomości na podstawie innego tytułu prawnego - art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. „a” - człon drugi,

3) posiadanie bez tytułu prawnego - art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. „b”,
przy czym przekazanie przez posiadacza zależnego (pierwotnego) nieruchomości Skarbu Państwa (ewentualnie jednostki samorządu terytorialnego) w posiadanie dalsze, nie powoduje, że traci on status posiadacza zależnego, a co za tym idzie, że zwalnia go to z obowiązku podatkowego.

Każda z tych przesłanek stanowi samodzielną podstawę opodatkowania.

Przytoczone uwagi prowadzą do konstatacji, że w przypadku oddania przez posiadacza nieruchomości (albo jej części) w dalsze posiadanie zależne osobie trzeciej, mamy do czynienia z dwoma posiadaczami zależnymi. Istotne jest zatem rozstrzygnięcie, który z tych posiadaczy będzie podatnikiem podatku od nieruchomości, w rozumieniu ustawy podatkowej. (...)”.

W przypadku wynajęcia/wydzierżawienia nieruchomości będącej w trwałym zarządzie w orzecznictwie i doktrynie podatkowej występują wątpliwości, czy podatnikiem podatku od nieruchomości w stosunku do wynajętej /wydzierżawionej nieruchomości pozostaje trwały zarządca, czy też staje się nim najemca /dzierżawca nieruchomości.

Warto przytoczyć fragment publikacji M.Szymankiewicza pt.: „Trwały zarządca podatnikiem podatku od nieruchomości w stosunku do posiadanych tytułem trwałego zarządu nieruchomości lub ich części”, *Finanse Komunalne* 9/2012, str. 38 i n. :

„Istnieją dwa przeciwstawne poglądy w kwestii, kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości w stosunku do nieruchomości oddanych w posiadanie zależne (najem lub dzierżawę) przez trwałego zarządcę.

Zgodnie z pierwszym poglądem w przypadku nieruchomości oddanych w trwały zarząd podatnikiem podatku od nieruchomości jest jednostka organizacyjna, na rzecz której został ustanowiony przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego trwały zarząd. Trwały zarządca pozostanie podatnikiem również w przypadku, gdy odda nieruchomość posiadaczowi zależnemu na podstawie umowy najmu czy też umowy dzierżawy. Przemawia za tym okoliczność, że umowa najmu lub dzierżawy nie będzie zawarta z właścicielem nieruchomości (Skarbem Państwa lub jednostką samorządu terytorialnego), a jedynie z trwałym zarządcą znajdującym się w jej posiadaniu. Pogląd ten znajduje aprobatę w części orzecznictwa sądów administracyjnych (Zob. wyrok NSA z 5.09.2006 r. II FSK 1090/2005, LEX nr 2211769; wyrok WSA w Gdańsku z 29.05.2008 r. I SA/Gd 162/2008, LEX nr 1913379). Przychyliła się do niego również Ministerstwo Finansów (Zob. pismo Ministerstwa Finansów – Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych z 22.08.2008 r. PL/833/70/SIA/08/259, LEX nr 1985128). Jak wynika z pisma Ministerstwa Finansów – Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych z 27.07.2006r. (Pismo Ministerstwa Finansów – Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych z 27.07.2006 r. LK-833/90/AP/06/345, LEX nr 420538) : „W wyniku zawarcia przez posiadacza zależnego nieruchomości Skarbu Państwa lub

jednostki samorządu terytorialnego – umowy cywilnoprawnej (np. najmu) z innym podmiotem nie następuje przeniesienie obowiązku podatkowego na ten podmiot, chyba że posiadacz zależny działa jako pełnomocnik właściciela – w tym przypadku kolejny posiadacz stanie się posiadaczem zależnym na podstawie umowy zawartej z właścicielem. Z powyższego wynika, że w przypadku wynajęcia nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa przez trwałego zarządcę tej nieruchomości innemu podmiotowi obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości nie przechodzi na najemcę, chyba że z umowy wynika, że jest zawarta bezpośrednio ze Skarbem Państwa (...).

W części akceptującego ten pogląd orzecznictwa (Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 29.11.2006 r. I SA/Wr 1233/06, orzeczenia.nsa.gov.pl; wyrok WSA w Krakowie z 14.12.2010 r. I SA/Kr 1624/10, orzeczenia.nsa.gov.pl) zwraca się jednak uwagę, że istotne znaczenie ma ustalenie, czy w przypadku umowy najmu (dzierżawy) nieruchomości z trwałym zarządcą umowy te zostały zawarte przez trwałego zarządcę w imieniu gminy czy na własny rachunek.

Zgodnie z drugim poglądem występującym w orzecznictwie (Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z 4.04.2007 r. SA/Rz 33/07, orzeczenia.nsa.gov.pl) i doktrynie podatkowej (Zob. B. Pahl, Kontrowersje wokół zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości ..., s. 23; L. Etel, U. Etel, Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości gruntów pod torami tramwajowymi, „Finanse Komunalne” 2010/5, s. 44; M. Popławski, Opodatkowanie nieruchomości stanowiących własność gminy – wybrane kwestie, „Finanse Komunalne” 2011/5, s. 39; L. Etel, Podatki od nieruchomości 2009..., s. 120), podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku oddania przez trwałego zarządcę władanej nieruchomości (lub jej części) Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w posiadanie zależne (np. na podstawie umowy najmu lub dzierżawy) jest posiadacz zależny (np. najemca lub dzierżawca). Stanowisko takie uzasadniane jest tym, że w stosunkach z osobami trzecimi trwały zarządca nieruchomości występuje jako strona i składa oświadczenia woli, ale nie działa w imieniu własnym, lecz w imieniu reprezentowanego (właściciela nieruchomości). W związku z tym umowy te należy traktować jako zawarte z właścicielem (tj. jednostką samorządu terytorialnego lub Skarbem Państwa), a co za tym idzie podatnikiem podatku od nieruchomości jest posiadacz zależny – stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. (...).

Przytoczone wyżej rozbieżne poglądy orzecznictwa oraz przedstawicieli doktryny podatkowej nie mają jednakże większego znaczenia w ocenie przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego albowiem stroną wydzierżawiającą w przedmiotowej umowie dzierżawy jest Skarb Państwa. Tym samym umowa dzierżawy - jako zawarta bezpośrednio ze Skarbem Państwa jako właścicielem nieruchomości przeniosła obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości na dzierżawcę.

W stanie faktycznym przedstawionym przez Wnioskodawcę, tytuł prawny dzierżawcy do posiadania nieruchomości pochodzi bezpośrednio od właściciela nieruchomości – Skarbu Państwa.

Zatem na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 litera „a” ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.), podatnikiem podatku od nieruchomości od pomieszczeń biurowych będzie Dzierżawca tychże pomieszczeń, a nie

POUCZENIE :

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, 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 2012 r. poz. 270 z późn.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) na adres : Burmistrz Miasta i Gminy Kępno, ul. Ratuszowa 1, 63-600 Kępno.

BURMISTRZ
mgr inż. Piotr Psikus

Otrzymują :

1) Skarb Państwa -

2) aa.

Sporządziła :
I.Staszak