

F.3103.1.2022

## **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Prezydent Miasta Zamość, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b i 14c § 1, § 3 i § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku

z dnia 6 maja 2022 r. (data wpływu do Urzędu Miasta Zamość – 06.05.2022 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, iż:

*nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości, w przypadku dysponowania przez nieruchomością lub jej częścią na podstawie decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu- jest nieprawidłowe.*

### **UZASADNIENIE**

Wnioskiem z dnia 6 maja 2022 r. zwróciło się o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie dotyczącym ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a)).

Zgodnie z art. 14j § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (dalej O. p.), stosownie do swojej właściwości, interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydenta miasta), starosta lub marszałek województwa. W myśl art. 14b § 1 ww. ustawy prezydent miasta, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Wnioskodawca obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Wnioskodawca składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. W razie złożenia fałszywego oświadczenia, wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych.

**We wniosku o interpretację przedstawiono następujący stan faktyczny:**

14 działa na podstawie statutu nadanego decyzją nr z dnia 7 lipca 1998 r., zmienioną decyzją nr 17 z dnia 27 października 2000 r., zmienioną decyzją nr 22 z dnia 7 czerwca 2004 r., zmienioną decyzją nr 21 z dnia 20 października 2006 r., zmienioną decyzją nr 15 z dnia 16 sierpnia 2010 r., zmienioną decyzją nr 49 z dnia 18 września 2014 r., decyzją nr 33 z dnia

30 stycznia 2015 r., zarządzeniem nr 20 z dnia 9 maja 2017 r. oraz zarządzeniem nr 48/2018 z dnia 6 czerwca 2018 r.

Zgodnie z treścią § 18 ww. Statutu, jest jednostką budżetową, działającą według zasad określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 305 z późn. zm.) oraz w przepisach wydanych na jej podstawie. jest wyodrębnioną jednostką organizacyjną, która może być osobnym podmiotem praw i obowiązków, a w konsekwencji również podatnikiem podatku od nieruchomości.

Decyzją Prezydenta Miasta Zamość z dnia 14 kwietnia 2000 r. (znak pisma: ) został ustanowiony trwały zarząd do części nieruchomości gruntowej zabudowanej, tj. działki nr o pow. , ark. ew. nr , położonej przy ul. w Zamościu. W przedmiotowej decyzji ustalona została również opłata roczna z tytułu trwałego zarządu.

regularnie uiszcza podatek od przekazanej w trwały zarząd części nieruchomości gruntowej zabudowanej.

Z uwagi na rozbieżności w ocenie organów podatkowych, w zakresie zagadnienia dotyczącego ustalenia kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku nieruchomości oddanych w trwały zarząd/użytkowanie, postanowiło wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, w celu ustalenia, czy dalsze uiszczanie podatku od ww. części nieruchomości jest konieczne i zasadne.

#### **Mając powyższe na uwadze, zadano pytanie:**

Czy jest podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku dysponowania przez daną nieruchomością lub jej częścią na podstawie decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu?

#### **Stanowisko wnioskodawcy:**

W ocenie wnioskodawcy nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku dysponowania przez nieruchomością lub jej częścią na podstawie decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu.

Wnioskodawca przywołał brzmienie art. 2 ust. 1 oraz art. 3 ust. 1 ustawy z dnia o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm., dalej u. p. o. l.) i stwierdził, iż nie posiada nieruchomości na podstawie innego tytułu prawnego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ww. ustawy. Takim tytułem nie jest bowiem trwały zarząd. nie wykonuje władztwa nad przekazanymi w drodze trwałego zarządu nieruchomościami i obiektami dla siebie i w sposób odpowiadający posiadaniu. Z tego powodu nie może być uznane za posiadacza nieruchomości i obiektów udostępnionych na podstawie trwałego zarządu, a w rezultacie za podatnika podatku od nieruchomości. Podmiot publiczny (jakim jest ) z tytułu powierzenia mu w trwały zarząd nieruchomości Skarbu Państwa nie staje się posiadaczem jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze praworzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym.

Trwały zarząd jest jedynie publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. nie włada zatem nieruchomościami jako posiadacz, lecz jako dzierzyciel, co wyłącza je również z kręgu posiadaczy zależnych w rozumieniu art. 336 i 338 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 z późn. zm., dalej K. c.) w związku z art. 3 ust. 1 pkt 4 u. p. o. l.

Na poparcie swojego stanowiska wnioskodawca przywołał następujące orzeczenia: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 2018 r. o sygn. akt II FSK 3229/16, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2017 r. o sygn. akt II FSK

2154/15 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 9 kwietnia 2019 r. sygn. akt I SA/Łd 20/19.

### **Stanowisko organu podatkowego**

**Po rozpatrzeniu opisu zaistniałego stanu faktycznego, przedstawionego przez Wnioskodawcę, organ podatkowy uznaje to stanowisko za nieprawidłowe.**

### **Uzasadnienie stanowiska organu podatkowego**

W oparciu o art. 7 O. p., podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

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.

W myśl art. 3 ust. 1 ww. ustawy 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.

Na podstawie decyzji znak \_\_\_\_\_ z dnia 14 kwietnia 2000 r., ustanowiono trwałą zarząd do \_\_\_\_\_ części nieruchomości gruntowej zabudowanej tj. działki nr \_\_\_\_\_ w ark. ewid. mapy \_\_\_\_\_, o pow. \_\_\_\_\_, położonej w Zamościu przy ul. \_\_\_\_\_ na rzecz \_\_\_\_\_, stanowiącej własność Skarbu Państwa. Przedmiotowa decyzja została wydana na wniosek \_\_\_\_\_, celem poprawy bazy lokalowej \_\_\_\_\_, w związku z potrzebą zapewnienia prawidłowego i bezpiecznego \_\_\_\_\_

Instytucję trwałego zarządu reguluje ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 1899 z późn. zm., dalej u. g. n), która określa zasady gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa oraz własność jednostek samorządu terytorialnego.

Wyżej powoływana ustawa wskazuje, iż nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego mogą być przedmiotem obrotu, w szczególności sprzedaży, zamiany i zrzeczenia się, oddania w użytkowanie wieczyste, w najem lub dzierżawę, użyczenia, oddania w trwałą zarząd itd. Art. 18 ww. ustawy precyzuje, iż nieruchomości te

mogą być oddane jednostkom organizacyjnym (m.in. jednostkom budżetowym) w trwałe zarząd, najem i dzierżawę oraz użytkowanie na cele związane z ich działalnością.

Art. 43 przedmiotowej ustawy normuje, iż trwałe zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Jednostka organizacyjna ma prawo do użytkowania nieruchomości oddanej w trwałe zarząd, a w szczególności do korzystania z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania, wykonywania robót budowlanych, zgodnie z przepisami prawa budowlanego, za zgodą organu nadzorującego, oddania nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę albo użyczenie na czas nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwałe 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 trwałe zarząd; zgoda jest wymagana również w przypadku, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość.

W sprawach nieuregulowanych w u. g. n. do trwałego zarządu stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego o użytkowaniu (art. 50 u. g. n.), przy czym użytkowanie należy rozumieć jako prawo do używania rzeczy i do pobierania jej pożytków (art. 252 K. c.).

Jak określa art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u. p. o. l., podatnikiem podatku od nieruchomości jest m.in. podmiot, który posiada nieruchomości lub ich części, stanowiące własność Skarbu Państwa, a posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, z innego tytułu prawnego lub jest bez tytułu prawnego, przy czym ustawodawca, wymieniając ogólnie umowę oraz inny tytuł prawny, jako podstawę oddania w posiadanie nieruchomości, nie wskazał ich rodzaju, pozostawiając ten katalog otwarty.

Z uwag na fakt, iż u. o. p. l. nie definiuje pojęcia „posiadanie”, do celów doprecyzowania tego terminu należy sięgnąć do K. c. Art. 336 tego aktu prawa wskazuje, iż 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).

Objęcie nieruchomości w posiadanie za zgodą właściciela i następnie posiadanie tej nieruchomości w zakresie przez właściciela określonym lub tolerowanym, świadczy z reguły o posiadaniu zależnym (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 30 kwietnia 2021 r. IV CSK 88/21, postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2012 r. I CSK 360/11).

W fachowej literaturze podkreśla się, że poprzez „inny tytuł prawny” stanowiący podstawę objęcia nieruchomości Skarbu Państwa w posiadanie, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., należy rozumieć m.in. trwałe zarząd, użytkowanie, zarząd oraz inne szczególne formy prawne gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego (por. L. Etel: Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, Warszawa 2005, s. 167). Pogląd ten potwierdza także orzecznictwo sądowe. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 września 2006 r. sygn. akt II FSK 1090/05 wskazał wprost, iż przykładem innego tytułu prawnego posiadania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 u. p. o. l. jest przekazanie nieruchomości w trwałe zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Podatnikiem podatku od nieruchomości w takim przypadku pozostaje podmiot, na rzecz którego przedstawiciel Skarbu Państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego ustanowił zarząd nieruchomością. W ślad za ww. orzeczeniem, zapadły także inne, tożsame z wyżej prezentowanym stanowiskiem (np. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 10 lutego 2021 r. sygn. akt I SA/Ol 809/20, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lutego 2018. sygn. akt II FSK 1700/17, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 marca 2021 r. sygn. akt III FSK 1150/21).

W oparciu o powyższe, trwałe zarządca nieruchomości Skarbu Państwa, rzeczywiście użytkujący przedmiotową nieruchomość, jest jej posiadaczem, a w konsekwencji-

podatnikiem podatku od nieruchomości. Fakt sprawowania przez trwałego zarządu i faktyczne władanie przedmiotową nieruchomością przesądza o uznaniu go za podatnika podatku od nieruchomości, gdyż wypełnia dyspozycję art. 3 ust. 1 pkt. 4 lit. a) u. p. o. l. Podstawą rzeczywistego wykorzystywania nieruchomości, do celów związanych z działalnością statutową (w tym do

) jest decyzja o trwałym zarządzie, wydana na podstawie ustawy o gospodarce nieruchomościami, stanowiąca „inny tytuł prawny”. Wobec tego, obowiązek podatkowy wynikający z realizacji praw trwałego zarządcy nie może być przerzucony na Skarb Państwa.

Przywoływane na poparcie poglądu Wnioskodawcy orzecznictwo sądowe dotyczy odmiennej sytuacji faktycznej aniżeli analizowana, stąd błędem jest poszukiwanie analogii w tychże sprawach. Analogia w prawie podatkowym może bowiem co najwyżej uzupełniać luki konstrukcyjne, uniemożliwiające właściwe stosowanie prawa podatkowego. Tymczasem status podatnika określa wprost dokument rangi ustawowej i nie należy go domniemywać. Przedmiotowe orzeczenia wydane zostały w odniesieniu do Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad, tj. w stosunku do podmiotu o odmiennej pozycji ustrojowej, dla którego źródło uprawnienia do sprawowania trwałego zarządu wynika wprost z przepisów ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 1376 z późn. zm.). Co istotne, rozpoznawane zagadnienia dotyczyły określenia podatnika podatku od nieruchomości oddanej w trwały zarząd, a następnie wydzierżawionej. Żadnych wątpliwości interpretacyjnych nie budził natomiast fakt, iż podatnikiem w zakresie nieruchomości oddanych w trwały zarząd i nie przekazanych w sposób „wtórny” w najem, dzierżawę kolejnym podmiotom, jest trwały zarządca.

Reasumując, trwały zarząd stanowi zespół uprawnień, jakie uzyskuje jednostka organizacyjna administracji publicznej, w drodze decyzji, względem nieruchomości. Decyzja w sprawie trwałego zarządu jest tytułem uprawniającym określony podmiot do objęcia nieruchomości Skarbu Państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego w posiadanie. Jeżeli więc trwały zarządca posiada osobowość prawnopodatkową w zakresie podatku od nieruchomości ( , jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej spełnia tę przesłankę), a instytucja trwałego zarządu jest przykładem „innego tytułu prawnego” posiadania (w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.) to jest on podatnikiem podatku od nieruchomości.

W stanie faktycznym opisanym przez Wnioskodawcę, podatnikiem podatku od nieruchomości będzie więc , w związku z czym stanowisko Wnioskodawcy uznaje się za nieprawidłowe.

W oparciu o 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;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

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.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. W przypadku rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym przedstawionym we wniosku, a stanem rzeczywistym, Wnioskodawca ponosi konsekwencje z tym związane.

Niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

### **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 Lublinie, w dwóch egzemplarzach, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.).

Zgodnie z 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, czyli Prezydenta Miasta Zamość (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Rynek Wielki 13, 22-400 Zamość.

**Z up. PREZYDENTA**  
*mgr Agnieszka Gromek*  
**Z-ca DYREKTORA**  
**Wydziału Finansowego**