

Rodzaj dokumentu - Indywidualna interpretacja

Sygnatura - WPIOL-VI.3120.9.1.2022.KB

Data - 07.07.2022 r.

Autor - Prezydent Miasta Szczecin

Temat – Trwały zarząd jako podatnik podatku od nieruchomości i podatku rolnego.

Słowa kluczowe - Podatek od nieruchomości, podatek rolny, trwały zarząd.

WPIOL-VI.3120.9.1.2022.KBO

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) oraz upoważnienia Prezydenta Miasta Szczecin z dnia 08 grudnia 2015 r. znak: WO-I.0052.3.169.2015.KO w sprawie wydawania decyzji administracyjnych, postanowień i zaświadczeń w zakresie postępowania podatkowego dotyczącego podatków i opłat lokalnych

stwierdzam,

że stanowisko Wnioskodawcy stwierdzające, iż jako trwały zarządca nieruchomości Skarbu Państwa nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości i podatku rolnego na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) oraz na gruncie ustawy o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333) w przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanie faktycznym **jest nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 14.04.2022 r. XXX złożyło wniosek o wydanie w jego indywidualnej sprawie, interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie obowiązku płatności podatku przez XXX z tytułu posiadania statusu trwałego zarządcy nieruchomości. Wniosek dotyczy zaistniałego stanu faktycznego.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawcy przysługuje trwały zarząd do nieruchomości położonych w XXX:

- 1) przy ul. XXX, nr działki XXX oraz XXX stanowiących własność Skarbu Państwa, przekazanych XXX w trwały zarząd decyzją XXX z dnia XXX,
- 2) przy ul. XXX, nr działki XXX, stanowiącej własność Skarbu Państwa, przekazanej XXX w trwały zarząd decyzją XXX z dnia XXX.,
- 3) przy ul. XXX nr działki XXX, stanowiącej własność Skarbu Państwa, przekazanej XXX w trwały zarząd (wówczas: użytkowanie) decyzją XXX z dnia XXX.

Na podstawie wyżej wymienionych decyzji wnioskodawca legitymuje się statusem trwałego zarządcy wskazanych powyżej nieruchomości.

Wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej powziął wątpliwości co do tego, czy jako trwały zarządca nieruchomości Skarbu Państwa jest podatnikiem podatku od nieruchomości i podatku rolnego na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) oraz na gruncie ustawy o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333).

Stan prawny, zarówno w przypadku podatku od nieruchomości jak i w przypadku podatku rolnego, jest tożsamy, a to z uwagi na tożsame brzmienie przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) jaki zawarto w obu tych ustawach. Zgodnie z nim podatnikami są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, będące posiadaczami gruntów, stanowiących

własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem (...) lub z innego tytułu prawnego.

W szczególności wątpliwość dotyczy tego, czy w przypadku trwałego zarządu można mówić o posiadaniu gruntu na podstawie innego tytułu prawnego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) obu ustaw.

W ocenie wnioskującego w przypadku trwałego zarządu nie można mówić o posiadaniu. Zgodnie z art. 336 Kodeksu cywilnego 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). Natomiast kto rzeczą faktycznie włada za kogo innego, jest dzierżycielem (art. 338 k.c.). Różnica pomiędzy tymi instytucjami zachodzi w elemencie psychicznym (*animus*). Posiadacz włada rzeczą w swoim imieniu (*rem sibi habendi*), natomiast dzierżyciel działa **dla kogo innego** (*animus detendi pro alieno*). Zarówno posiadacz, jak i dzierżyciel władają rzeczą (*corpus*) (Komentarz do art. 338 k.c. pod red. E. Gniewka, Legalis 2021).

Zgodnie z art. 43 ust. 1 ugn trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Jednostka organizacyjna ma prawo korzystania z nieruchomości oddanej w trwały zarząd, przy czym wojewoda albo odpowiednia rada lub sejmik mogą ustalić, odpowiednio w drodze zarządzenia lub uchwały, szczegółowe warunki korzystania z nieruchomości przez jednostki organizacyjne (art. 43 ust. 2 i 6 ugn). Jak wskazuje się w doktrynie, „*Trwały zarząd nie jest prawem rzeczowym ani formą umowy uprawniającej do władania nieruchomością o charakterze cywilnoprawnym, lecz publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w wyr. WSA w Warszawie z 3.6.2004 r. (I SA 2372/02, Legalis), który stwierdził, że: "Trwały zarząd nie stanowi prawa podmiotowego o charakterze cywilnym państwowej lub samorządowej jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej"* (komentarz do art. 43 ugn pod red. Jaworskiego, Legalis 2020). Przy czym w przypadku trwałego zarządu brak jest elementu psychicznego (*animus*), czyli woli władania rzeczą w swoim imieniu, która jest charakterystyczna dla posiadania, co sprawia, że jest to publicznoprawna forma władania nieruchomością o charakterze zbliżonym do dzierżenia. Potwierdza to ww. art. 43 ust. 2 i 6 albowiem regulacja sposobu korzystania z nieruchomości *expressis verbis* wymyka się poza kompetencję jednostki organizacyjnej.

Powyższe stanowisko znalazło poparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 29.11.2018 r. (II FSK 3229/16) Naczelny Sąd Administracyjny podzielił pogląd, iż Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad, w którego trwałym zarządzie znajdowała się będąca przedmiotem opodatkowania nieruchomość, nie jest zobowiązany do zapłaty podatku od nieruchomości. W uzasadnieniu ww. wyroku sąd wskazał: „(...) *Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad, a w konsekwencji i Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad nie jest posiadaczem nieruchomości położonych w granicach pasa drogowego autostrady na podstawie innego tytułu prawnego, o którym jest mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. Wynika to zarówno z pozycji ustrojowej Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad, która działa jako statio fisci Skarbu Państwa w zakresie powierzonym jej w trwały zarząd wspomnianych nieruchomości, jak również charakteru instytucji trwałego zarządu. Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad, podobnie jak Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad, nie stał się z tytułu powierzenia mu w trwały zarząd nieruchomości Skarbu Państwa posiadaczem jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawno rzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym. Trwały zarząd jest bowiem jedynie publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. Innymi słowy, Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad nie jest podmiotem żadnych praw cywilnych i wykonuje jedynie uprawnienia płynące z własności państwowej. Nawet jeżeli decyzje o sposobie wykorzystania powierzonych jej nieruchomości podejmuje samodzielnie, działa w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa. Jak wskazuje się w doktrynie*

i orzecznictwie sądowym, "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 lub jednostki samorządu terytorialnego) i w celu realizacji zadań publicznych" (por. W. Sobejko, Charakter prawny instytucji trwałego zarządu oraz instytucji gospodarowania w ustawie o gospodarce nieruchomościami, KPP 2000, nr 1, str. 83). Tym samym zarządca w swojej merytorycznej działalności związanej z celem ustanowienia trwałego zarządu podporządkowany jest organowi nadrzędnemu - w tym przypadku ministrowi właściwemu do spraw transportu - a w zakresie korzystania z nieruchomości podporządkowany jest właścicielowi, czyli Skarbowi Państwa".

Stanowisko w przedmiocie braku obowiązku podatkowego po stronie *statio fisci* która legitymuje się uprawnieniami wywodzonymi z trwałego zarządu zostało powtórzone przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 maja 2019 r. (II FSK 1797/17), również dotyczącym nieruchomości będącej w trwałym zarządzie GDDiK.

Stanowisko to wydaje się utrwalone, skoro do powyższego poglądu Naczelny Sąd Administracyjny przychylił się ostatnio w wyroku z dnia 07.09.2021 r., III FSK 4117/21, dotyczącym opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntu oddanego w trwały zarząd urzędowi wojewódzkiemu. W uzasadnieniu powyższego wyroku Sąd wskazał, że: *„W niespornym stanie faktycznym przedstawionym we wniosku istotnym okazuje się rozumienie pojęcia "posiadania" przez skarżącego wskazywanych nieruchomości. Chodzi konkretnie o to, czy oddanie skarżącemu nieruchomości w trwały zarząd przeniosło na niego "posiadanie", o jakim mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a PodLokU. W art. 43 ust. 1 i 2 GospNierU określono, że trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną, a w jego ramach jednostka organizacyjna ma określone prawa, po pierwsze korzystania z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania. Do trwałego zarządu w sprawach nieuregulowanych w ustawie stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego o użytkowaniu (art. 50 GospNierU).*

W piśmiennictwie zdaje się już nie być wątpliwości, jak należy postrzegać "posiadanie", o jakim mowa w spornym przepisie prawa podatkowego. Zgodnie z art. 336 KC 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). Posiadanie występuje przy równoczesnym istnieniu fizycznego elementu władania rzeczą oraz psychicznego elementu, rozumianego jako zamiar władania rzeczą dla siebie. (...)

Z kolei trwały zarząd nie jest prawem rzeczowym ani formą umowy uprawniającej do władania nieruchomością o charakterze cywilnoprawnym, lecz publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. (...) W trwały zarząd może być oddana nieruchomość będąca własnością lub będąca w wieczystym użytkowaniu podmiotu oddającego ją w trwały zarząd. I tak nieruchomość będąca własnością Skarbu Państwa (lub będąca w wieczystym użytkowaniu Skarbu Państwa) może być oddana w trwały zarząd państwowej jednostce organizacyjnej, a nieruchomość będąca własnością jednostki samorządu terytorialnego (lub będąca w użytkowaniu wieczystym tej jednostki) może być oddana w trwały zarząd samorządowej jednostce organizacyjnej utworzonej przez tę jednostkę samorządu terytorialnego. Generalnie jednostka organizacyjna powinna korzystać z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania, (por. A. Tułodziecki {w:}J. Jaworska i inni, Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz. C. H. Beck, W-wa 2013, s. 233 i nast.).

(...)w przypadku skarżącego nie można dostrzec psychicznego elementu posiadania, rozumianego jako zamiar władania rzeczą dla siebie. Skoro zamiar władania rzeczą "dla siebie" (czy wewnętrzna, subiektywna wola) rozstrzyga o posiadaniu w rozumieniu art. 336 KC, to w przypadku urzędu wojewódzkiego, który: decyzją uzyskał jedynie prawo do określonego korzystania z nieruchomości w ramach wykonania zadań i ma obowiązek odpowiedniego gospodarowania mieniem, o takim zamiarze nie może być mowy. Dlatego też Naczelny Sąd Administracyjny uznał za zasadny zarzut naruszenia prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a PodLokU, wynikającą

z nieprawidłowego rozumienia instytucji trwałego zarządu wykonywanego przez skarżącego zgodnie z art. 43 ust. 1 i 2 w zw. z art. 50 GospNierU. Poparcie stanowi przywołany w skardze kasacyjnej art. 6 ust. 1 i 2 ustawy o zasadach zarządu mieniem państwowym, z którego wynika, że w przypadku mienia Skarbu Państwa tak nabytego jak i powierzonego, rola jednostki działającej w systemie administracji publicznej nadal pozostają na poziomie reprezentacji SP. Jak wyraził się ustawodawca, jest to nadal tylko "gospodarowanie".

W oparciu o analizę wyżej przywołanych przepisów oraz przywołanego orzecznictwa sądów administracyjnych wnioskujący stoi na stanowisku, że XXX jako *statio fisci* Skarbu Państwa i trwały zarządca nieruchomości Skarbu Państwa nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości ani podatku rolnego.

Na marginesie nadmienić należy, że nieruchomość położna przy ul. XXX jest zwolniona z opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 1 pkt. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Niemniej jednak rozstrzygnięcie w niniejszej sprawie ma znaczenie dla wnioskodawcy, gdyż czym innym jest brak statusu podatnika, a czym innym zwolnienie od opodatkowania.

Pytanie Wnioskodawcy dotyczące przedstawionego stanu faktycznego

W związku z przedstawionym powyżej opisem stanu faktycznego, Wnioskodawca zwraca się o wyjaśnienie czy jako trwały zarządca nieruchomości Skarbu Państwa jest podatnikiem podatku od nieruchomości i podatku rolnego na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) oraz na gruncie ustawy o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333)?

Stanowisko XXX w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego

XXX stoi na stanowisku, że jako *statio fisci* Skarbu Państwa i trwały zarządca nieruchomości Skarbu Państwa nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości ani podatku rolnego.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

Zgodnie z art. 336 Kodeksu cywilnego 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 określono władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Natomiast kto rzeczą faktycznie włada za kogo innego, jest dzierżycielem (art. 338 k.c.). Różnica pomiędzy tymi instytucjami zachodzi w elemencie psychicznym (*animus*). Posiadacz włada rzeczą w swoim imieniu (*rem sibi habendi*), natomiast dzierżyciel działa dla kogo innego (*animus detendi pro alieno*). Zarówno posiadacz, jak i dzierżyciel władają rzeczą (*corpus*) (Komentarz do art. 338 k.c. pod red. E. Gniewka, Legalis 2021).

Zgodnie z art. 43 ust. 1 ugn trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Jednostka organizacyjna ma prawo korzystania z nieruchomości oddanej w trwały zarząd, przy czym wojewoda albo odpowiednia rada lub sejmik mogą ustalić, odpowiednio w drodze zarządzenia lub uchwały, szczegółowe warunki korzystania z nieruchomości przez jednostki organizacyjne (art. 43 ust. 2 i 6 ugn). Jak wskazuje się w doktrynie, „Trwały zarząd nie jest prawem rzeczowym ani formą umowy uprawniającej do władania nieruchomością o charakterze cywilnoprawnym, lecz publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w wyr. WSA w Warszawie z 03.06.2004 r. (I SA 2372/02, Legalis), który stwierdził, że: „Trwały zarząd nie stanowi prawa podmiotowego o charakterze cywilnym państwowej lub samorządowej jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej” (komentarz do art. 43 ugn pod red. Jaworskiego, Legalis 2020). Przy czym w przypadku trwałego zarządu brak jest elementu psychicznego (*animus*), czyli woli władania rzeczą w swoim imieniu, która jest charakterystyczna dla posiadania, co sprawia, że jest to publicznoprawna forma władania nieruchomością o charakterze zbliżonym do dzierżenia. Potwierdza to ww. art. 43 ust. 2 i 6 albowiem regulacja sposobu korzystania z nieruchomości *expressis verbis* wymyka się poza kompetencje jednostki organizacyjnej.

Na poparcie stanowiska XXX powołuje się na orzecznictwo sądów administracyjnych:

- w wyroku NSA z dnia 29 listopada 2018 roku, sygn. akt II FSK 3229/16;
- w wyroku NSA z dnia 16 maja 2019 roku, sygn. akt II FSK 1797/17;
- w wyroku NSA z dnia 7 września 2021 roku, sygn. akt II FSK 4117/21.

Biorąc pod uwagę powyższe Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż w oparciu o analizę wyżej wymienionych przepisów oraz przywołanego orzecznictwa sądów administracyjnych, że XXX jako *statio fisci* Skarbu Państwa i trwały zarządca nieruchomości Skarbu Państwa nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości ani podatku rolnego.

Wniosek XXX zawiera także oświadczenie, o którym mowa w art. 14b § 4 Ordynacji podatkowej, o następującej treści:

„Na podstawie art. 14b § 4 ustawy - Ordynacja podatkowa, oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego”.

Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy organ podatkowy zważył co następuje:

W myśl art. 14b § 1 i 14j Ordynacji podatkowej Dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej, a 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 § 3 Ordynacji podatkowej składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany 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. W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec powyższego, interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. **Przedstawione we wniosku zagadnienie organ powinien poddać kompleksowej ocenie prawnej przez pryzmat przepisów całego systemu prawnego, który może znaleźć zastosowanie w danym przypadku.**

Obowiązek podatkowy i zasady opodatkowania oraz zwolnienia od podatku od nieruchomości normuje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2019 poz. 1170 ze zm., dalej: u.p.o.l.). Obowiązek podatkowy i zasady opodatkowania oraz zwolnienia od podatku rolnego normuje ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. 2020 poz. 333, dalej: u.p.r.).

Stosownie do 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, 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.

Stosownie do art. 3 ust. 1 u.p.r. Podatnikami podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami gruntów, z zastrzeżeniem ust. 2;
- 2) posiadaczami samoistnymi gruntów;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) **posiadaczami gruntów**, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, **jeżeli posiadanie:**
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, z Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub **z innego tytułu prawnego**, a także jeżeli dotyczy nieruchomości znajdujących się w Zasobie, o którym mowa w art. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości (Dz. U. z 2018 r. poz. 2363 oraz z 2019 r. poz. 1309), albo
 - b) jest bez tytułu prawnego, z wyjątkiem gruntów wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych; w tym przypadku podatnikami są odpowiednio jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i Lasów Państwowych.

Ponieważ przepisy obu ustaw są tożsame, organ podatkowy dokonuje interpretacji obu przepisów równocześnie.

Przepis art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.r. określa zakres podmiotowy podatku od nieruchomości i podatku rolnego uznając jako zasadę, że podatnikiem podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli mają określony tytuł prawny do nieruchomości lub obiektów, tj. są ich właścicielami, posiadaczami samoistnymi, użytkownikami wieczystymi gruntów. Zasada ta doznaje wyjątku w przypadku nieruchomości i obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Podatnikami w takich przypadkach są posiadacze – chodzi tu przede wszystkim o posiadanie zależne, wynikające z umów zawartych z właścicielem lub Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa, innego tytułu prawnego lub bez niego. Należy w tym miejscu podkreślić, że za podatnika może być uznany wyłącznie taki podmiot, który jest posiadaczem nieruchomości. Nie jest zatem wystarczające do uznania podatnika podmiotu, który w prawdzie zawarł umowę z właścicielem (Skarbem Państwa lub właściwą jednostką samorządu terytorialnego) lub Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa, ale nie stał się posiadaczem nieruchomości.

W myśl art. 336 Kodeksu cywilnego **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).**

Zatem Kodeks cywilny wyróżnia dwa rodzaje posiadania: posiadanie samoistne i posiadanie zależne. Posiadaczem samoistnym rzeczy jest ten, kto nią włada jak właściciel, wyrażając tym samym wolę wykonywania w stosunku do niej prawa własności. Posiadacz samoistny nie traci posiadania przez to, że oddaje drugiemu rzecz w posiadanie zależne. **Posiadaczem zależnym** natomiast jest ten, kto włada rzeczą w zakresie innego prawa, niż prawo własności, na przykład użytkowania, zastawu, najmu, dzierżawy. Nie rości więc on sobie do rzeczy prawa własności, lecz zachowuje się tak jak **uprawniony z innego prawa**, z którym łączy się określone **władztwo** nad rzeczą. Z uwagi na to, że władanie to ograniczone jest wolą właściciela nieruchomości, trwałego zarządcę należy uznać za posiadacza zależnego tej nieruchomości. W zakresie władania nieruchomością przez trwałego zarządcę, mieści się uprawnienie do obciążania jej prawami na rzecz osób trzecich, w tym do zawierania umów najmu.

Przykładem „**innego tytułu prawnego**” posiadania, o którym mowa w art. 3 ust.1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. oraz art. 3 ust.1 pkt 4 lit. a u.p.r. jest między innymi przekazanie nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej.

W ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U.2021.1899 ze zm. dalej: u.g.n.) uregulowane zostały zasady przekazywania nieruchomości w trwały zarząd. Przepis art. 13 ust. 1 u.g.n. stanowi „*Z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z ustaw, nieruchomości mogą być przedmiotem obrotu. W szczególności nieruchomości mogą być przedmiotem sprzedaży, zamiany i zrzeczenia się, oddania w użytkowanie wieczyste, w najem lub dzierżawę, użyczenia, **oddania w trwały zarząd**, a także mogą być obciążane ograniczonymi prawami rzeczowymi, wnoszone jako wkłady niepieniężne (aporty) do spółek, przekazywane jako wyposażenie tworzonych przedsiębiorstw państwowych oraz jako majątek tworzonych fundacji*”.

W myśl art. 43 ust. 1 oraz art. 43 ust. 2 ustawy u.g.n. „**Trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną**”. Jednostka organizacyjna ma prawo 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 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, 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 okres do 3 lat, lub za zgodą tych organów, jeżeli umowa jest zawierana na okres powyżej 3 lat.

Stosownie do art. 43 ust. 5 u.g.n. „*Nieruchomości stanowiące przedmiot własności lub przedmiot użytkowania wieczystego Skarbu Państwa oddaje się w trwały zarząd państwowej jednostce organizacyjnej, a nieruchomości stanowiące przedmiot własności lub przedmiot użytkowania wieczystego jednostki samorządu terytorialnego odpowiedniej samorządowej jednostce organizacyjnej*”.

Zgodnie z art. 45 ust. 1 u.g.n. „**Trwały zarząd na rzecz jednostki organizacyjnej ustanawia właściwy organ, w drodze decyzji, z zastrzeżeniem art. 60 ust. 3.**

2. Decyzja o ustanowieniu trwałego zarządu powinna zawierać:

- 1) nazwę i siedzibę jednostki organizacyjnej, na rzecz której jest ustanawiany trwały zarząd;
- 2) oznaczenie nieruchomości według księgi wieczystej oraz według katastru nieruchomości;
- 3) powierzchnię oraz opis nieruchomości;
- 4) przeznaczenie nieruchomości i sposób jej zagospodarowania;
- 5) cel, na jaki nieruchomość została oddana w trwały zarząd;
- 6) termin zagospodarowania nieruchomości;
- 7) cenę nieruchomości i opłatę z tytułu trwałego zarządu, jeżeli trwały zarząd ustanawiany jest odpłatnie;
- 8) możliwość aktualizacji opłaty z tytułu trwałego zarządu, jeżeli trwały zarząd ustanawiany jest odpłatnie;
- 9) czas, na który trwały zarząd został ustanowiony.

2a. *W przypadku nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków, w decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu można nałożyć, w miarę potrzeby, na jednostkę organizacyjną obowiązek odbudowy lub remontu położonych na tej nieruchomości zabytkowych obiektów budowlanych, w terminie określonym w decyzji.*

3 Objęcie nieruchomości w trwały zarząd następuje na podstawie protokołu zdawczo odbiorczego”.

Zatem podstawą dysponowania nieruchomościami w przedmiotowej sprawie jest decyzja o trwałym zarządzie. Ustanowienie trwałego zarządu prowadzi do ograniczenia właściciela nieruchomości

oddanych w trwały zarząd w jego uprawnieniach właścicielskich, w zakresie w jakim ustawa uprawnienia te przyznaje zarządowi.

Biorąc powyższe pod uwagę zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.o.l. oraz art. 3 ust.1 u.p.r. podatnikami podatku od nieruchomości oraz podatnikami podatku rolnego są między innymi **jednostki organizacyjne**, w tym spółki **nieposiadające osobowości prawnej**, czyli podatnikiem jest również jednostka budżetowa, jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, na rzecz której przekazano nieruchomości w trwały zarząd. Jest ona posiadaczem nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.r.

W tym miejscu wskazać należy na wyrok NSA z dnia 13 marca 2018 r. sygn. akt II FSK 587/16, w którym Sąd stwierdził cyt.: „(...) *treść konkretnego trwałego zarządu jednostki organizacyjnej wyznacza regulacja z art. 43 ust. 2 u.g.n. oraz decyzja o ustanowieniu trwałego zarządu, wydana zgodnie z art. 45 tej ustawy. Decyzja administracyjna ustanawiająca trwały zarząd tworzy jego indywidualny kształt i treść. Dopóki zatem decyzja taka pozostaje w obrocie prawnym, dopóty trwałym zarządcą nieruchomości pozostaje jej adresat. Moc działania tej decyzji może zostać zniesiona przepisem prawa, bądź na skutek upływu okresu trwałego zarządu, na który został ustanowiony, albo na skutek wydania decyzji właściwego organu o jego wygaśnięciu (art. 45 ust. 1 u.g.n.). (...) Jak wskazuje się w doktrynie i orzecznictwie sądowym, „trwały zarząd jest administracyjnoprawnym prawem podmiotowym (zespołem uprawnień), jakie uzyskuje jednostka organizacyjna administracji publicznej w drodze charakterystycznej dla działania administracji (decyzja administracyjna) względem nieruchomości. „(...) Zgodnie ze stanowiskiem Sądu pierwszej instancji trwały zarząd jest „innym tytułem prawnym”, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. Tytuł ten, jak już powiedziano, został przyznany skarżącej mocą decyzji administracyjnej i wynika z przepisów prawa (u.d.p., u.g.n.). Po drugie, niewątpliwie warunkiem realizacji trwałego zarządu jest posiadanie nieruchomości (nie było by możliwe wywiązanie się z zadań zarządcy bez posiadania nieruchomości). To zaś zostało zapewnione zarządcy mocą art. 43 ust. 1 u.g.n., który stanowi, iż trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Owa forma władania nieruchomością w rzeczy samej oznacza władanie faktyczne nieruchomością. Wynika to chociażby z form korzystania z nieruchomości oddanych w trwały zarząd, określonych w art. 43 ust. 2 u.g.n. Zgodnie z tym przepisem zarządca korzysta z nieruchomości np. w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu działania jednostki organizacyjnej. Zarządca nieruchomości posiada więc faktyczne i prawne władztwo nad nieruchomością, natomiast posiadanie w rozumieniu Kodeksu cywilnego (art. 336 k.c.) stanowi stan faktyczny określonego władztwa nad rzeczą. Instytucja trwałego zarządu zawiera w swej konstrukcji prawnej element posiadania w rozumieniu art. 336 k.c., a trwały zarząd jest posiadaczem nieruchomości.”*

Stanowisko organu podatkowego znajduje również potwierdzenie w wyroku WSA w Olsztynie z dnia 10 lutego 2021 r. sygn. akt I SA/OI 809/20, który stwierdził cyt.: „*pomimo, że Skarb Państwa jest właścicielem nieruchomości oddanych w trwały zarząd to trwały zarządca stał się podatnikiem na podstawie art. 3 ust.1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*”.

W wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 13 listopada 2015 r. sygn. akt I SA/Wr 1199/15 w którym Sąd uzasadnił iż: „*Trwały zarząd jest prawną formą władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Posiadanie „z innego tytułu prawnego”, o którym mowa w drugiej części przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., to między innymi zarząd, użytkowanie oraz inne szczególne formy prawne gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego. Będzie nim również przekazanie nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej (wyrok NSA z dnia 5 września 2006 r., II FSK 1090/05). Nie ulega zatem wątpliwości, że trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez nieposiadającą osobowości prawnej państwową jednostkę organizacyjną lub samorządową jednostkę organizacyjną, co jasno wynika z przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami (u.g.n.). (...) Odnosząc instytucję trwałego zarządu na grunt ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (u.p.o.l.), wskazać należy, że podmiot posiadający takie prawo jest podatnikiem podatku od*

nieruchomości i podatku rolnego na mocy art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., zgodnie z którym podatnikami podatku od nieruchomości są m.in. jednostki organizacyjne będące posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie to wynika z zawartej umowy z właścicielem albo innego tytułu prawnego. Ponieważ zgodnie z art. 336 k.c., pod pojęciem posiadacza rozumie się tego, kto faktycznie włada rzeczą jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i tego, kto nią faktycznie włada jako użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny), zaś w doktrynie prawa cywilnego przyjmuje się, iż posiadaczem takim jest również podmiot mający w trwałym zarządzie rzecz, w świetle zapisu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., obowiązek podatkowy ciąży na podmiocie legitymującym się prawem do władania nieruchomością przekazany przez jej właściciela czyli Skarb Państwa w drodze wydanych decyzji o przekazaniu nieruchomości w trwały zarząd. Skoro wnioskujący jako jednostka budżetowa Skarbu Państwa posiada podmiotowość prawną podatkową w zakresie podatku od nieruchomości, a instytucja trwałego zarządu jest przykładem „innego tytułu prawnego” posiadania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a, to wnioskujący jest podatnikiem podatku od nieruchomości oddanych mu w trwały zarząd.”

We wniosku o udzielenie interpretacji Wnioskodawca wskazuje, iż legitymuje się statusem trwałego zarządcy na mocy decyzji XXX z dnia XXX i z dnia XXX oraz decyzji XXX z dnia XXX. Warunkiem realizacji trwałego zarządu jest posiadanie nieruchomości. Odnosząc powyższe do przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego, organ podatkowy stwierdza, że Wnioskodawca jest posiadaczem zależnym nieruchomości w rozumieniu art. 336 k.c., a nie jak wskazuje dzierżycielem.

Wobec powyższego Wnioskodawca jako posiadacz zależny nieruchomości Skarbu Państwa na podstawie konstytutywnych decyzji o trwałym zarządzie (na podstawie innego tytułu prawnego) jest podatnikiem podatku od nieruchomości oraz podatnikiem podatku rolnego. Spełnione zostały wszystkie przesłanki określone w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.r. **Zatem w przedmiotowej sprawie organ podatkowy stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe.**

Niniejsza interpretacja udzielona jest przez organ podatkowy w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji i dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę we wniosku z dnia 14.04.2022 r. Wskazać należy, że Wnioskodawca ponosi konsekwencje przedstawionego stanu faktycznego. **W przypadku rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym przedstawionym we wniosku, a stanem rzeczywistym, udzielona interpretacja nie chroni Wnioskodawcy.**

Jednocześnie organ podatkowy informuje, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

POUCZENIE

Od niniejszej interpretacji przysługuje stronie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji, za pośrednictwem Prezydenta Miasta Szczecin.

Otrzymują:

- 1) Adresat
- 2) A/a