

PERZYDENT MIASTA ELBLĄGA	Elbląg, 10 stycznia 2013r.
Urząd Miejski w Elblągu 82-300 Elbląg ul. Łączności 1	
SDDB-PIO.3120.2278.2012.ES	

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

1. Postawa prawna interpretacji
Art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b i 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2012r. poz. 749 z późn. zm.), art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)
2. Rozstrzygnięcie
Po rozpatrzeniu wniosku _____ z siedzibą w Elblągu z dnia 11 grudnia 2012r. w sprawie udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej: 1) obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości oddanych w dzierżawę przez trwałego zarządcę oraz uiszczenia należnego zobowiązania podatkowego od wydzierżawionych nieruchomości, postanawiam uznać stanowisko przedstawione we wniosku za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym; 2) oznaczenia strony umowy cywilnoprawnej dotyczącej wydzierżawienia części nieruchomości oddanej w trwały zarząd jednostce budżetowej, postanawiam odmówić wydania interpretacji powyższego zagadnienia albowiem prawo do dysponowania nieruchomością oddaną w trwały zarząd regulują przepisy ustawy z dnia 21 sierpnia 1997r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2012r. nr 102, poz. 651 z późn. zm.), co wykracza poza granice interpretacji przepisów prawa podatkowego.
3. Stan faktyczny/ zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku
Z treści przedłożonego wniosku wynika, że _____, jest jednostką budżetową Gminy Miasto Elbląg. Decyzją Prezydenta Miasta Elbląg z dnia 9 marca 2012r. otrzymała w trwały zarząd nieruchomość gruntową położoną w Elblągu przy ul. _____, zabudowaną budynkiem _____. Jako trwały zarządca nieruchomości ponosi opłaty z tytułu podatku od nieruchomości. Część budynku została wydzierżawiona przedsiębiorcom prowadzącym działalność gospodarczą. W najbliższym czasie ma zamiar wynająć stanowiska parkingowe na parkingu usytuowanym przy budynku. W sporządzanych przez _____ umowach, stroną wydzierżawiającą jest Gmina Miasto Elbląg reprezentowana przez Dyrektora _____. Umowę taką podważył jeden z dzierżawców,

który stwierdził, że skoro stroną umowy jest Gmina Miasto Elbląg, to obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości spoczywa na dzierżawcy. Dzierżawca powołał się m.in. na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 4 kwietnia 2012r. I SA/GI 1019/11, wskazując na stwierdzenie Sądu, iż „nie do pogodzenia z porządkiem prawnym byłoby przyjęcie poglądu, że właściciel jakim jest Gmina podlega obowiązkowi podatkowemu, w zakresie podatku, którego jest beneficjentem. Przyjęcie zasadności tego stanowiska przesądzałoby o konieczności opodatkowania nieruchomości wchodzących w skład gminnego zasobu nieruchomości, a więc opodatkowania „samej siebie” jako właściciela nieruchomości(...)” Dzierżawca domaga się jednoznacznego określenia na kim spoczywa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości.

4. Stanowisko wnioskodawcy

1. Zdaniem Wnioskodawcy obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na jednostce budżetowej – trwałym zarządcy, tym samym obowiązek uiszczenia należnego zobowiązania od wydzierżawionych nieruchomości.

5. Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym

Ad 1.

Rozstrzygnięcie problemu, jaki podmiot w realiach faktycznych sprawy, jest podatnikiem podatku od nieruchomości, w świetle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, od części gruntów czy lokali, które zostały/zostaną wynajęte przez , czy podatnikiem jest jako jednostka budżetowa Gminy, w której trwałym zarządzie znajdują się całe nieruchomości (tj. grunt z posadowionym na nim budynkiem), czy też podmioty, które wynajęły od znajdujące się w tym budynku lokale dla prowadzenia w nich działalności gospodarczej lub wydzierżawiły części gruntu ?

Ustalenie prawnopodatkowej podmiotowości jednostki budżetowej winno nastąpić przede wszystkim po dokonaniu właściwej wykładni przepisów ustawy podatkowej. Zatem rozstrzygnięcie tego problemu wymaga przeprowadzenia wykładni art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.). Zgodnie z tym przepisem, podatnikami podatku od nieruchomości są m.in. 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 Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości.

Powyższe unormowanie składa się niejako z dwóch członów. Pominąć w tym wypadku należy, jako niemający zastosowania w rozpatrywanym przypadku, ostatni fragment przepisu, będący negatywną przesłanką opodatkowania (wykluczającą opodatkowanie) nieruchomości (dot. lokali mieszkalnych).

Treść pierwszego fragmentu przepisu wskazuje, iż podatnikiem podatku od nieruchomości będzie osoba (fizyczna, prawna lub jednostka organizacyjna), która objęła w posiadanie nieruchomość bezpośrednio od właściciela, tj. w rozpatrywanym przypadku, od jednostki samorządu terytorialnego. Wyjątek od zasady bezpośredniości umowy łączącej podatnika z właścicielem, dotyczy wyłącznie Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa.

Takie uregulowanie oznacza, iż podatnikiem będzie osoba, której właściciel przekazał nieruchomość w posiadanie (z uwzględnieniem ww. wyjątku) 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. Podkreślenia wymaga, iż ustawodawca wymieniając ogólnie umowę, jako

podstawę oddania w posiadanie nieruchomości, nie wskazał jej rodzaju. Wypływa z tego wniosek, iż warunki "umowy" spełnia każdy dwustronny stosunek obligacyjny, na podstawie którego określony podmiot otrzymał w posiadanie nieruchomość od właściciela. Do tej kategorii należy zatem zaliczyć zarówno umowy nazwane (np. najem, dzierżawa), jak i nienazwane.

Natomiast drugi z kolei człon przepisu wskazuje, że podatnikiem może być również osoba, której posiadanie wynika "z innego tytułu prawnego". W literaturze podkreśla się, że przez "tytuł prawny", o którym mowa w omawianym przepisie należy rozumieć m.in. zarząd, użytkowanie (art. 252 K.c.) oraz inne szczególne formy prawne gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego (por. L. Eteł: podatek od nieruchomości, rolny, leśny. System Informacji Prawnej LEX). Organ podatkowy podziela pogląd wyrażony w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 grudnia 2011r. sygn. akt II FSK 945/10 oraz z dnia 5 września 2006 r. sygn. akt II FSK 1090/05 publ. CBOSA), że przykładem innego tytułu prawnego posiadania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest przekazanie nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Zdaniem organu podatkowego uprawniona jest też teza, że "inny tytuł prawny" (uprawniający do samodzielnego korzystania z nieruchomości) pochodzić winien także od właściciela. Stosownie natomiast do postanowień art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej. Przmiot podatnika podatku od nieruchomości posiada zatem również jednostka budżetowa Gminy, 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 cyt. ustawy.

Rozważyć należy czy jednostka taka traci status posiadacza nieruchomości (lub jej części) w przypadku, gdy dokonała jej wynajęcia osobie trzeciej.

Posiadanie stanowi instytucję prawa rzeczowego, oznaczającą stan faktyczny, polegający na władaniu określoną rzeczą przez posiadacza. Przez władztwo to w literaturze oraz orzecznictwie rozumie się możliwość władania rzeczą; efektywne w sensie gospodarczym korzystanie z rzeczy (nieruchomości) nie jest konieczną przesłanką posiadania; dla istnienia posiadania nie jest bowiem konieczne rzeczywiste korzystanie z rzeczy, lecz sama możliwość takiego korzystania (por. orzeczenie SN z 3 czerwca 1966 r., III CR 108/66, OSPIKA 10/67, poz. 234 oraz tak samo S. Rudnicki: Komentarz do Kodeksu cywilnego. Cz. II. Własność i inne prawa rzeczowe, System Informacji Prawnej LEX).

Kodeks cywilny wyróżnia dwie postacie posiadania: posiadanie samoistne oraz posiadanie zależne. Nie budzi wątpliwości, że analizowany przypadek nie dotyczy posiadania samoistnego z uwagi na zakres tego prawa, jak też z powodu odrębnego uregulowania opodatkowania posiadaczy samoistnych w art. 3 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Posiadaczem zależnym, w rozumieniu art. 336 Kodeksu cywilnego, jest ten kto faktycznie włada rzeczą jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą.

Zgodnie z powszechnie panującym poglądem jednostka, która objęła w posiadanie zależne nieruchomość stanowiącą własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a następnie podnajęła (poddzierzała) tę nieruchomość innej osobie, nie pozbawiła się tym samym posiadania tej nieruchomości. W orzecznictwie podkreśla się, że tak jak posiadacz zależny nie traci posiadania w wyniku oddania rzeczy innej osobie w

dalsze posiadanie zależne, tak – w drodze analogii do art. 337 K.c. – posiadacz zależny nie traci posiadania w wyniku oddania rzeczy innej osobie w dalsze posiadanie zależne (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 1993 r., II CRN 130/03, Biuletyn SN 1994/1/21).

Ponadto zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. b) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podatnikiem podatku od nieruchomości będzie również posiadacz nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie jest bez tytułu prawnego (z zastrzeżeniem niemającym zastosowania w rozpatrywanym przypadku.). Użyte w tym przepisie sformułowanie "bez tytułu prawnego" oznacza sytuację, w której określony podmiot objął w posiadanie nieruchomość (lub jej część, obiekt budowlany lub jego część) i nie dokonał tego na podstawie umowy, ani innego tytułu prawnego, znaczenie którego to pojęcia zostało wyżej wyjaśnione. Chodzi w tym przypadku zatem o posiadanie faktyczne, nawet gdyby nie było oparte o określony tytuł prawny.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że 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 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. Zasadniczo trudno wyobrazić sobie sytuację, w której mogą wystąpić w praktyce łącznie dwie przesłanki (np. 1 i 2 albo 1 i 3). Stąd też, posłużenie się przez ustawodawcę w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) spójnikiem "lub" (mogłoby to wskazywać, że możliwe jest jednoczesne spełnienie więcej niż jednej przesłanki pozytywnej) jest przypadkowe i raczej należy brać pod uwagę alternatywę rozłączną, właściwą dla funktora "albo". Posiadanie, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy podatkowej nie może być posiadaniem samoistnym, ponieważ to ostatnie stanowi oddzielną przesłankę opodatkowania wyszczególnioną w art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy.

Powyższe prowadzi do wniosku, 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 świetle postanowień art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikiem podatku od nieruchomości jest osoba fizyczna, osoby prawna, a także jednostka organizacyjna, w tym spółka nieposiadająca osobowości prawnej, która objęła w posiadanie

nieruchomość bezpośrednio od właściciela, tj. Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, za wyjątkiem przypadku zawarcia umowy z Agencją Nieruchomości Rolnych. Skoro jednostka budżetowa Gminy posiada - w świetle art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - podmiotowość prawnopodatkową w zakresie podatku od nieruchomości, a instytucja trwałego zarządu jest przykładem "innego tytułu prawnego" posiadania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4, to będący taką jednostką

jest podatnikiem podatku od nieruchomości również od tych części budynku i gruntu oddanych jej w trwały zarząd, które wynajęła osobom trzecim. Swoje władztwo nad rzeczą wywodzi z decyzji ustanawiającej trwały zarząd, wydanej w trybie określonym w art. 45 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, przez właściwy organ Gminy. Jest to pierwotny tytuł uprawniający taką jednostkę organizacyjną do objęcia nieruchomości Gminy w posiadanie. W świetle z kolei art. 43 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2012r. nr 102, poz. 651 z późn. zm.) jednostka organizacyjna, na rzecz której trwały zarząd nieruchomości został ustanowiony, może – na warunkach określonych tym przepisem – m.in. oddać nieruchomość lub jej część w najem. Tytuł prawny, który stanowi podstawę objęcia nieruchomości w posiadanie przez najemcę ma zatem charakter wtórny, bowiem poprzedza go decyzja w sprawie ustanowienia trwałego zarządu. Uwzględnienie zatem stanowiska *Dzierżawcy*, że podatnikiem podatku od wynajętej części budynku będzie najemca, oznaczałoby w istocie aprobatę sytuacji, w której to akt woli strony umowy cywilnoprawnej, która do czasu jej zawarcia posiadała status podatnika, a nie ustawa decydowałaby o powstaniu obowiązku podatkowego najemcy. Wobec tego, że jednostka budżetowa Gminy posiada – zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - odrębną od Gminy podmiotowość prawnopodatkową, w zakresie podatku od nieruchomości, bez znaczenia jest podnoszony argument, że w obrocie cywilnym jednostka taka nie może występować jako samodzielny uczestnik.

Organ podatkowy podziela przy tym pogląd zawarty w wyroku NSA z dnia 5 września 2006 r., sygn. akt II FSK 1090/05, w świetle którego przykładem innego tytułu prawnego posiadania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest przekazanie nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Podatnikiem podatku od nieruchomości będzie w takim przypadku podmiot, na rzecz którego przedstawiciel Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego ustanowił zarząd nieruchomością. Sytuacja ta nie zmienia się także, gdy zarządca odda nieruchomość posiadaczowi zależnemu na podstawie umowy najmu czy też dzierżawy. Kontrakt ten nie będzie bowiem zawarty z właścicielem nieruchomości, a jedynie z zarządcą znajdującym się w jej posiadaniu.

Decyzja ustanawiająca trwały zarząd jest pierwotnym tytułem uprawniającym taką jednostkę organizacyjną do objęcia nieruchomości, stanowiącej własność gminy w posiadanie.

Tytuł prawny, który stanowi podstawę objęcia nieruchomości w posiadanie przez dzierżawcę ma zatem charakter wtórny, bowiem poprzedza go decyzja w sprawie ustanowienia trwałego zarządu.

Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych: WSA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2012r. sygn. akt. III SA/Wa 3142/11, z dnia 26 marca 2012r. sygn. akt III SA/Wa 280/12, z dnia 8 listopada 2011r. sygn. akt III SA/Wa 669/11, WSA w Bydgoszczy z dnia 11 lipca 2012r. sygn. akt I SA/Bd 559/12, WSA w Gdańsku z dnia 29 listopada 2011r. sygn. akt I SA/Gd 972/11, WSA w Krakowie z dnia 14 grudnia 2010r. sygn. akt 1624/10, WSA w Szczecinie z dnia 17 listopada 2011 sygn. akt I SA/Sz 401/11.

Wobec powyższego podatnikiem oraz zobowiązanym do uiszczania podatku od

nieruchomości jest trwały zarządca tj. bez względu na to czy trwały zarządcą oddał nieruchomość do korzystania innemu podmiotowi.

Ad.2

Przepis art. 43 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2012r. nr 102, poz. 651 z późn. zm.) reguluje prawa trwałego zarządcy w kwestii dysponowania nieruchomością oddaną jej w posiadanie. Interpretacja ww. ustawy o gospodarce nieruchomościami wykracza poza zakres interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14j w związku z art. 3 pkt 2 cyt. ustawy Ordynacja podatkowa.

6. 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 Olsztynie, 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. Nr 153, poz. 1270 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: Urząd Miejski w Elblągu
ul. Łączności 1, 82-300 Elbląg.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.



Z up. PREZYDENTA MIASTA

Zbigniew Pieter
Skarbnik Miasta

Potwierdzam, alb.w
10.01.2013

10.01.2013