

**PREZYDENT MIASTA ELBLĄG  
URZĄD MIEJSKI W ELBLĄGU  
82-300 Elbląg ul. Łączności 1**

Elbląg, dnia 05.02.2020 r.

Znak sprawy

DSM-PiO.310.3.1.2020.MW

## **Indywidualna Interpretacja Przepisów Prawa Podatkowego**

**Prezydent Miasta Elbląg** na podstawie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.), art. 2 ust. 1, art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.), dalej jako u.p.o.l.,

**postanawia:**

**uznać we wszystkich przypadkach stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe**

### **UZASADNIENIE**

W dniu 5 listopada 2019 r., do tutejszego Urzędu wpłynął wniosek uzupełniony pismem z dnia 29.01.2020 r., (data wpływu do organu 31.01.2020 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie następujących pytań :

1. Kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości, należnego organowi podatkowemu za powierzchnię w budynkach położonych w Elblągu

- należącą do Skarbu Państwa i będącą w trwałym zarządzie \_\_\_\_\_, która to powierzchnia została wynajęta wynajmującym podmiotom (instytucją publiczną) na ich działalność statutową w myśl cywilnoprawnych umów najmu, zawartych przez Skarb Państwa, który reprezentuje wnioskodawca z tymi wynajmującymi?,
2. Kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości należnego organowi podatkowemu za powierzchnię w budynku położonym w Elblągu \_\_\_\_\_ należącą do Skarbu Państwa i będącą w trwałym zarządzie \_\_\_\_\_, która to powierzchnia została wynajęta wynajmującemu podmiotowi (firmie prywatnej prowadzącej działalność gospodarczą - \_\_\_\_\_) na jego działalność gospodarczą - w myśl cywilnoprawnej umowy najmu zawartej przez Skarb Państwa, który reprezentuje \_\_\_\_\_ z tym wynajmującym?,
3. Kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości, należnego organowi podatkowemu za powierzchnię w budynku położonym w Elblągu \_\_\_\_\_ należącą do Skarbu Państwa i będącą w trwałym zarządzie \_\_\_\_\_ która to powierzchnia została wynajęta wynajmującemu - osobie prywatnej, do jej własnych celów prywatnych - w myśl cywilnoprawnej umowy najmu zawartej przez Skarb Państwa, który reprezentuje \_\_\_\_\_ z tym wynajmującym?
4. Czy podatnikiem podatku od nieruchomości, w każdym z trzech powyżej wymienionych i traktowanych oddzielnie przypadków, jest Skarb Państwa reprezentowany przez \_\_\_\_\_ czy wprost przeciwnie podatnikiem podatku od nieruchomości są podmioty wynajmujące, z których każdy podmiot (postrzegany w ramach danej grupy) indywidualnie powinien rozliczać się z organem podatkowym, za użytkowaną przez siebie część nieruchomości, znajdującej się w Elblągu \_\_\_\_\_

### **Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:**

Z treści przedłożonego wniosku wynika, że [redacted] nie posiadający osobowości prawnej, na terenie swojej Delegatury w Elblągu [redacted], wynajmuje w imieniu właściciela, którym jest Skarb Państwa, powierzchnię użytkową w budynku biurowym oraz w budynku garażowym: instytucjom publicznym głównie rządowym lub samorządowym, na działalność statutową tych instytucji, jednemu obcemu podmiotowi komercyjnemu, [redacted], na prowadzenie przez ten podmiot działalności gospodarczej (w tym przypadku, jedynie na powierzchni w budynku biurowym) oraz dwóm osobom prywatnym, na ich własne cele (w tym przypadku, jedynie na powierzchni w budynku garażowym) – w myśl zawartych umów najmu.

### **Stanowisko wnioskodawcy:**

Zdaniem Wnioskodawcy [redacted] w zakresie powierzonym im w trwały zarząd nieruchomości Skarbu Państwa działają jako *statio fisci* Skarbu Państwa i nie stały się one z tego tytułu posiadaczami jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym. Trwały zarząd jest bowiem jedynie publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. Innymi słowy, [redacted] nie są podmiotem żadnych praw cywilnych i wykonują one jedynie uprawnienia płynące z własności państwowej. Nawet, jeżeli decyzje o sposobie wykorzystania powierzonych im nieruchomości podejmują samodzielnie, działają one w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa. Stanowisko w kwestii pozycji ustrojowej, zajęte w orzecznictwie sądowym, dotyczy również urzędów wojewódzkich, które słusznie należy postrzegać w sposób analogiczny, jak ma to miejsce w orzecznictwie w odniesieniu np. do Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad, ponieważ urzędy wojewódzkie są terenowymi jednostkami organizacyjnymi administracji rządowej, także nie posiadającymi osobowości prawnej. Pomocne zdaniem wnioskodawcy może być stanowisko zaprezentowane w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego. W świetle przepisu art. 3 ust.1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., podatnikiem potencjalnie może być zarówno Urząd, będący jednostką

organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej, mający nieruchomości w trwałym zarządzie (... z innego tytułu prawnego”), jak i podmioty od niego wynajmujące powierzchnię, posiadające wynajętą od Urzędu nieruchomości w myśl zawartej z właścicielem (ze Skarbem Państwa, a nie z Urzędem) umowy najmu („jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem”). Jednakże, z uwagi na wskazanie w tym przepisie „posiadacza nieruchomości”, jako podatnika, którego należy utożsamiać z właścicielem nieruchomości, w przedstawionym we wniosku o interpretację indywidualną stanie faktycznym, gdy posiadaczami wynajętej powierzchni są podmioty wynajmujące oznacza to, iż zdecydowanie podatnikami są wszystkie podmioty wynajmujące. I równocześnie w tym zakresie podatnikiem nie jest Urząd, ponieważ podatek z tego tytułu nie może być płacony podwójnie.

### **Stanowisko organu:**

Zgodnie z przepisem art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. u.p.o.l 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, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości albo jest bez tytułu prawnego.

Przepis ten określa zakres podmiotowy podatku od nieruchomości uznając jako zasadę, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli mają określony tytuł prawny do nieruchomości lub obiektów budowlanych, 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 są w takich przypadkach 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.

W stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego oraz uwzględniając aktualne orzecznictwo Sądów Administracyjnych (por. wyrok NSA: z dnia 11 lipca 2017 r.; 4 kwietnia 2017 r., II FSK 487/15; 8 czerwca 2017 r., II FSK 1354/15; 18 października 2016 r., II FSK 1791/16, II FSK 1792/16; 20 września 2013 r., II FSK 2631/11, z 11 lipca 2017 r. II FSK 2154/15, z dnia 23 października 2018 r., II FSK 2765/16, z dnia 29 listopada 2018 r., II FSK 3229/16, z dnia 16 maja 2019 r., II FSK 1797/17 oraz wyroki WSA w: Łodzi z 5 września 2017 r.; Poznaniu z 6 listopada 2014 r., III SA/Po 724/14) zawarcie umowy najmu ze Skarbem Państwa skutkuje zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. przejściem obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości na najemcę.

Należy wyjaśnić, że Instytucja trwałego zarządu nieruchomości została uregulowana w rozdziale 5 działu II ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 65 z późn. zm)., dalej u.g.n. Stosownie do art. 43 ust. 1, trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Natomiast z art. 43 ust. 5 u.g.n. wynika, że 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.

Trwały zarząd jest bowiem jedynie publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. Innymi słowy, Urząd i wspomniana przez wnioskodawcę Generalna Dyrekcja Dróg i Autostrad nie są podmiotami żadnych praw cywilnych i wykonują jedynie uprawnienia płynące z własności państwowej. Nawet jeżeli decyzje o sposobie wykorzystania powierzonych jej nieruchomości podejmują samodzielnie, działają 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, a w zakresie korzystania z nieruchomości podporządkowany jest właścicielowi, czyli Skarbowi Państwa. Również w stosunkach z osobami trzecimi trwały zarządca występuje jako strona i składa oświadczenia woli, ale nie działa w imieniu własnym, lecz w imieniu reprezentowanego. W konsekwencji stroną umów cywilnoprawnych dotyczących nieruchomości, zawieranych przez jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej jest Skarb Państwa, jako właściciel nieruchomości. W związku z tym umowę taką należy traktować jako zawartą z właścicielem, a czynności zarządu mieniem Skarbu Państwa wykonywane przez trwałego zarządcę, tj. jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej (w tym zawarcie umowy najmu, dzierżawy) - uznać należy za czynności samego Skarbu Państwa (por. wyrok SN z 27 listopada 2013 r., V CSK 551/12).

Pomimo zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w znacznej mierze aktualne pozostają rozważania zawarte w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 sierpnia 1996 r. (FPK 9/96), dotyczące charakteru prawnego zarządu sprawowanego przez państwowe lub samorządowe jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. W uchwale tej wskazano m.in., że jednostki takie wyłącznie reprezentują interes Skarbu Państwa, bądź gminy, a wszelkie ich czynności dokonywane są wyłącznie w imieniu związku publicznoprawnego i na jego rzecz. Stwierdzono w niej także, że podatek od nieruchomości związany jest z władztwem nad nieruchomością a podatnikiem jest podmiot, który faktycznie włada rzeczą - uchwała SN z 14 października 1994 r., III CZP 16/940).

Natomiast na gruncie obecnie obowiązujących przepisów - art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., przyjąć należy, że w sytuacji wydzierżawienia lub wynajęcia rzeczy będącej w trwałym zarządzie, podatnikiem podatku od nieruchomości będzie dzierżawca (najemca) jako posiadacz zależny nieruchomości na podstawie umowy zawartej z właścicielem w rozumieniu tego przepisu. Powyższy pogląd zdecydowanie dominuje w literaturze przedmiotu (zob. L. Etel Komentarz do art. 3 u.p.o.l., system Informacji Prawnej Lex; L. Etel, B. Pahl glosa do wyroku WSA w Krakowie z 14 grudnia 2010 r., I SA/Kr 1624/10, Samorząd Terytorialny 2011/5/84-89; B. Pahl Kontrowersje wokół zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości, Finanse Komunalne 4/2008, s. 23-34; G.

Liszewski, Czy umowa z trwałym zarządcą przenosi obowiązek podatkowy - glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 września 2005 r., II FSK 1090/05, Przegląd podatków lokalnych i finansów samorządowych, kwiecień 2013 r.s. 30-36; M. Szymankiewicz, Trwały Zarządca podatnikiem podatku od nieruchomości w stosunku do posiadanych tytułem trwałego zarządu nieruchomości lub ich części, Finanse Komunalne 9/2012 s. 35-40). Podobny pogląd reprezentowany jest również w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. W konsekwencji przyjąć należy, że w kontekście art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. w sytuacji wydzierżawienia lub wynajęcia rzeczy będącej w trwałym zarządzie, podatnikiem podatku od nieruchomości będzie dzierżawca (najemca) jako posiadacz zależny nieruchomości na podstawie umowy zawartej z właścicielem w rozumieniu tego przepisu. Innymi słowy podatnikiem podatku od nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego oddanych w posiadanie zależne jest posiadacz również wówczas, gdy umowa została zawarta a pośrednictwem trwałego zarządcy. Tego typu umowy są traktowane jako zawarte z właścicielem - Skarbem Państwa lub jednostką samorządu terytorialnego, co skutkuje tym, że podatnikiem jest posiadacz zależny a nie trwały zarządca.

Reasumując w przedstawionym w wniosku z dnia 4.11.2019 r. (data wpływu do organu 5.11.2019 r.) oraz jego sprecyzowaniu pismem z dnia 29.01.2020 r. (data wpływu do organu 31.01.2020 r.) stanie faktycznym i świetle przywołanego art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. Za prawidłowe należy uznać stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym podatnikiem podatku od nieruchomości za biura i garaże położone w Elblągu należące do Skarbu Państwa i będące w trwałym zarządzie

nie jest tylko najemcy, którzy wynajmują wyżej wymienione budynki na ich działalność statutową, działalność gospodarczą czy na cele prywatne w myśl zawartych umów cywilnoprawnych ze Skarbem Państwa.

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

## Pouczenie

1. Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem.
2. Skargę wnosi się na piśmie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego po uprzednim wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o jej wydaniu.
3. Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.
4. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał zaskarżoną decyzję.
5. Niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcę zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Z up. PREZYDENTA MIASTA

Rozalia Grynis  
SKARBNIK MIASTA

Otrzymują:

1. Adresat

2.

3. aa