

PREZYDENT MIASTA STOŁECZNEGO WARSZAWY

COP-13.3120.132.2020.GWA

COP-13/31101/610/GW/20

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

1. Podstawa prawna interpretacji

Art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.).

2. Rozstrzygnięcie

Po rozpatrzeniu wniosku (...) z siedzibą w (...) (dalej jako „Wnioskodawca”) z dnia 30 stycznia 2020 r. w sprawie udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości (wpływ do organu podatkowego w dniu 3 lutego 2020 r.), postanawiam uznać stanowisko przedstawione we wniosku za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

3. Stan faktyczny/zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku

Z treści przedłożonego wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości (dalej jako „wniosek”) wynika, iż Wnioskodawca sprawuje trwały zarząd w stosunku do określonych działek położonych na terenie (...). W związku z powyższym, Wnioskodawca opłaca z tytułu posiadania tych nieruchomości podatek od nieruchomości (w tym podatek od budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej). Wnioskodawca nie prowadzi działalności gospodarczej, jednakże część nieruchomości (w tym część budowli), wynajmuje (użycza) podmiotom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą. W świetle tak opisanego stanu faktycznego, pytanie Wnioskodawcy brzmi:

„(...) Czy (...) powinien ponosić opłaty z tytułu podatku o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170), tj. od budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej? W przypadku interpretacji potwierdzającej konieczność uiszczania opłaty wynikającej z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (...) przez (...), proszę o podanie informacji dotyczącej sposobu naliczania w/w opłaty zważywszy na fakt że art. 4 ust. 1 pkt 3 w/w ustawy nie wskazuje sposobu naliczania podatku od części budowli pomimo, że dana budowla może zapewnić użytkowanie obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, który tylko w części wykorzystywany jest w celu prowadzenia działalności gospodarczej?”.

4. Stanowisko wnioskodawcy

Zdaniem Wnioskodawcy, zawartym w złożonym wniosku, „(...) w przypadku wynajmu lub użyczenia części nieruchomości podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, opłatę z tytułu podatku o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz.

1170) zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4a, powinny ponosić w/w podmioty, które użyczą bądź wynajmują, na podstawie umów zawartych z (...) część nieruchomości (...)."

5. Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym

Z opisanego we wniosku o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca jest trwałym zarządcą nieruchomości. Część nieruchomości będących w trwałym zarządzie Wnioskodawcy jest wynajmowana lub użyczana innym podmiotom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292, z późn. zm.).

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, z późn. zm.; dalej jako „upol”), 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 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 lub też jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2 (nie mającego zastosowania w niniejszej sprawie).

Jak podkreśla się w literaturze i orzecznictwie sądowym, trwały zarząd jest jedynie publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. Przepisy o ustanowieniu trwałego zarządu nie mogą w żadnym razie uzasadniać poglądu, że trwały zarząd stanowi prawo podmiotowe o charakterze cywilnym państwowej lub komunalnej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. W świetle postanowień art. 34 i 44 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 roku, poz. 1145 z późn. zm.; dalej jako „K.C.”), w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych, jest Skarb Państwa (fiskus) i do niego należy mienie państwowe (własność i inne prawa majątkowe) nienależące do innych państwowych osób prawnych. Podobnie w świetle postanowień art. 43 i nast. ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 506 z późn. zm.) oraz odpowiednich przepisów ustaw o samorządzie powiatowym i samorządzie województwa, na poziomie poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego (poszczególnych gmin, powiatów, województw) można mówić o swoistej jedności mienia komunalnego (por. J. Ignatowicz: *Prawo rzeczowe*, wyd. IX, Warszawa 2000, s. 67). Mienie to przysługuje gminie lub innym gminnym osobom prawnym (art. 43 ustawy o samorządzie gminnym). Państwowe i gminne jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym zostały oddane w trwały zarząd nieruchomości państwowe lub gminne, nie stają się z tego tytułu podmiotami jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym (por. E. Drozd: op. cit., s. 46, M. Wolanin: op. cit., s. 37 i J. Szachułowicz /w:/ J. Szachułowicz, M. Krassowska, A. Łukaszewska: *Gospodarka nieruchomościami. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1999, s. 152). W stosunkach cywilnoprawnych i procesowych działają za Skarb

Państwa jako *stationes fisci*, a za gminę jako *stationes communes* i wykonują w określonym zakresie niektóre uprawnienia wypływające z własności przysługującej Skarbowi Państwa lub gminie, a mianowicie uprawnienia do korzystania z nieruchomości i pobierania pożytków (uchwała NSA z dnia 15 maja 2000 r., OPS 17/99, CBOSA).

W uchwale z dnia 19 sierpnia 1996 r., FPK 9/96, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej reprezentują wyłącznie interes Skarbu Państwa, bądź gminy, a wszelkie ich czynności dokonywane są wyłącznie w imieniu związku publicznoprawnego i na jego rzecz.

Podatek od nieruchomości związany jest z władztwem nad nieruchomością a podatnikiem jest podmiot, który faktycznie włada rzeczą (zob. także uchwała SN z 14 października 1994 r., III CZP 16/940). W konsekwencji stroną umów cywilnoprawnych dotyczących nieruchomości, zawieranych przez jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej jest Skarb Państwa (gmina), jako właściciel nieruchomości. W związku z tym umowę taką należy traktować jako zawartą z właścicielem, a czynności zarządu mieniem Skarbu Państwa (gminy) wykonywane przez trwałego zarządcę, tj. jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej (w tym zawarcie umowy dzierżawy) - uznać należy za czynności samego Skarbu Państwa (gminy) (por. np. wyrok SN z dnia 27 listopada 2013 r., V CSK 551/12).

Wobec powyższego należy przyjąć, że **podatnikiem** podatku od nieruchomości za nieruchomość (jej część), która została oddana w trwały zarząd a jednocześnie wynajęta (wyzdierżawiona, użyczona) podmiotowi trzeciemu, nie **będzie trwały zarządca**, lecz dzierżawca, nawet jeśli umowa najmu (dzierżawy, użyczenia) została zawarta z trwałym zarządcą. Umowę taką bowiem należy uznać za zawartą właścicielem nieruchomości tj. gminą, w imieniu której działa kierownik jednostki organizacyjnej będącej trwałym zarządcą. Najemca (dzierżawca, biorący do używania) jest więc posiadaczem nieruchomości na podstawie umowy zawartej z właścicielem i przez to podatnikiem podatku od nieruchomości, a nie „wtórnym” posiadaczem, któremu przymiot podatnika nie przysługuje.

Stanowisko takie można uznać za przeważające w najnowszym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (zob. np. wyrok NSA z dnia 23 października 2018 r., II FSK 2765/16, gdzie stwierdzono, że "w sytuacji wydzierżawienia lub wynajęcia rzeczy będącej w trwałym zarządzie, podatnikiem podatku od nieruchomości jest dzierżawca jako posiadacz zależny nieruchomości"; wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2018 r., II FSK 3565/15, w którym podkreślono, 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 jest 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 za pośrednictwem trwałego zarządcy"; czy wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2017 r., II FSK 487/15, CBOSA oraz z dnia 9 lipca 2019 roku, sygn. akt II FSK 2633/17, CBOSA). Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 22 sierpnia 2019 r., I SA/OI 785/18, stwierdził między innymi, iż: „(...) umowy cywilne zawierane przez trwałego zarządcę nieruchomości zawierane są przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego, gdyż to one posiadają zdolność prawną i w obrocie cywilnym występują jako samodzielny uczestnik. Zakład jest jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Pomimo braku podmiotowości prawnej na gruncie prawa cywilnego trwały zarządca może być podatnikiem, o ile nie przekaze przedmiotu opodatkowania w posiadanie zależne. Innymi słowy, trwały zarządca jest podatnikiem podatku od nieruchomości do czasu utraty posiadania. Może to nastąpić w wyniku wydzierżawienia (wynajęcia) nieruchomości będącej w trwałym zarządzie. Wówczas podatnikiem jest wydzierżawiający (wynajmujący) jako posiadacz na podstawie stosownej umowy. W wyroku z 29 listopada 2018 r., sygn. akt II FSK 3229/16, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, 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 jest dzierżawca (najemca) jako posiadacz zależny nieruchomości na podstawie umowy zawartej z właścicielem w rozumieniu tego przepisu (publ. CBOSA).”

Zatem w świetle powyższego, stanowisko Wnioskodawcy zawarte w złożonym wniosku uznać należy za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym. Podatnikami podatku od nieruchomości za części nieruchomości będące w trwałym zarządzie Wnioskodawcy, które jednocześnie są wynajmowane lub używane innym podmiotom prowadzącym pozarolniczą działalność gospodarczą, będą te podmioty a nie Wnioskodawca. Wnioskodawca będzie podatnikiem podatku od nieruchomości za te części nieruchomości, co do których przysługuje mu trwały zarząd a jednocześnie nie są one przedmiotem umowy najmu (dzierżawy, użyczenia).

Z tego powodu organ podatkowy odstąpił od udzielenia odpowiedzi na drugą część pytania zawartego we wniosku, a mianowicie „(...) W przypadku interpretacji potwierdzającej konieczność uiszczenia opłaty wynikającej z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (...) przez (...), proszę o podanie informacji dotyczącej sposobu naliczania w/w opłaty (...)”.

6. Pouczenie

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w terminie 30 dni od dnia doręczenia Spółce interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta m.st. Warszawy – Centrum Obsługi Podatnika, ul. Obozowa 57, 01-161 Warszawa.

Z up. PREZYDENTA M.ST. WARSZAWY

/-/

Róża Joanna Gutkowska

Zastępca Skarbnika

m.st. Warszawy