

Nr sprawy 310. ....2016

Na podstawie art. 14j ust.1 i 3 w zw. z art. 14b, 14c i 14k ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) Burmistrz Miasta i Gminy Osieczna stwierdza, że stanowisko

działającego w imieniu Skarbu Państwa, przedstawione we wniosku z dnia ..... r. (data wpływu ..... r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatnika podatku od nieruchomości

#### **postanawia**

uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

#### **Uzasadnienie**

Podano następujący stan faktyczny.

..... działający w imieniu Skarbu Państwa zawarł ze Spółką wygrywającą przetarg na zimowe utrzymanie dróg umowę, na mocy której użył Spółce wykonującej zadania w zakresie zimowego utrzymania ruchu magazyn soli znajdujący się na działce ..... w obrębie miejscowości ..... Z ewidencji gruntów i budynków wynika, że właścicielem działki jest Skarb Państwa.

Przedstawiono następujące stanowisko wnioskodawcy.

Wnioskodawca w świetle przedstawionego stanu faktycznego nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości. W związku z zawarciem przez

..... w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa umowy z Spółką wykonującą zadania w zakresie zimowego utrzymania ruchu, podatnikiem podatku od nieruchomości w tym od budynków magazynów soli będzie Spółka wykonująca zadania w zakresie zimowego utrzymania ruchu na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych ( Dz. U. z 2016 r. poz. 716) – u.o.p.l.

Z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit a u.o.p.l wynika, że 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, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości.

Zdaniem wnioskodawcy aby podmiot uzyskał status podatnika podatku od nieruchomości, konieczne jest równoczesne zaistnienie trzech przesłanek:

- 1) grunt, budowla przekazana do używania podmiotowi trzeciemu stanowi własność Skarbu Państwa,
- 2) pomiędzy Skarbem Państwa a podmiotem trzecim została podpisana umowa, na podstawie której dochodzi do przekazania nieruchomości do używania podmiotowi trzeciemu,
- 3) podmiot trzeci jest posiadaczem gruntu, budowli, budynku, a posiadanie wynika z umowy zawartej przez podmiot trzeci ze Skarbem Państwa.

Zdaniem wnioskodawcy w przypadku zawarcia przez niego umowy ze Spółką wykonującą zadania w zakresie zimowego utrzymania ruchu, zachodzą wszystkie trzy wymienione przesłanki, świadczące że to podmiot trzeci - Spółka jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

Na poparcie swojego stanowiska wnioskodawca przedstawia następujące argumenty.

Nieruchomość objęta wnioskiem stanowi własność Skarbu Państwa, co potwierdzają zapisy w ewidencji gruntów i budynków. Magazyny soli są posadowione na gruncie Skarbu Państwa i magazyny te jako część składowa nieruchomości także stanowią własność Skarbu Państwa.

jako kierownik urzędu państwowego korzysta z ustawowego prawa do reprezentowania Skarbu Państwa w odniesieniu do będących w jego zarządzie dróg krajowych. Kompetencja ta wynika z art. 17 ust. 1 ustawy zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbu Państwa (Dz. U. z 2016 r. poz. 154 z późn. zm.). Na mocy tego artykułu

jako kierownik urzędu centralnego, reprezentuje Skarb Państwa w odniesieniu do powierzonego mu mienia w zakresie zadań określonych w ustawie z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych. (tj. Dz. U. z 2015 r. poz. 460).

sprawując zarząd nad nieruchomościami, nie staje się ani samoistnym posiadaczem ani właścicielem budynków.

wykonuje jedynie trwale funkcje administracyjno – zarządcze wobec tych budynków w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa. Skarb Państwa pozostaje cały czas właścicielem tych budynków.

W ramach zarządu dróg krajowych mieści się również kompetencja do wykonywania takich uprawnień właścicielskich w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa jak rozporządzanie gruntami, budynkami i budowlami znajdującymi się w pasie drogi krajowej, w tym w szczególności udostępnianie tychże gruntów, budowli i budynków podmiotom trzecim na podstawie obligacyjnych umów cywilnoprawnych – przykładowo umowy najmu, dzierżawy, użyczenia lub innych umów. Uprawnienia do oddawania w najem, dzierżawę lub użyczenia gruntów w pasie drogowym na cele związane z potrzebami obsługi użytkowników ruchu wynika wyraźnie z art. 22 ust. 1 ustawy o drogach publicznych. Realizując uprawnienie do udostępniania gruntów, budowli i budynków posadowionych

w pasie drogi krajowej podmiotom trzecim na podstawie umów cywilnoprawnych  
działa w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa.

Zdaniem wnioskodawcy na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o zasadach wykonywaniu uprawnień przysługujących Skarbu Państwa, ustawowe upoważnienie

do reprezentacji Skarbu Państwa w sprawach zarządu drogami krajowymi, w tym do rozporządzania gruntami, budynkami i budowlami znajdującymi się w pasie drogowym drogi publicznej ma charakter bezterminowy i ogólny. Oznacza to, że do zawierania umów cywilnoprawnych nie musi uzyskiwać żadnych dodatkowych upoważnień i pełnomocnictw od jakiegokolwiek podmiotu. Ponadto wnioskodawca stwierdził, że

stanowi państwową jednostkę organizacyjną. Wnioskodawca podkreśla, że w świetle powyżej przywołanych przepisów ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych oraz orzeczeń NSA i SN zasadne jest stanowisko, że

gospodarując nieruchomościami Skarbu Państwa, w tym magazynami soli nie działa we własnym imieniu, lecz reprezentuje Skarb Państwa. Wnioskodawca stwierdza, że sprawuje trwały zarząd nieruchomościami i w żadnym momencie nie staje się właścicielem nieruchomości. W przekonaniu wnioskodawcy Spółka wykonująca zadania w zakresie zimowego utrzymania ruchu, która zawiera umowę z

wchodzi w stosunek zobowiązaniowy bezpośrednio ze Skarbem Państwa. Zdaniem wnioskodawcy każda umowa, na podstawie której dochodzi do przekazania nieruchomości w posiadanie zależne części lub całości nieruchomości powoduje, że posiadacz nieruchomości staje się podatnikiem podatku od nieruchomości.

Zdaniem wnioskodawcy oznacza to, że zostaje spełniony pierwszy jak i drugi z warunków formułowanych w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit a u.o.p.l, określającego status podatnika podatku od nieruchomości stanowiącego własność Skarbu Państwa.

Zdaniem wnioskodawcy warunek posiadania zależnego przez podmiot trzeci nieruchomości Skarbu Państwa zostaje spełniony po podpisaniu przez ten podmiot umowy w zakresie zimowego utrzymania ruchu, która oddaje temu podmiotowi nieruchomość we władanie zależne. Zdaniem wnioskodawcy oddanie nieruchomości przez

we władanie zależne podmiotowi trzeciemu powoduje spełnienie trzeciej przesłanki z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit a u.o.p.l, określającego status podatnika podatku od nieruchomości stanowiącego własność Skarbu Państwa.

Zdaniem wnioskodawcy z uwagi na podane powyżej argumenty nie posiada statusu podatnika podatku od nieruchomości, które zostaną użyte podmiotowi trzeciemu.

Organ podatkowy uznaje stanowisko prawne wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Na wstępie należy wyjaśnić, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l obowiązek podatkowy ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, które są posiadaczami nieruchomości lub obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, jeśli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem nieruchomości lub obiektu budowlanego, z innego tytułu prawnego, a także wówczas, gdy posiadanie jest bez tytułu prawnego. Posiadaczem rzeczy, zgodnie z art. 336 Kodeksu cywilnego, jest ten kto rzeczą włada jako użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca (posiadacz zależny).

Posiadanie takie powstaje zwykle w wyniku wydania rzeczy przez właściciela na podstawie umowy cywilnoprawnej.

Przystępując do rozpatrzenia niniejszej sprawy należy w pierwszej kolejności wskazać, że zgodnie z dyspozycją art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2013r., poz. 260 ze zm.) centralnym organem administracji rządowej właściwym w sprawach dróg krajowych jest

, do którego należy wykonywanie zadań zarządcy dróg krajowych oraz realizacja budżetu państwa w zakresie dróg krajowych. Przepis ust. 2 powołanego przepisu zawiera szczegółowy katalog zadań powierzonych

Zgodnie z zarządzeniem Ministra Infrastruktury z dnia 29 marca 2002 r. ( Dz. Urz. Ministra Infrastruktury Nr 3, poz. 8 ze zm.)

jest centralnym urzędem administracji rządowej, obsługującym

(§ 1 załącznika do ww. zarządzenia). Jest to zatem jednostka organizacyjna, mająca obsługiwać centralny organ administracji rządowej.

Zgodnie z dotychczasowym orzecnictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2011 r., sygn. akt II FSK 1716/10, Lex Omega nr 1099837) okoliczność, że jednostka budżetowa w obrocie cywilnym nie występuje jako samodzielny uczestnik tego obrotu, nie oznacza jednocześnie, że w świetle ustaw podatkowych nie może posiadać statusu samodzielnego podatnika. Ustalenie prawnopodatkowej podmiotowości jednostki budżetowej winno nastąpić przede wszystkim po dokonaniu właściwej wykładni przepisów ustawy podatkowej. Jedynie posiłkowo można uwzględnić definicje pojęć wypracowane, na gruncie innych gałęzi prawa, w tym prawa prywatnego, jeżeli nie zostały one dookreślone w prawie podatkowym. Nie zawsze jednak mechanizmy funkcjonujące np. w prawie cywilnym mogą być wprost przekładane na rozstrzygnięcie kwestii podatkowych.

Należy wskazać, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. podatnikiem podatku od nieruchomości będzie osoba (fizyczna, prawna lub jednostka organizacyjna), która objęła w posiadanie nieruchomość bezpośrednio od właściciela, tj. w rozpatrywanym przypadku, od Skarbu Państwa. Wyjątek od zasady bezpośredniości przy objęciu posiadania dotyczy wyłącznie Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, co wyraźnie zostało wyeksponowane w powołanym przepisie.

Takie uregulowanie oznacza, że podatnikiem będzie osoba, której właściciel przekazał nieruchomość w posiadanie (z uwzględnieniem ww. wyjątku) na podstawie umowy albo innego tytułu prawnego, 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, że ustawodawca wymieniając ogólnie umowę oraz inny tytuł prawny, jako podstawę oddania w posiadanie nieruchomości, nie wskazał ich rodzaju.

posiada nadany w drodze decyzji trwały zarząd wszystkich nieruchomości pod drogami krajowymi na terenie Gminy Osieczna.

W niniejszej sprawie istotne znaczenie ma przekazanie nieruchomości w posiadanie na podstawie 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. Etel: Podatek od nieruchomości, rolny, leśny. Warszawa 2005, s. 167). Orzecnictwo wskazuje, że przykładem innego tytułu prawnego posiadania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. jest przekazanie nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2006 r., sygn. akt II FSK 1090/05, Lex Omega

nr 286725). Podkreśla się również, że ów "inny tytuł prawny" (uprawniający do samodzielnego korzystania z nieruchomości) pochodzić winien także od właściciela. Stosownie natomiast do postanowień 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. Przymiot podatnika podatku od nieruchomości posiada zatem również jednostka budżetowa Skarbu Państwa, 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 u.p.o.l.

Jednostka taka nie traci statusu posiadacza nieruchomości albo obiektów budowlanych (lub ich części), jeżeli dokonała wynajęcia, wdzierżawienia innemu podmiotowi. Posiadanie stanowi instytucję prawa rzeczowego, oznaczającą stan faktyczny, polegającym 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. Kodeks cywilny wyróżnia dwie postacie posiadania: posiadanie samoistne oraz posiadanie zależne. 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 u.p.o.l. Zgodnie z art. 336 k.c., posiadaczem zależnym jest ten kto faktycznie włada rzeczą jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą. Podmiot, obejmujący w posiadanie zależne nieruchomość stanowiącą własność Skarbu Państwa i następnie oddający tę nieruchomość innemu podmiotowi, nie pozbawia się w ten sposób posiadania. Tak samo ocenić należy przekazanie w dalsze posiadanie zależne trzeciemu podmiotowi.

Ze względu na wyraźną treść art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. podatnikiem podatku od nieruchomości jest ten podmiot, który objął nieruchomość w posiadanie bezpośrednio od jej właściciela. W omawianym przypadku od właściciela – czyli Skarbu Państwa – nieruchomości i obiekty budowlane objęła w posiadanie

Skoro jako jednostka budżetowa Skarbu Państwa posiada 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 lit. c u.p.o.l., to jest podatnikiem podatku od nieruchomości od nieruchomości i obiektów budowlanych, które oddała w posiadanie zależne innym podmiotom.

Odnosząc się do przedstawionych ustaleń oraz pytania zadanego przez podatnika należy stwierdzić, że zawarcie umowy przez

z podmiotem trzecim i oddanie temu podmiotowi nieruchomości w posiadanie zależne przez kierownika państwowej jednostki nie będzie prowadzić do przeniesienia obowiązku podatkowego na podmiot trzeci.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę.

Jednocześnie informuje się, 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 Poznaniu, za pośrednictwem Burmistrza

Miasta i Gminy Osieczna. Skargę można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Burmistrza Miasta i Gminy Osieczna, do usunięcia naruszenia prawa. Termin do złożenia wezwania do usunięcia naruszenia prawa wynosi 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o treści wydanej interpretacji.

Termin na wniesienie skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wynosi 30 dni od dnia doręczenia stronie odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ takiej odpowiedzi nie udzieli, w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.

**BURMISTRZ**

*Stanisław Głapiak*

Otrzymują:

1) Adresat,

2) A/a