PREZYDENT MIASTA POZNANIA

POZnań

Znak sprawy: Fn-XIV.310. .2015
M:

Poznań, 25 stycznia 2019 r.

INTERPRETACJA
PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Poznania na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.), w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 2015r. (data wpływu pisma : 2015 r.), w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budynków, które zostały oddane w dzierżawę

postanawia uznać stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wniosku za **prawidłowe**.

Uzasadnienie

W dniu 02 czerwca 2015r. wpłynął wniosek reprezentowanego przez o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie następującego pytania:

„Czy jest podatnikiem podatku od nieruchomości od części budynków, które zostały oddane w dzierżawę Dzierżawcy?".

Przedstawiono następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca wydzierżawia Dzierżawcy część nieruchomości stanowiącej budynek posadowiony na działkach obręb , dla której Sąd Rejonowy w Poznaniu prowadzi księgę wieczystą . Budynek ten znajduje się w pasie drogi. Z wypisu ewidencji gruntów i księgi wieczystej wynika, że nieruchomość objęta przedmiotowym wnioskiem stanowi własność Skarbu Państwa i w tym zakresie znajduje się w trwałym zarządzie Wnioskodawcy.

Do opisanego stanu faktycznego zadano następujące pytanie: Czy w świetle stanu faktycznego przedstawionego we wniosku jest podatnikiem podatku od nieruchomości od części budynków, które zostały oddane w dzierżawę Dzierżawcy.

Wobec zadanego pytania przedstawiono następujące stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości od Budynków. W związku z zawarciem przez Wnioskodawcę w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa umowy z Dzierżawcą części budynku, podatnikiem podatku od nieruchomości od budynków będzie dzierżawca jako posiadacz zależny nieruchomości na podstawie art. 3 ust. 1 pkt. 4 ppkt a) w zw. z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. Zdaniem wnioskodawcy punktem wyjścia w zakresie prawidłowego opodatkowania jest treść art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a), zgodnie z którym podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym 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.
Zdaniem wnioskodawcy, aby podmiot uzyskał status podatnika podatku od nieruchomości, konieczne jest zaistnienie trzech przesłanek:
- grunt, budowla lub budynek przekazany do używania podmiotowi trzeciemu musi stanowić własność Skarbu Państwa;
- pomiędzy Skarbem Państwa a podmiotem trzecim została zawarta umowa, na podstawie której dochodzi do przekazania nieruchomości do używania podmiotowi trzeciemu – zawarcie umowy z właścicielem;
- podmiot trzeci jest posiadaczem gruntu, budowli, budynku, a posiadanie to wynika z wyżej wymienionej umowy zawartej przez podmiot trzeci ze Skarbem Państwa.

Zdaniem wnioskodawcy w zaistniałym stanie faktycznym zachodzą wszystkie trzy przesłanki.

Odnosząc się do pierwszej przesłanki, Wnioskodawca podał, iż budynek stanowi własność Skarbu Państwa, ponieważ w księdze wieczystej i ewidencji gruntów i budynków wpisany jest jako właściciel Skarb Państwa. Wnioskodawca powołał się na art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, wskazując, iż trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której oddano nieruchomość w trwały zarząd, ma prawo korzystania z nieruchomości, w szczególności w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania. Może za zgodą organu nadzorującego oddać nieruchomość lub jej część w najem, dzierżawę albo użyczenie. Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym zostały oddane w trwały zarząd nie stają się z tego tytułu podmiotami jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym.

Wnioskodawca wskazał, iż trwały zarząd jest administracyjnoprawnym prawem podmiotowym, jakie uzyskuje jednostka organizacyjna administracji publicznej w drodze charakterystycznej dla działania administracji względem nieruchomości – przedmiotu publicznej własności o znaczeniu ekonomicznym – w znaczeniu prawnym jest to własność Skarbu Państwa i w celu realizacji zadań publicznych. Ponadto wnioskodawca powołał się na art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa, który stanowi, że , jako kierownik urzędu centralnego, reprezentuje Skarb Państwa w odniesieniu do powierzonego mu mienia w zakresie nałożonych na niego zadań.

Odnosząc się drugiej przesłanki, Wnioskodawca podał, iż dzierżawca nieruchomości zawarł umowę bezpośrednio ze Skarbem Państwa, w imieniu i na rzecz którego działał Zarządca działa tutaj jedynie zamiast podmiotu uprawnionego w jego sferze prawnej w granicach określonych ustawą lub umową. Podał, iż trwały zarząd różni się od innych zarządów. Tę formę zarządu ustawodawca przyjął dla zarządzania własnością publiczną, jest on ustanowiony decyzją administracji publicznej, a treść trwałego zarządu wynika wyłącznie z woli ustawodawcy. Jednostka organizacyjna bez osobowości prawnej nie ma zdolności prawnej, czyli zdolności do zawarcia umów najmu lub użyczenia. Należy zatem przyjąć, że stroną takiej umowy jest Skarb Państwa. Wnioskodawca nadto powołał się na treść art. 34 kodeksu cywilnego, zgodnie z którym Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych. Zatem stroną stosunku cywilnoprawnego mającego powstać pomiędzy a Dzierżawcą nieruchomości jest w gruncie rzeczy Skarb Państwa, a czynność polegająca na zawarciu umowy z dzierżawcą nieruchomości może już na gruncie samego kodeksu cywilnego być uważana za czynność Skarbu Państwa.

Odnosząc się do trzeciej przesłanki, według której podmiot trzeci winien być posiadaczem nieruchomości, wnioskodawca podał, iż posiadanie to wynika z umowy zawartej przez Dzierżawcę nieruchomości z . Zdaniem wnioskodawcy chodzi tu wyłącznie o posiadanie zależne, które znajduje potwierdzenie w art. 336 kodeksu cywilnego. Samoistne posiadanie gruntu, budowli lub budynku przez osobę fizyczną, osobę prawną, jednostkę organizacyjną, w tym spółkę nieposiadającą osobowości prawnej stanowi osobną i samodzielną przesłankę uzyskania statusu podatnika podatku od nieruchomości w stosunku do posiadanego gruntu, budowli czy budynku na gruncie art. 3 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Wnioskodawca podał, że opierając się na wynikach systemowej wykładni art. 3 u.p.o.l. należy stwierdzić, że skoro posiadanie samoistne stanowi samoistną przesłankę uzyskania statusu podatnika zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a na gruncie polskiego prawa cywilnego istnieją wyłącznie dwa rodzaje posiadania, to przesłankę uzyskania statusu podatnika podatku od nieruchomości zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a, u.p.o.l. stanowi posiadanie zależne.

W dniu 17 sierpnia 2015 r. została wydana interpretacja indywidualna w której stanowisko Wnioskodawcy zostało uznane za nieprawidłowe. Wyrokiem z dnia 27 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Po 2230/15, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu oddalił skargę Wnioskodawcy. W dniu 23 października 2018 r. Naczelny Sąd Administracyjny, rozpatrując złożoną przez podatnika skargę kasacyjną, uchylił w całości powyższy wyrok i interpretację

NSA wskazał, że istotę sporu w rozpoznawanej sprawie stanowiła kwestia, który podmiot jest podatnikiem podatku od nieruchomości w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej. Zakres podmiotowy podatku od nieruchomości wyznacza art. 3 u.p.o.l. definiując pojęcie podatnika. Z przepisu tego wynika, że co do zasady podatnikami są właściciele, posiadacze lub użytkownicy wieczyści nieruchomości. Wyjątek od tej zasady przewidziano w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., który stanowi, że w przypadku nieruchomości, których właścicielami są Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, podatnikami są ich posiadacze, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub innego tytułu prawnego. W rozpoznawanej sprawie Sąd I instancji uznał, że 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. a) u.p.o.l. Stosownie do art. 43 ust. 1 u.g.n. 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. W odniesieniu do rozpoznawanej sprawy, szczegółowe rozwiązania w zakresie trwałego zarządu zawierają przepisy ustawy o drogach publicznych. W art. 18 ust. 1 pkt 1 tej ustawy wskazano, że . wykonuje zadania zarządcy dróg krajowych. Natomiast zgodnie z art. 22 u.d.p. w zw. z art. 19 ust. 1 tej ustawy, jako zarządca, sprawuje nieodpłatnie zarząd gruntami w pasie drogowym. Wskazuje się, że regulacja zawarta w art. 22 u.d.p. ma na celu skorelowanie przepisów tej ustawy z przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami, tak aby w obu aktach prawnych nie występowały sprzeczne ze sobą normy. Przepis ten dotyczy stanu prawnego gruntów w pasie drogowym i wskazuje, że są one przedmiotem nieodpłatnego trwałego zarządu, sprawowanego przez zarząd drogi (R. Stachowska, Ustawa o drogach publicznych. Komentarz, art. 22 Lex/el 2011; W. Maciejka, P. Zaborniak, Ustawa od drogach publicznych. Komentarz, Warszawa 2010, s. 375-378). Przy czym przepisy ustawy o drogach publicznych dotyczące zarządu nad drogami stanowią lex specialis względem odpowiednich przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami. Artykuł 45 ust. 1 u.g.n. przewiduje, że trwały zarząd ustanawiany jest w drodze decyzji, tymczasem jak wynika z art. 22 ust. 1 u.d.p., Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad sprawuje zarząd z mocy ustawy. W przypadku Generalnego Dyrektora Dróg Krajowych i Autostrad trwały zarząd nad nieruchomościami należącymi do Skarbu Państwa ustanawia się w drodze decyzji, wówczas gdy nieruchomości, nie będące drogami krajowymi, służą realizacji zadań statutowych tego organu. Użytkowanie tych nieruchomości realizowane jest zgodnie z zasadami ogólnymi, ustanowionymi w ustawie o gospodarce nieruchomościami. Natomiast w przypadku gruntów położonych w pasie drogowym ustawodawca wyłączył zastosowanie art. 43 ust. 2 pkt 3 u.g.n., upoważniając w art. 22 ust. 2 u.d.p. zarząd drogi do przekazywania gruntów w pasie drogowym w najem, dzierżawę albo użyczenie na cele związane z potrzebami zarządzania drogami, ruchu drogowego lub obsługi użytkowników ruchu. Ustanowienie tych form korzystania z nieruchomości przez zarząd drogi następuje na podstawie umowy cywilnoprawnej. Nie mniej jednak za każdym razem granice dozwolonego korzystania z nieruchomości (pasa drogowego) przez organ wyznaczają zadania, o których jest mowa w art. 18 ust. 1 u.d.p.

Sąd zwrócił również uwagę na pozycję ustrojową
Jest on monokratycznym, centralnym organem administracji rządowej właściwym w sprawach dróg krajowych, podlegającym ministrowi właściwemu do spraw transportu. Generalnego Dyrektora Dróg Krajowych i Autostrad powołuje się do wykonywania ustawowo powierzonych zadań publicznych. Jego rola sprowadza się zatem do realizacji polityki państwa w zakresie dróg krajowych, uszczegółowionej w art. 18 ust. 1 i 2 u.d.p. Realizując swoje zadania, Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad jest ministrem w rozumieniu art. 5 § 2 pkt 4 ustawy z 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r., nr 98, poz. 1071 ze zm.), jako kierownik centralnego urzędu administracji rządowej. W rozważaniach należy również uwzględnić treść art. 17 ust. 1 ustawy z 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa (Dz. U. z 2012 r., poz. 1224 ze zm.), zgodnie z którym Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad – jako dyrektor generalny urzędu – reprezentuje Skarb Państwa w odniesieniu do powierzonego mu mienia w zakresie zadań jego urzędu.

Mając na uwadze wskazane powyżej przepisy, NSA uznał, że
nie jest posiadaczem nieruchomości stanowiącej budynek, znajdujący się w pasie drogi 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
, który działa jako statio fisci Skarbu Państwa w zakresie powierzonych mu w trwały zarząd wspomnianych nieruchomości, jak również charakteru instytucji trwałego zarządu, Skarżący nie stał się z tytułu powierzenia mu w trwały zarząd nieruchomości Skarbu Państwa posiadaczem jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym.

Stanowisko organu podatkowego

Na wstępie przypomnieć należy, że w myśl art. 14b § 1 i 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 800 z późn. zm. - dalej "Ordynacja podatkowa") minister właściwy do spraw finansów publicznych oraz 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 § 2 i § 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. Interpretacja indywidualna winna zawierać ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny; można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej). W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 2 Ordynacji podatkowej).
W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec tego interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Obowiązkiem wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) ustawodawca obciążył wnioskodawcę, co oznacza, iż to wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego, jakie należy uwzględnić przy wydawaniu interpretacji.

Organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe.

, realizując uprawnienia do udostępnienia budynku posadowionego w pasie drogi podmiotom trzecim na podstawie umów cywilnoprawnych (dzierżawy), działa w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa jako jego ustawowy reprezentant, co oznacza, że za podatnika uznany być powinien podmiot faktycznie władający tę nieruchomością, tj. w niniejszej sprawie dzierżawca.

W związku z powyższym, organ podatkowy przy ponownym rozpoznaniu sprawy uwzględnił przedstawioną wyżej ocenę prawną Naczelnego Sądu Administracyjnego co do wykładni i zakresu zastosowania przedmiotowego przepisu oraz uznał, że stanowisko przedstawione we wniosku jest prawidłowe.

Niniejsza interpretacja udzielona została w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Interpretacja ta, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Pouczenie:
Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.
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 Poznaniu ul. Ratajczaka 10/12 61-815 Poznań, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).
Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Z up. PREZYDENTA MIASTA

Iwona Maćkowiak
Z-CA DYREKTORA WYDZIAŁU