

Wyrok WSA w Białymstoku z dn. 09.11.2022 sygn. I SA/Bk 403/22

Urząd Miejski w Białymstoku
Departament Finansów Miasta
ul. Słonimska 1
15 – 950 Białystok
NIP: 966-211-72-20

Białystok [...] 2022 r.

DFN-VII. [...].2022

[...]

**Interpretacja indywidualna
przepisów prawa podatkowego**

Prezydent Miasta Białegostoku działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.) w związku z wnioskiem z dnia 12 maja 2022 roku (data wpływu do tut. Urzędu 12.05.2022 r.) [...] o udzielenie podatnikowi pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego uznaje stanowisko Strony przedstawione w przedmiotowym wniosku **za nieprawidłowe.**

Uzasadnienie

STAN FAKTYCZNY

W dniu [...] 2022 r. do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek [...] o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Z przedstawionego w wyżej wymienionym wniosku stanu faktycznego wynika, że cyt.: „[...], utworzone zarządzeniem Ministra Oświaty z dnia 10 listopada 1950 r. w sprawie utworzenia [...], działając na podstawie ustawy z dnia 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach (Dz. U. z 2019 r. poz. 553 i 730) jest jednostką organizacyjną sektora finansów publicznych nieposiadającą osobowości prawnej, działającą jako jednostka budżetowa.

Stosownie do § 20 Statutu [...] z dnia 10 czerwca 2019 r., majątek [...] stanowi własność Skarbu Państwa i może być wykorzystywany jedynie do celów związanych z działalnością [...]. Zadania [...] określone w § 5 Statutu wykonywane są nieodpłatnie. /.../ w związku z wykonywanymi zadaniami [...] na mocy decyzji Prezydenta Miasta Białegostoku DSK-VI. [...] z dnia [...].2014 r. sprawuje trwały zarząd nieruchomością zlokalizowaną przy ul. [...] Białystok.”

Wnioskodawca wnosi o wyjaśnienie, cyt. „Czy [...] w związku z tym, że na mocy decyzji Prezydenta Miasta Białegostoku DSK-VI. [...] z dn. [...].2014 r. sprawuje jedynie trwały zarząd nad nieruchomością zlokalizowaną przy ul. [...] Białystok ma obowiązek uiszczać podatek od nieruchomości z jej tytułu?”

STANOWISKO PODMIOTU UPRAWNIONEGO DO ZŁOŻENIA WNIOSKU

Zdaniem wnioskodawcy – w kontekście przedstawionego w piśmie złożonym dnia [...]2022 r. stanu faktycznego – „[...]nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie nieruchomości, które otrzymało w trwały zarząd na mocy wskazanych powyżej decyzji, tj. nieruchomości położonej przy ul. [...] Białystok.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast zgodnie z 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, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem art. 3 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;*
- 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:
 - a) 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,*
 - b) jest bez tytułu prawnego.**

Odnosząc ww. przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do stanu faktycznego opisanego we wniosku należy wskazać, że [...] jako jednostki budżetowe nie powinny być uznane za podatnika w zakresie podatku od nieruchomości w przypadku nieruchomości, które otrzymały w trwały zarząd albo które są użytkowane na podstawie umowy użytkowania. [...] nie posiada bowiem nieruchomości, na podstawie innego tytułu prawnego, którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Takim tytułem nie jest bowiem trwały zarząd czy też użytkowanie. [...] nie wykonują bowiem władztwa nad przekazanymi w drodze trwałego zarządu albo użytkowania nieruchomościami i obiektami dla siebie w sposób odpowiadający posiadaniu. Z tego powodu [...] nie można uznać za posiadacza udostępnionych na podstawie trwałego zarządu, a w rezultacie za podatnika podatku od nieruchomości. /.../ w tym zakresie pojawiło się również kilka orzeczeń sądów administracyjnych, które stawały na stanowisku, iż podmiot publiczny (tutaj [...]) z tytułu powierzenia mu w trwały zarząd nieruchomości Skarbu Państwa nie staje się posiadaczem jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym. W świetle orzeczeń sądów administracyjnych, trwały zarząd jest bowiem jedynie publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. /.../ [...] nie włada nieruchomością jako posiadacz lecz jako dzierżyciel co wyłącza ją w kręgu posiadaczy zależnych w rozumieniu art. 338 i art. 336 k.c. w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W świetle powyższego stanowiska, [...] dysponuje nieruchomością na podstawie oddania jej w trwały zarząd nie może być podatnikiem podatku od nieruchomości – nie staje się bowiem posiadaczem nieruchomości należącej do Skarbu Państwa (wykonuje jedynie uprawnienia płynące z własności państwowej). Wynika to zarówno z pozycji ustrojowej AP, które są jednostkami budżetowymi i działają jako statio fisci Skarbu Państwa w zakresie powierzonym im w trwały zarząd nieruchomości, jak również charakteru instytucji trwałego zarządu.”

OCENA PRAWNA STANOWISKA WNIOSKODAWCY Z PRZYTOCZENIEM PRZEPISÓW PRAWA

Uwzględniając przedstawiony we wniosku (data wpływu do tut. Urzędu: [...].2022 r.) stan faktyczny i prawny dotyczący kwestii czy [...] w związku z tym, że na mocy decyzji Prezydenta Miasta Białegostoku DSK-VI. [...] z dnia [...] 2014 r. sprawuje jedynie trwały zarząd nad nieruchomością zlokalizowaną przy ul. [...] Białystok ma obowiązek uiszczać podatek od nieruchomości z jej tytułu wyjaśnia się, co następuje:

Stosownie do treści art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 02 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm), określanie m. in. przedmiotów i podmiotów opodatkowania następuje w drodze ustawy. W odniesieniu do podatku od nieruchomości m. in. zasady wymiaru,

przedmiot oraz podmiot opodatkowania regulują przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 1452)¹.

Mając na uwadze regulację art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Katalog podatników podatku od nieruchomości określony został w art. 3 ust. 1 wskazanej ustawy, zgodnie z którym 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 art. 3 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
- 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:
 - a) 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,
 - b) jest bez tytułu prawnego.

Zgodnie z powyższym przepisem - podatnikami podatku od nieruchomości są właściciele, posiadacze samoistni oraz użytkownicy wieczystości gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast w przypadku nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego obowiązek w podatku od nieruchomości ciąży na **posiadaczach**, jeśli ich posiadanie **wynika z umowy** zawartej

z właścicielem lub Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa. Oprócz umowy, posiadanie może wynikać z **innego tytułu prawnego**. Każdy z wymienionych przypadków stanowi samodzielną podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości (zakres podmiotowy). Przymiot podatnika podatku od nieruchomości posiada także każda jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, na rzecz której przekazano nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Jak wskazuje się w doktrynie² przykładem innego tytułu prawnego jest decyzja o przekazaniu nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej.

Jak wynika z opisu stanu faktycznego, Wnioskodawca posiada nieruchomości Skarbu Państwa na podstawie tzw. trwałego zarządu.³

Instytucja trwałego zarządu uregulowana jest w przepisach ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2021r. poz. 1899), która określa zasady m. in. gospodarowania nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa oraz własność jednostek samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 13 ust.1 wskazanej ustawy (z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z przepisów prawa) nieruchomości mogą być przedmiotem obrotu w tym **mogą być przedmiotem oddania w trwały zarząd**. Z art. 18 ustawy wynika, że nieruchomości mogą

1 Dalej: ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, u.p.o.l.

2 Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., Podatki i opłaty lokalne. Komentarz., Art. 3, Lex/el. 2021.

3 Decyzja Prezydenta Miasta Białegostoku z dnia 07 listopada 2014 r., znak: DSk-VI.6844.3.2014.

być oddawane jednostkom organizacyjnym (m.in. jednostkom budżetowym) w trwały zarząd, najem i dzierżawę oraz użyczane na cele związane z ich działalnością. Oddawanie nieruchomości Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego w trwały zarząd uregulowane jest w rozdziale 5 analizowanej ustawy. Ten rodzaj zarządu nieruchomościami, na co wskazuje się w doktrynie – został stworzony po to, aby „...właściciel (Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego), nie pozbawiając się własności swoich nieruchomości, mógł swoje wewnętrzne jednostki organizacyjne (stationes fici lub stationes municipii) wyposażyć w uprawnienia, dające takiej jednostce możliwość **posiadania**, korzystania, pobierania pożytków z nieruchomości, a w ograniczonym zakresie – również dysponowania nią.”⁴

Zgodnie z art. 43 ust. 1 ustawy jw. trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną, a w jego ramach jednostka organizacyjna (z zastrzeżeniem ust. 6) ma prawo korzystania z nieruchomości oddanej w trwały zarząd, a w szczególności do:

1) korzystania z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania;

2) wykonywania robót budowlanych, zgodnie z przepisami prawa budowlanego, za zgodą organu nadzorującego;

3) oddania nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę albo użyczenie na czas nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd, z równoczesnym zawiadomieniem właściwego organu i organu nadzorującego, jeżeli umowa jest zawierana na czas oznaczony do 3 lat, albo za zgodą tych organów, jeżeli umowa jest zawierana na czas oznaczony dłuższy niż 3 lata lub czas nieoznaczony, jednak na okres nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd; zgoda jest wymagana również w przypadku, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość.

Dodać należy, że przepis ww. ustawy, odnoszący się do faktycznych uprawnień jednostki organizacyjnej władającej nieruchomością oddaną w zarząd, należy odczytywać w związku z art. 50 ww. ustawy, nakazującym do trwałego zarządu stosowanie odpowiednio przepisów kodeksu cywilnego o użytkowaniu.

Zgodnie z art. 336 Kodeksu cywilnego, posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Zaś w doktrynie prawa cywilnego przyjmuje się, iż posiadaczem takim jest również podmiot mający w trwałym zarządzie rzecz. Natomiast w świetle art. 3 ust. 1 pkt 4 lit a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości

ciąży na podmiocie legitymującym się prawem do władania nieruchomością przekazanym przez jej właściciela. Ponadto, jak wskazano powyżej, podatnikiem podatku od nieruchomości jest podmiot, który posiada nieruchomości Skarbu Państwa, a posiadanie wynika z umowy lub innego tytułu prawnego, albo jest bez tytułu prawnego.

Powyższe oznacza, iż sam fakt objęcia we władanie nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub własność jednostki samorządu terytorialnego jest okolicznością skutkującą powstaniem obowiązku podatkowego po stronie władającego taką nieruchomością.

Z przedstawionego we wniosku z dnia 12 maja 2022 r. stanu faktycznego wynika bezspornie, że Wnioskodawca jest posiadaczem nieruchomości Skarbu Państwa, gdyż jak sam wskazuje, „dysponuje” tymi nieruchomościami. Nie można więc zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy,

że „[...] nie włada nieruchomością jako posiadacz lecz jako dzierżyciel co wyłącza ją w kręgu posiadaczy zależnych w rozumieniu art. 338 i art. 336 k.c. w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o

4 A. Chelchowski, Trwały zarząd nieruchomościami publicznymi, Samorząd terytorialny 2009, nr 3.

podatkach i opłatach lokalnych.” Posiadanie nieruchomości wynika z istoty trwałego zarządu, który zakłada władanie nieruchomością, w tym korzystanie z nieruchomości w celu prowadzenia działalności, wykonywania robót budowlanych a także innych przejawów istnienia stanu posiadania zgodnych

z ustawą o gospodarce nieruchomościami.

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 września 2019 r. sygn. akt II FSK 3277/17 wskazano, iż „W literaturze i orzecznictwie podkreśla się, że przez **„tytuł prawny”, o którym mowa w omawianym przepisie, należy rozumieć m.in. trwały zarząd, zarząd, użytkowanie 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)”. Pogląd ten w orzecznictwie dotyczącym podatku od nieruchomości jest ugruntowany (mimo wskazanych przez Wnioskodawcę wyroków, których przedmiotem rozważań było zagadnienie, czy przekazanie nieruchomości oddanej w trwały zarząd w posiadanie zależne (dzierżawę, najem) na podstawie umowy zawartej za pośrednictwem trwałego zarządcy przenosi obowiązek podatkowy na posiadacza zależnego (dzierżawcę, najemcę) co potwierdzają następujące wyroki sądów administracyjnych: np. wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018 r., sygn. II FSK 1700/17. Sąd stwierdził, że **„Za „inny tytuł prawny” w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. można uznać decyzję o ustanowieniu trwałego zarządu nieruchomości”**. Również w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 grudnia 2011 r.**

II

FSK

945/10

i z dnia 5 września 2006 r. II FSK 1090/05 stwierdzono, że **„Przykładem innego tytułu prawnego posiadania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 84 ze zm.) 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”**.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż na gruncie opodatkowania podatkiem od nieruchomości oddanych w trwały zarząd podatnikiem mogą być, co wynika z art. 43 ust. 5 ustawy o gospodarce nieruchomościami, samorządowe jednostki organizacyjne (jednostki budżetowe, zakłady budżetowe). W tym wypadku obejmują one w posiadanie nieruchomości jednostki samorządu terytorialnego na podstawie „innego tytułu prawnego” – najczęściej decyzji administracyjnej. Dlatego też zakład budżetowy mający oddane w trwały zarząd nieruchomości, płaci podatek jako posiadacz nieruchomości na podstawie innego niż umowa tytułu prawnego.⁵ Tutejszy organ podatkowy na podstawie obowiązujących przepisów oraz powołując się na ustalenia doktryny w tym zakresie potwierdza, że podatnikiem podatku od nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy jest zarządca jedynie w przypadku ustanowienia trwałego zarządu, o którym mowa w ustawie o gospodarce nieruchomościami.⁶

Odnosząc powyższe do przedstawionego we wniosku z dnia [...] 2022 r. stanu faktycznego Prezydent Miasta Białegostoku w oparciu o obowiązujące przepisy prawa uznaje, że Wnioskodawca posiada nieruchomości w trwałym zarządzie tj. na podstawie innego tytułu prawnego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co implikuje uznanie go podatnikiem podatku od nieruchomości. W związku z powyższym [...] winno uiszczać podatek od nieruchomości za nieruchomości zlokalizowane w Białymstoku przy [...], o których mowa we wniosku Strony z dnia [...] 2022 r. W konsekwencji stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za nieprawidłowe.

5 R. Lewandowski, Trwały zarząd a opodatkowanie nieruchomości, http://www.podatki.biz/artyku/37_16548.htm.

6 Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., Podatki i opłaty lokalne. Komentarz ..., op.cit.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawno - podatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu opisu sprawy, przedstawionego we wniosku, wydana interpretacja nie będzie miała zastosowania.

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 Białymstoku, ul. H. Sienkiewicza 84, 15 – 950 Białystok (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji podatkowej adresatowi (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Prezydenta Miasta Białegostoku (ul. Słonimska 1, 15 – 950 Białystok).

z up. PREZYDENTA MIASTA
Lucjan Karol Bielawski
Dyrektor Departamentu
Finansów Miasta

Otrzymuje:

1. [...]
2. a/a