



# BURMISTRZ ROGOŹNA

✉ 64-610 ROGOŹNO, ul. Nowa 2  
NIP 766-00-09-703  
www.rogozno.pl

☎ tel.(0-67) 26-84-400  
fax 26-18-075  
e-mail: um@rogozno.pl

Wydział Finansowy  
Urzędnik: Kaźmierczak Ilona  
Pokój: 2  
Data: 2015 – 01-05  
Nasz znak: FN.3120.3.11.2.2014.KI  
Telefon: 785 009 431

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012r., poz.749, z późn. zm.), Burmistrz Rogoźna jako organ podatkowy stwierdza, że stanowisko własne wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 28 listopada 2014r. złożonym przez

pełnomocnika reprezentowanego przez  
o udzielenie pisemnej interpretacji indywidualnej w zakresie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości dotyczącym budynku oddanego w dzierżawę – jest prawidłowe

## UZASADNIENIE

W dniu 28 listopada 2014r. Pan działając w imieniu

złożył wniosek o udzielenie interpretacji  
indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości dotyczącego budynku

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie:

Wnioskodawca wydzierżawia dzierżawcy nieruchomość zlokalizowaną w ciągu drogi krajowej S11, oznaczoną jako część działki dla której Sąd Rejonowy w Obornikach prowadzi księgę

wieczystą ..... i. Na części działki ..... znajduje się budynek – bar o powierzchni 88,75 m<sup>2</sup>, który został wydzierżawiony dzierżawcy nieruchomości. Z wypisu z ewidencji gruntów wwnika, że nieruchomość objęta przedmiotowym wnioskiem znajduje się w trwałym zarządzie .....

Wnioskodawca przedstawił własne stanowisko w sprawie opisane poniżej.

W świetle przedstawionego stanu faktycznego, zdaniem Wnioskodawcy, ..... nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości od budynków. W przekonaniu Wnioskodawcy, w związku z zawarciem przez Wnioskodawcę w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa i na rzecz Skarbu Państwa Umowy z Dzierżawcą części budynku podatnikiem od nieruchomości od budynków będzie dzierżawca jako posiadacz zależny nieruchomości na podstawie art. 3 ust.1 1 pkt 4 ppkt a) w związku z art. 6 ust.2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j.: Dz.U. z 2010r., Nr 95, poz.613 ze zm., dalej „UPOL”)

Punkt wyjścia do rozważań na temat prawidłowego określenia podmiotu, który jest podatnikiem podatku od nieruchomości w stosunku do Budynków, stanowi treść art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a) UPOL. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a) UPOL 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 (tj. gruntów, budynków i budowli lub ich części), stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, ..... lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne.

W świetle tego przepisu, odnosząc się do zaistniałej sytuacji, aby podmiot uzyskał status podatnika podatku od nieruchomości, konieczne jest zatem równoczesne zaistnienie trzech przesłanek:

- (i) grunt, budowla lub budynek przekazany do używania podmiotowi trzeciemu musi stanowić własność Skarbu Państwa,
- (ii) pomiędzy Skarbem Państwa a podmiotem trzecim została zawarta umowa, na podstawie której dochodzi do przekazania nieruchomości do używania podmiotowi trzeciemu - zawarcie umowy z właścicielem (przy czym przepis nie określa jakiego rodzaju ma być to umowa),
- (iii) 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 przypadku zawarcia Umowy z Dzierżawcą Budynku przez ..... i zachodzą wszystkie trzy powyższe przesłanki.

Ad. (i) - nieruchomość jest własnością Skarbu Państwa

Odnosząc się do przesłanki (i) - Budynek stanowi własność Skarbu Państwa. Jak wskazywano w opisie zaistniałego stanu faktycznego powyżej Skarb Państwa jest wpisany jako właściciel w księgach wieczystych prowadzonych dla gruntów, na których Budynek jest posadowiony. Budynek stanowi natomiast część składową przedmiotowych gruntów.

Taki stan odzwierciedla również przepis art. 2a ust. 1 DPU, w którym wskazano Skarb Państwa jako właściciela dróg krajowych. Drogami krajowymi są zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1) DPU m.in. drogi ekspresowe, a więc także wspomniany wyżej odcinek drogi ekspresowej S11, w pasie drogowym której posadowione są budynki.

W odróżnieniu od innych instytucji publicznych, w przypadku [redacted] nie dochodzi do przekazania [redacted] przez Skarb Państwa nieruchomości Skarbu Państwa na mocy decyzji administracyjnej czy też innego aktu, a nieruchomości powierzone są [redacted] w celu sprawowania zarządu na samej mocy ustawy DPU. Fakt, że [redacted] zarządza drogami krajowymi nie oznacza, że jest on ich właścicielem. Potwierdza to również przepis art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa (Dz.U. z 1996, Nr 106 poz. 493, ze zm., dalej „Ustawa o wykonywaniu uprawnień Skarbu Państwa”), który stanowi, że [redacted] jako kierownik urzędu centralnego, reprezentuje Skarb Państwa w odniesieniu do powierzonego mu mienia w zakresie nałożonych na niego zadań. Tak więc drogi krajowe powierzone zostały [redacted] w tzw. ustawowy zarząd, co jednak nie oznacza, że stał się on właścicielem tych nieruchomości.

W świetle powyższego, pierwszą przesłankę należy uznać za spełnioną.

Ad. (ii) - zawarcie umowy przez podmiot trzeci ze Skarbem Państwa

Odnosząc się do przesłanki (ii) - zdaniem Wnioskodawcy Dzierżawca nieruchomości zawarł Umowę bezpośrednio ze Skarbem Państwa, w imieniu i na rzecz którego działał [redacted]

W pierwszej kolejności należy wskazać, iż uprawnienia właścicielskie Skarbu Państwa wobec gruntów, budynków i budowli położonych w pasach drogowych dróg krajowych zostały powierzone [redacted] na podstawie DPU - [redacted] jest organem zarządzającym tymi nieruchomościami w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa. Na powierzenie uprawnień właścicielskich Skarbu Państwa [redacted] w stosunku do dróg krajowych, w tym funkcji administracyjno - zarządczych wobec tych dróg, wskazuje w szczególności regulacja art. 18 DPU. W artykule tym ustawodawca wskazał, iż centralnym organem administracji rządowej właściwym w sprawach dróg krajowych jest [redacted], do którego należy wykonywanie zadań zarządcy dróg krajowych (por. art. 18 ust. 1 pkt 1 DPU). Tym samym, w przepisie tym ustawodawca ustanowił trwały ustawowy zarząd [redacted] nad mieniem Skarbu Państwa w postaci dróg krajowych. W tym miejscu dla pełności wyводу należy tylko wspomnieć, że zgodnie z art. 18a ust.1 DPU [redacted] wykonuje ustawowy zarząd nad drogami krajowymi i inne swoje zadania przy pomocy [redacted]. W zdaniu 2 art. 18a ust.1 DPU wyraźnie wskazano, że [redacted] wykonuje również zadania zarządu dróg krajowych.

Tak jak wskazano w argumentacji do punktu (i) powyżej

jako kierownik urzędu państwowego, korzysta z ustawowego prawa do reprezentowania Skarbu Państwa w odniesieniu do będących w jego zarządzie dróg krajowych. Kompetencja ta wyraźnie wynika z art. 17 ust. 1 Ustawy o wykonywaniu uprawnień Skarbu Państwa. Na mocy tego artykułu , jako kierownik urzędu centralnego, reprezentuje Skarb Państwa w odniesieniu do powierzonego mu mienia w zakresie zadań określonych w DPU oraz w odrębnych przepisach.

Odnosząc powyższe ogólne rozważania na temat zarządu sprawowanego przez nad drogami krajowymi, w tym autostradami, do przedstawionego stanu faktycznego należy stwierdzić, że sprawując zarząd ustawowy nie staje się właścicielem ani samoistnym posiadaczem Budynków znajdujących się w pasie autostrady. wykonuje jedynie na stałe (trwale) funkcje administracyjno-zarządcze wobec tych Budynków w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa, który to Skarb Państwa jest przez cały czas właścicielem tych budynków.

W ramach ustawowego 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 obligacyjnych. W tym miejscu warto podkreślić, że uprawnienie do oddawania w najem lub dzierżawę lub użyczenia gruntów w pasie drogowym na cele związane z potrzebami zarządzania drogami lub potrzebami ruchu drogowego, a także na cele związane z potrzebami obsługi użytkowników ruchu wynika wyraźnie z art. 22 ust. 1 DPU. Realizując uprawnienie do udostępniania gruntów, budowli o budynków posadowionych w pasie drogi krajowej podmiotom trzecim na podstawie umów cywilnoprawnych , działa w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa jako jego ustawowy reprezentant. Oznacza to, że działania w sferze zarządu drogami krajowymi wywołują skutki bezpośrednio dla Skarbu Państwa. Przy czym w tym miejscu Wnioskodawca pragnie również podkreślić, że zgodnie z przywoływanym już art. 17 ust. 1 Ustawy o wykonywaniu uprawnień Skarbu Państwa, ustawowe upoważnienie do reprezentacji Skarbu Państwa w sprawach zarządu drogami krajowymi, w tym do rozporządzania gruntami, budynkami i/lub budowlami znajdującymi się w pasie drogowym drogi publicznej na rzecz podmiotów trzecich, ma charakter bezterminowy i ogólny. W szczególności oznacza to, iż aby skutecznie zawierać umowy z podmiotami trzecimi, na podstawie których podmiotom tym udostępniane są grunty, budynki i/lub budowle znajdujące się w pasie drogowym drogi krajowej, nie musi uzyskiwać żadnych dodatkowych upoważnień, zezwoleń, decyzji, pełnomocnictw lub innych dokumentów o podobnym charakterze od jakiegokolwiek podmiotu.

W celu rozstrzygnięcia, z kim Dzierżawca nieruchomości zawrze Umowę, należy wziąć również pod uwagę treść art. 34 kodeksu cywilnego, z którego wynika, że Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nie należącego do innych państwowych osób prawnych. Drogi krajowe, w (tym droga ekspresowa Sil

w pasie drogowym której posadowione są Budynki) są mieniem państwowym, prawa własności którego nie przypisano żadnej państwowej osobie prawnej.

Zatem stroną stosunku cywilnoprawnego mającego powstać pomiędzy [redacted] Dzierżawcą nieruchomości, jest w gruncie rzeczy Skarb Państwa, a czynność [redacted] polegająca na zawarciu Umowy z Dzierżawcą nieruchomości może już na gruncie samego kodeksu cywilnego być uważana za czynność Skarbu Państwa, w imieniu i na rzecz którego w przedmiotowym przypadku działał [redacted]

W świetle powyższej argumentacji należy stwierdzić, że dzierżawiąc budynki na rzecz Dzierżawcy nieruchomości w ramach Umowy Wnioskodawca działał nie we własnym imieniu i na swoją rzecz, lecz w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa. W związku z tym to Skarb Państwa reprezentowany przez [redacted] i będzie zawierał umowę z Dzierżawcą nieruchomości MOP-u, w wyniku której, Dzierżawca nieruchomości MOP-u będzie zobowiązany do celu budowy i eksploatacji MOR.

Wskazać należy, że stanowisko powyższe, iż Umowa została zawarta bezpośrednio przez Skarb Państwa, którego uprawnienia właścicielskie wykonywał jednak [redacted] jako ustawowy (trwały) zarządca budynków znajduje poparcie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego („NSA”) i Sądu Najwyższego („SN”) dotyczącym państwowych jednostek organizacyjnych (tu należy wskazać, że [redacted] d stanowi niewątpliwie również państwową jednostkę organizacyjną).

W uchwale siedmiu sędziów z dnia 14 października 1994 r. (sygn. akt III CZP 16/94) SN podkreślił, że funkcją państwowej jednostki organizacyjnej jest reprezentowanie interesów Skarbu Państwa i podejmowanie za niego czynności. Każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa dokonaną w jego imieniu i na jego rzecz.

Stanowisko wyrażone w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 14 października 1994 r. (sygn. akt III CZP 16/94), potwierdził również NSA w uchwale wydanej w dniu 19' sierpnia 1996 r. w składzie pięciu sędziów (sygn. akt III CZP 16/94). W uchwale tej NSA powtórzył za SN, że każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest *de iure diviti* czynnością Skarbu Państwa, gdyż jednostki te działają w imieniu i na rachunek Skarbu Państwa. W konsekwencji stroną stosunku cywilnych zawieranych przez te jednostki organizacyjne jest Skarb Państwa, a ustawowe umocowanie organów jednostek organizacyjnych Skarbu Państwa polega na reprezentowaniu Skarbu Państwa.

W najnowszym wyroku NSA dotyczącym tego zagadnienia z dnia 20 września 2013 r. (sygn. II FSK 2631/11) Sąd stwierdził, że jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym zostały oddane w trwały zarząd nieruchomości nie stają się z tego tytułu podmiotami jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym (...), a trwały zarząd jest administracyjnoprawnym prawem podmiotowym (zespołem uprawnień), jakie uzyskuje jednostka organizacyjna względem nieruchomości - przedmiotu publicznej własności o znaczeniu ekonomicznym (w znaczeniu prawnym jest to własność Skarbu Państwa) i w celu realizacji zadań

publicznych.

Powyższe potwierdza także orzeczenie WSA w Poznaniu z dnia 6 listopada 2014 roku, sygn. III SA/Po 724/14 zapadłe na skutek skargi Wnioskodawcy.

Reasumując, w świetle przywołanych powyżej przepisów DPU, Ustawy o wykonywaniu uprawnień Skarbu Państwa oraz orzeczeń SN i NSA zasadne jest stanowisko, iż

..., gospodarując nieruchomościami Skarbu Państwa, w tym Budynkami, nie działa we własnym imieniu, lecz reprezentuje Skarb Państwa. W szczególności, sprawując ustawowy i trwały zarząd tymi nieruchomościami, w żadnym momencie wykonywania tego zarządu nie staje się ich odrębnym właścicielem. Tym samym, w przekonaniu Wnioskodawcy Dzierżawca nieruchomości zawierając Umowę z

1, wejdzie w stosunek zobowiązaniowy bezpośrednio ze Skarbem Państwa, a więc Budynki wybudowane przez niego, zostaną udostępnione w ramach Umowy bezpośrednio przez ich właściciela - Skarb Państwa. Zdaniem Wnioskodawcy, oznacza to, że zarówno pierwszy jak i drugi z trzech warunków formułowanych na gruncie art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a) UPOŁ należy uznać za spełniony.

Odnosząc się do drugiego z przedstawionych warunków, tj. warunku zawarcia przez podmiot trzeci umowy ze Skarbem Państwa, należy również podkreślić, że przepisy UPOŁ nie precyzują, jakiego rodzaju umowę mają zawrzeć strony na gruncie art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a) UPOŁ. Zdaniem Wnioskodawcy, należy zatem przyjąć, że chodzi tu o każdego rodzaju umowę, na podstawie której dochodzi do przekazania w posiadanie zależne części lub całej nieruchomości. Tak więc, jeżeli takie przekazanie następuje w wykonaniu Umowy, to należy uznać ten warunek za spełniony.

Ad. (iii) - posiadanie nieruchomości przez podmiot trzeci

Osobnego omówienia wymaga przesłanka (iii), według której podmiot trzeci powinien być posiadaczem nieruchomości. W przyszłym stanie posiadania to będzie wynikać z wyżej wymienionej Umowy zawartej przez Dzierżawcę nieruchomości z

Zdaniem Wnioskodawcy, chodzi tu zatem wyłącznie o tzw. posiadanie zależne. Znajduje to potwierdzenie w art. 336 k.c, wedle którego *posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jako użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny)*. 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 UPOŁ. Opierając się na wynikach systemowej wykładni art. 3 UPOŁ należy stwierdzić, że skoro posiadanie samoistne stanowi samodzielną przesłankę uzyskania statusu podatnika zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 UPOŁ, a na gruncie polskiego prawa cywilnego istnieją wyłącznie dwa rodzaje posiadania - posiadanie samoistne i posiadanie zależne, to przesłankę uzyskania statusu podatnika podatku od nieruchomości zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ppkt a) UPOŁ stanowi posiadanie zależne.

Odnosząc powyższe ogólne rozważania nad charakterem posiadania zależnego do sytuacji Dzierżawcy nieruchomości na gruncie Umowy, zdaniem Wnioskodawcy, uprawnione jest

twierdzenie, że Dzierżawca nieruchomości w ramach Umowy otrzyma od [redacted] ściśle określone grunty oraz przedmiotowe Budynki w posiadanie zależne. Podkreślenia wymaga, że Budynek ten został przez Dzierżawcę MOP-u objęty we władanie.

Konsekwentnie, zdaniem Wnioskodawcy, Dzierżawca nieruchomości jest posiadaczem zależnym Budynków udostępnionych im przez [redacted] w ramach Umowy. Tym samym przesłanka (iii) jest również spełniona.

Burmistrz Rogoźna po rozpatrzeniu wniosku wyjaśnia co następuje:

Zgodnie z Art. 3. 1.pkt 4 lit a i b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2014r, poz.849) 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 Własności Rolnej Skarbu Państwa* lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości, jest bez tytułu prawnego.

Jeśli nieruchomości budynki będące w posiadaniu innych podmiotów a posiadanie to wynika z umów zawartych z właścicielem w tym przypadku Skarbem Państwa bądź z innego tytułu prawnego, na posiadaczach takich nieruchomości (w tym przypadku na dzierżawcy) ciążyć będzie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. Podzielam ocenę prawną zaistniałego stanu faktycznego przedstawioną przez podatnika – [redacted]

[redacted] reprezentowanego przez Pana [redacted] - w jego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, zgodnie z którą mamy do czynienia z przejściem obowiązku podatkowego z administratora [redacted] na dzierżawcę. Właścicielem gruntu a tym samym budynku idąc za zasadą (supeficies solo cedit) „własność idzie za gruntem” jest Skarb Państwa, natomiast jak wynika z wypisu z ewidencji gruntów i budynków [redacted] jest administratorem przedmiotowej nieruchomości. Również w umowie dzierżawy przedłożonej do wniosku reprezentujący [redacted] oddziału w [redacted] II - zastępca dyrektora jako kierownik urzędu państwowego korzysta z ustawowego prawa do reprezentowania Skarbu Państwa tym samym umowa ta zawarta jest pomiędzy Skarbem Państwa a dzierżawcą. Umowę taką należy traktować jako zawartą z właścicielem gdyż posiadanie wynika wprost z umowy a podatek od nieruchomości winien obciążać faktycznego posiadacza nieruchomości. Podobny pogląd wyraził Sąd w wyroku NSA z dnia 20 września 2013r., sygn.akt II FSK 2631/11 na który również powołuje się wnioskodawca.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistniałego zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

## 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 Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa (art.52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U.2012.270 j.t.)

Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 cyt. wyżej ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art.53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Burmistrz Rogoźna ul. Nowa 2, 64-610 Rogoźno.

Z up. BURMISTRZA  
*Miroslaw*  
mgr Miroslaw Sass-Nowak  
ZASTĘPCA BURMISTRZA

*Edward Karmaś*  
RADCA PRAWNY  
Edward Karmaś  
84-B/145