

**Znak sprawy: PL.310.2.2022**

### **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Prezydent Olsztyna na podstawie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), dalej jako o.p., i art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), dalej jako u.p.o.l. w związku z wnioskiem . z dnia 2022 r. uzupełnionym w dniu 2022 r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego,

- 1) stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym przekazanie w zarząd nieruchomości przy ul. przez Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie na mocy decyzji nie stanowi innego tytułu prawnego w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l.– **jest nieprawidłowe;**
- 2) stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym . nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości wobec dysponowania przez nieruchomością położoną w Olsztynie przy ul. na mocy decyzji Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie – **jest nieprawidłowe**

## UZASADNIENIE

Pismem z dnia . 2022 r. (data wpływu do organu: .2022 r.) uzupełnionym następnie pismem z dnia .2022 r. (data wpływu do organu: .2022 r.) zwróciło się z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

### We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny

Decyzją z dnia . nr . Kierownik Urzędu Rejonowego w Olsztynie przekazał nieruchomości Skarbu Państwa przy ul. . oznaczoną w ewidencji gruntów obręb . miasta Olsztyna, nr działki ., zabudowaną pięciokondygnacyjnym budynkiem magazynowo-biurowym, w zarząd . na czas nieoznaczony. Ustalił on jednocześnie opłaty z tytułu zarządzania nieruchomością.

Następnie pismem z dnia . zwróciło się do Urzędu o zwolnienie z opłat rocznych z tytułu ustanowionego zarządu wymienioną nieruchomością wskazując, że . prowadzi działalność oświatowo – szkoleniową, wystawienniczą, popularyzatorską, wydawniczą, publicystyczną, a także kształci studentów, praktyków, organizuje odczyty i tzw. lekcje archiwalne dla dzieci i młodzieży. Decyzją z dnia . r. wydaną w sprawie . Kierownik Urzędu Rejonowego w Olsztynie odmówił uchylecia pkt 5, 7 i 8 decyzji w sprawie sygn. akt ( .) dotyczących ustalenia opłat z tytułu zarządu. Decyzję tę do Wojewody Olsztyńskiego zaskarżył Dyrektor . w zakresie ustalenia opłat z tytułu zarządu.

Decyzją z dnia . . wydaną w sprawie . Wojewoda Olsztyński uchylił zaskarżoną decyzję Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie i zwolnił . z dniem . z opłat za zarząd nieruchomością położoną w Olsztynie przy ul. . i uchylił pkt 5, 6, 7 i 8 decyzji w sprawie sygn. akt . Decyzja . pozostaje więc w mocy jedynie w zakresie oddania w zarząd nieruchomości przy ul. . na rzecz .

Wnioskodawca wskazał, że okoliczności dotyczące opłat z tytułu zarządu nie stanowią bezpośrednio przedmiotu oceny organu podatkowego w niniejszej sprawie, a kluczowe z punktu widzenia niniejszej sprawy jest przekazanie . nieruchomości przy ul. . w zarząd i charakter tego przekazania. Zaznaczyć należy również, że – zgodnie ze statutem . (§ 21 Statutu) – majątek . stanowi własność Skarbu Państwa i może być wykorzystywany jedynie dla celów związanych z działalnością statutową.

Wnioskodawca doprecyzowując na wezwanie tutejszego organu stan faktyczny przedstawiony we wniosku wskazał, w odniesieniu do przysługującego temu podmiotowi tytułu prawnego

do nieruchomości położonej przy ul. \_\_\_\_\_ oraz przepisów prawa, który ten tytuł regulują, że przedmiotowa nieruchomość została przekazana \_\_\_\_\_ w zarząd na czas nieoznaczony na podstawie art. 33, art. 34, art. 39 ust. 1, art. 40 ust. 3, art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości (Dz. U. z 1991 r. nr 30, poz. 127) oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 lipca 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz. U. Nr 72, poz. 311), co wynika z załączonej do wniosku decyzji.

Wnioskodawca doprecyzował również, że na nieruchomość położoną przy ul. \_\_\_\_\_ która stanowi własność Skarbu Państwa składają się następujące przedmioty opodatkowania w rozumieniu art. 2 ust. 1 u.p.o.l.:

- 1) grunt oznaczony symbolem Bi o powierzchni 0,2131 ha oraz
- 2) pięciokondygnacyjny budynek posadowiony na działce \_\_\_\_\_ położony w Olsztynie przy ul. \_\_\_\_\_ przeznaczony na funkcje oświatowe, nauki i kultury oraz budynki sportowe o powierzchni zabudowy 980 m<sup>2</sup>.

W piśmie z dnia \_\_\_\_\_ : (data wpływu do organu: \_\_\_\_\_ 2022 r.), Wnioskodawca wyjaśnił, że posługiwanie się zamiennie w treści wniosku pojęciami „zarząd” i „trwały zarząd” wynika z informacji zawartych w wypisie z rejestru gruntów i kartoteki budynków, w którym w przypadku działki nr \_\_\_\_\_ w rubryce „charakter własności/władania” wskazano „trwały zarząd lub zarząd”. Na powyższą okoliczność Wnioskodawca załączył uwierzytelnione kopie wypisu z rejestru budynków i kartoteki budynków. Czyniąc zadość wezwaniu Prezydenta Olsztyna z dnia \_\_\_\_\_ 2022 r., Wnioskodawca załączył również oświadczenie o odpowiedzialności karnej, o którym mowa w art. 14b § 4 o.p. oraz przedłożył pełnomocnictwo do reprezentowania dla ustanowionego w sprawie pełnomocnika. Następnie pismem z dnia \_\_\_\_\_ 2022 r. (data wpływu do organu: \_\_\_\_\_ 2022 r.) Wnioskodawca, w nawiązaniu do rozmowy telefonicznej z pracownikiem tut. Organu z dnia \_\_\_\_\_ 2022 r., uzupełnił braki formalne pełnomocnictwa złożonego wraz z pismem z dnia \_\_\_\_\_ 2022 r. (data wpływu do organu: \_\_\_\_\_ 2022 r.).

**W zaistniałym stanie faktycznym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:**

1. Czy przekazanie w zarząd \_\_\_\_\_ nieruchomości przy ul. \_\_\_\_\_ w Olsztynie przez Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie na mocy decyzji \_\_\_\_\_ stanowi inny tytuł prawny w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l.?
2. Czy \_\_\_\_\_ jest podatnikiem podatku od nieruchomości wobec dysponowania przez \_\_\_\_\_ nieruchomością położoną w Olsztynie przy ul. \_\_\_\_\_ na mocy decyzji \_\_\_\_\_ Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie?

W ocenie Wnioskodawcy przekazanie w zarząd nieruchomości przy ul. w Olsztynie przez Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie na mocy decyzji nie stanowi innego tytułu prawnego w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. Wobec powyższego nie jest także podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do nieruchomości położonej przy ul.

Wnioskodawca wskazał, że zgodnie z § 20 ust. 1 Statutu jest państwową jednostką budżetową, działającą według zasad określonych w ustawie o finansach publicznych oraz przepisach wydanych na jej podstawie. Nie jest ono właścicielem, posiadaczem nieruchomości ani obiektów budowlanych lub ich części. swoje władztwo nad rzeczą wywodzi z przekazania nieruchomości przy ul. w trwały zarząd na podstawie decyzji administracyjnej, której nie sposób utożsamiać z *innym tytułem prawnym* do nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. Wnioskodawca powołując się na Uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 14 października 1994 r., sygn. akt III CZP 16/94 wskazał, że cechą charakterystyczną jednostek budżetowych jest to, że pełnią one funkcję reprezentanta interesów Skarbu Państwa i podejmują za niego czynności. Sąd Najwyższy wprost wskazał, że „jednostka organizacyjna Skarbu Państwa ma jedynie zdolność częściową, jej funkcją jest reprezentowanie interesów Skarbu Państwa i podejmowanie za niego czynności”. W tym rozumieniu każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa dokonaną w jego imieniu i na jego rzecz. Tak więc jednostki budżetowe nie mogą być podmiotem prawa własności nieruchomości albo obiektu budowlanego niezwiązanego trwale z gruntem. Prawo własności przysługuje nie tym jednostkom, ale Skarbowi Państwa albo jednostce samorządu terytorialnego jako osobom prawnym.

Zdaniem Wnioskodawcy jednostki budżetowe nie są również posiadaczami nieruchomości w rozumieniu art. 336 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.), dalej jako k.c., ponieważ nie władają nieruchomościami we własnym imieniu i na własny rachunek, a czynią to w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa. Nie mogą być również, co wyraźnie wynika z art. 232 k.c., użytkownikami wieczystym gruntów. W świetle powyższego jako taka jednostka budżetowa jest dzierzycielem nieruchomości przy ul. działając w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa i reprezentując jego interesy, nie zaś posiadaczem samoistnym czy też zależnym nieruchomości.

W ocenie Wnioskodawcy nie posiada innego tytułu prawnego do nieruchomości, a jedynie na mocy wydanej przez Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie wykonuje faktyczne władztwo nad rzeczą w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa.

Zdaniem Wnioskodawcy pojęcie „innego tytułu prawnego” jest pojęciem nieostrym, niedookreślonym, wymagającym interpretacji. stoi na stanowisku, iż przekazanie w zarząd nieruchomości przy ul. nie może być interpretowane jako inny tytuł prawny w rozumieniu przywołanego art. 3 ust. 1 u.p.o.l.

nie wykonuje bowiem władztwa nad przekazaną w drodze zarządu nieruchomością odpowiadającego posiadaniu. Dlatego też nie można uznać, za posiadacza nieruchomości udostępnionych mu na podstawie przekazania w zarząd, a w konsekwencji nie pozostaje ono także podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do przekazanego obiektu.

nie nabyło przy wydaniu przez Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie decyzji żadnych uprawnień cywilnoprawnych do nieruchomości i, jak wynika również ze Statutu (§ 21) włada ono majątkiem w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa będącego właścicielem nieruchomości, wykonując zadania powierzone mu z mocy ustawy. W tym kontekście Wnioskodawca pozostaje na mocy wskazanej decyzji Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie wyłącznie dzierżycielem nieruchomości przy ul. . Powyższe w ocenie Wnioskodawcy wyłącza z kręgu posiadaczy samoistnych i zależnych wskazanych w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

Wnioskodawca uzasadniając swoje stanowisko w sprawie wskazał, iż podziela pogląd, zgodnie z którym podmiot publiczny 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. Trwały zarząd jest bowiem jedynie publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną (zob. Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz, dr hab. Jacek Jaworski, Arkadiusz Prusaczyk, Adam Tułodziecki, Marian Wolanin, C.H. Beck 2021, Legalis, komentarz do art. 43). Na potwierdzenie powyższego Wnioskodawca przywołał również wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2004 r. w sprawie o sygn. akt I SA 2372/02, zgodnie z którym „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”. Tym samym w świetle przywołanej uchwały Sądu Najwyższego, nie mogą się nimi stać, bowiem posiadają one zdolność do czynności prawnych jedynie w ograniczonym zakresie.

Powołując się w dalszej części uzasadnienia prawnego na przepis art. 43 ust. 5 ustawy o gospodarce nieruchomościami Wnioskodawca podkreślił, 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. Przywołując pogląd przedstawicieli doktryny, zgodnie z którym wszelkie działania dotyczące nieruchomości, którą faktycznie włada jednostka powinny „odbywać się za zgodą organu nadzorującego tę jednostkę”, Wnioskodawca potwierdził swoje stanowisko, że wykonuje działalność w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa a zatem pełni jedynie rolę dzierżyciela.

W kontekście powyższego Wnioskodawca zaznaczył, że nie staje się wskutek decyzji o zarządzie nieruchomością podmiotem jakiegokolwiek prawa rzeczowego. Na poparcie powyższej tezy przywołał pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż „trwały zarząd jest bowiem jedynie publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną (zob. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2018 r., sygn. akt II FSK 3229/16). Podmiot publiczny (w przypadku wymienionego orzeczenia-GDDKiA) „(...) nie jest podmiotem żadnych praw cywilnych i wykonuje jedynie uprawnienia płynące z własności państwowej. Nawet jeżeli decyzje o sposobie wykorzystania powierzonych jej nieruchomości podejmuje samodzielnie, działa w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa”.

zaprezentowało pogląd wyrażony w doktrynie, w myśl którego trwały zarząd jest zespołem uprawnień „jakie uzyskuje jednostka organizacyjna administracji publicznej w drodze charakterystycznej dla działania administracji (decyzja administracyjna) względem nieruchomości – przedmiotu publicznej własności o znaczeniu ekonomicznym (w znaczeniu prawnym jest to własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) i w celu realizacji zadań publicznych Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (zob. ibidem oraz por. W. Sobejko, Charakter prawny instytucji trwałego zarządu oraz instytucji gospodarowania w ustawie o gospodarce nieruchomościami, KPP 2000, nr 1, str. 83).

Na potwierdzenie swojego stanowiska Wnioskodawca odwołał się innego orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 2154/15 zapadłego również w kontekście GDDKiA, w którym Sąd wskazał, że podmiot publiczny „nie jest posiadaczem nieruchomości położonych w granicach pasa drogowego autostrady na podstawie innego tytułu prawnego, o którym jest mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (...) nie stał się z tytułu powierzenia mu w trwały zarząd nieruchomości Skarbu Państwa posiadaczem jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze praworzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa rozumieniu cywilistycznym. Trwały zarząd jest bowiem jedynie publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. Innymi słowy, Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad nie jest podmiotem żadnych praw cywilnych i wykonuje jedynie uprawnienia płynące z własności państwowej”. NSA wskazał w tym samym wyroku, że „zarządca w swojej merytorycznej działalności związanej z celem ustanowienia trwałego zarządu podporządkowany jest właścicielowi, czyli Skarbowi Państwa”. W przypadku wskazanego w ww. wyroku Generalnego Dyrektora Dróg Krajowych i Autostrad był to minister właściwy do spraw transportu, natomiast w odniesieniu do obecnie, jest to Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego, choć w poprzednio obowiązującym stanie prawnym był to także minister właściwy do spraw oświaty. W ocenie Wnioskodawcy powyższe również wskazuje na fakt, że nie pozostaje właścicielem, użytkownikiem wieczystym, posiadaczem samoistnym, ani też posiadaczem zależnym nieruchomości przy ul. w Olsztynie, a jedynie jego dzierżycielem, władając nieruchomością w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa. W tym miejscu Wnioskodawca przywołał również treść przepisu art. 338 k.c., która stanowi

o tym, że kto rzeczą faktycznie włada za kogo innego, jest dzierżycielem. Wskazał, że różnica między posiadaczem a dzierżycielem „zachodzi w elemencie psychicznym (*animus*). Posiadacz włada rzeczą w swoim imieniu (*rem sibi habendi*), natomiast dzierżyciel działa dla kogo innego (*animus detendi pro alieno*). W związku z powyższym, zdaniem Wnioskodawcy, nie sposób w tym przypadku uzasadnić twierdzenie, że \_\_\_\_\_ włada rzeczą w swoim imieniu, skoro nawet jego statut wskazuje, że majątek \_\_\_\_\_ stanowi własność Skarbu Państwa.

W świetle powyższych okoliczności uznać należy, zdaniem Wnioskodawcy, że \_\_\_\_\_ nie jest posiadaczem samoistnym lub zależnym nieruchomości. \_\_\_\_\_ nie włada bowiem nieruchomością we własnym imieniu, a czyni to w ramach uprawnień właścicielskich przysługujących Skarbowi Państwa w jego imieniu i na jego rzecz wykonując powierzone mu zadania ustawowe – na podstawie oddania w zarząd nieruchomości na mocy decyzji administracyjnej, która nie stanowi innego tytułu prawnego w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l.

Powyższe okoliczności prowadzą w ocenie Wnioskodawcy do wniosku, iż przekazanie w zarząd \_\_\_\_\_ nieruchomości przy ul. \_\_\_\_\_ przez Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie na mocy decyzji \_\_\_\_\_ nie stanowi innego tytułu prawnego w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., a w konsekwencji także do wniosku, iż \_\_\_\_\_ nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości położonej przy ul. \_\_\_\_\_. Powyższe zdaniem Wnioskodawcy wynika z pozycji ustrojowej \_\_\_\_\_ które jest jednostką budżetową i działa wyłącznie jako *statio fisci* Skarbu Państwa w zakresie mienia powierzonego w trwały zarząd, jak również charakteru instytucji trwałego zarządu.

### **Organ podatkowy dokonując interpretacji przepisów prawa podatkowego zważył co następuje:**

Na podstawie art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyszczególnione w tym przepisie nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części a także budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z kolei zakres podmiotowy podatku od nieruchomości został określony w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. Zgodnie z jego treścią podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli mają określony w tym przepisie tytuł prawny do nieruchomości lub obiektów budowlanych, tj. są ich właścicielami, posiadaczami samoistnymi, użytkownikami wieczystymi gruntów. Powyższa zasada doznaje ograniczenia w przypadku nieruchomości i obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Ustawodawca w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. przewidział trzy pozytywne przesłanki powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości w odniesieniu do nieruchomości państwowych lub samorządowych po stronie ich posiadacza, niebędącego posiadaczem samoistnym:

- 1) posiadanie nieruchomości na podstawie umowy zawartej z właścicielem (art. 3 ust. 1 pkt 4 lit a) u.p.o.l. człon pierwszy)
- 2) posiadanie nieruchomości na podstawie innego tytułu prawnego (art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. człon drugi)
- 3) posiadanie bez tytułu prawnego (art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. b) u.p.o.l.).

Należy podkreślić, że każda z w/w przesłanek stanowi samodzielną podstawę powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości.

Ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wynika bezspornie, że stanowiąca własność Skarbu Państwa nieruchomość położona przy ul. . . . . . została oddana . . . . . w zarząd na podstawie decyzji . . . . . wydanej przez Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie. Powyższa decyzja, jak wyjaśnił Wnioskodawca w piśmie z dnia . . . . . 2022 r. (data wpływu do organu: 2022 r.) została wydana na podstawie art. 33, art. 34, art. 39 ust. 1, art. 40 ust. 3, art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości (Dz. U. z 1991 r. nr 30, poz. 127) oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 lipca 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości (Dz. U. Nr 72, poz. 311), a więc nieobowiązujących na dzień złożenia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa.

W tym miejscu odnotowania wymaga, że ustanowiony wobec . . . . . zarząd nieruchomością przy ul. . . . . . na podstawie ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości jest tożsamy z trwałym zarządem, o którym mowa w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 1899 ze zm.).

Ustawa o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości, która regulowała w rozdziale 4 zarząd nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub własność gminy została uchylona wraz z wejściem w życie ustawy o gospodarce nieruchomościami, która z kolei wprowadziła instytucję trwałego zarządu nieruchomością. Na mocy przepisu przejściowego, tj. art. 199 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, zarząd nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa oraz własność gminy, sprawowany przez jednostki organizacyjne na podstawie przepisów ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczeniu nieruchomości w dniu wejścia w życie ustawy o gospodarce nieruchomościami, tj. 01.01.1998 r., przekształcił się z tym dniem w trwały zarząd tych nieruchomości. Ponadto ze względu na to, że przekształcenie zarządu w trwały zarząd, o którym mowa w regulacji art. 199 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami nastąpiło z mocy prawa, zbędnym było wydawanie decyzji administracyjnej potwierdzającej fakt przekształcenia zarządu w trwały zarząd (por. E. Bończak-Kucharska, Ustawa i gospodarce nieruchomościami. Komentarz aktualizowany, Lex/el 2022).

W świetle powyższego nie budzi wątpliwości organu interpretacyjnego, że na dzień złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego Wnioskodawcy przysługuje względem nieruchomości położonej przy ul. prawo trwałego zarządu.

Odnosząc powyższe do przepisów regulujących zakres podmiotowy podatku od nieruchomości, a w konsekwencji również obowiązek podatkowy w tym podatku, przypomnieć należy, iż ustawodawca wśród podatników podatku od nieruchomości wskazał w sposób wyraźny i jednoznaczny posiadaczy nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa jeżeli posiadanie tych nieruchomości wynika z innego tytułu prawnego (art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) człon drugi u.p.o.l.).

Organ podatkowy podziela pogląd prezentowany w orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego, 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. W konsekwencji trwały zarządca (jednostka organizacyjna Skarbu Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego nie posiadająca osobowości prawnej) jest podatnikiem podatku od nieruchomości w stosunku do nieruchomości władanych tytułem trwałego zarządu (por. M Szymankiewicz, Trwały zarządca podatnikiem podatku od nieruchomości w stosunku do posiadanych tytułem trwałego zarządu nieruchomości lub ich części, *Finanse Komunalne*, 9/2012 s. 35-40, G. Liszewski, Czy umowa z trwałym zarządcą przenosi obowiązek podatkowy? – glosa do wyroku NSA z dnia 5 września 2005 r. sygn. akt II FSK 1090/05), *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 2013, nr 4 s. 30-36, P. Borszowski, Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, P. Borszowski [w:] K. Stelmaszczyk, P. Borszowski, *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych* [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, art. 3., *Lex/el*, L. Etel [w:] *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, art. 3., *Lex/el* wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 marca 2006 r. sygn. akt I SA/Rz 567/05, *Lex* nr 518308, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 maja 2009 r. sygn. akt I SA/Wr 1311/08, *Lex* nr 509731, wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 września 2008 r., sygn. akt I SA/327/08, *Legalis* nr 280726).

W świetle powyższego organ interpretacyjny nie zgadza się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że przekazanie w zarząd nieruchomości przy na podstawie decyzji nie stanowi innego tytułu prawnego w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. *A contrario* w przedstawionym stanie faktycznym, na rzecz którego mocą decyzji ustanowiono zarząd nieruchomością Skarbu Państwa położoną przy ul. jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

Wskazać należy, że uregulowana w ustawie o gospodarce nieruchomościami instytucja trwałego zarządu jest publicznoprawną formą władania nieruchomościami Skarbu Państwa albo jednostki samorządu terytorialnego charakterystyczną wyłącznie dla państwowych lub samorządowych jednostek organizacyjnych. Jak wskazano w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 sierpnia 1996 r., (sygn. akt I FPK 9/96, ONSA 1996, nr 4 poz. 152), podatek od nieruchomości związany

jest z władztwem nad nieruchomością (lub jej częścią) – podatnikiem jest podmiot, który faktycznie włada rzeczą. W przypadku nieruchomości państwowych lub samorządowych oddawanych w trwały zarząd podmiotami faktycznie władającymi są jednostki organizacyjne, na rzecz których ten zarząd ustanowiono.

Organ interpretacyjny zgadza się z argumentacją Wnioskodawcy powołującego się na poglądy judykatury, w myśl których trwały zarząd nie może być utożsamiany z posiadaniem w rozumieniu art. 336 k.c. Państwowe lub samorządowe jednostki organizacyjne reprezentują wyłącznie interes Skarbu Państwa albo gminy (względnie powiatu, województwa). Są przedstawicielem ustawowym właściciela (Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego).

jako przykład państwowej jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej nie może być podmiotem żadnych praw cywilnych. W stosunkach zewnętrznych, tj. z podmiotami niebędącymi Skarbem Państwa, jako zarządca występuje jako strona i składa oświadczenia woli, ale nie działa w imieniu własnym, lecz w imieniu reprezentowanego (Skarbu Państwa). W stosunkach cywilnoprawnych i procesowych, działa jako *statio fisci* Skarbu Państwa i wykonuje w określonym zakresie niektóre uprawnienia wynikające z własności (korzystanie z nieruchomości i pobieranie pożytków).

Powyższe potwierdza również stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego zaprezentowane w wyroku z dnia 17 czerwca 2016 r. sygn. akt III FSK 4117/21, Legalis nr 2656136 w odniesieniu do Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad.

Zaakcentować w tym miejscu należy, że przywołane przez Wnioskodawcę wyroki NSA z dnia 29 listopada 2018 r. sygn. akt II FSK 3229/16 oraz z dnia 11 lipca 2017 r. sygn. akt II FSK 2154/15 zapadły w innym stanie faktycznym, niż przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, ponieważ rozstrzygały kwestię podatnika podatku od nieruchomości w odniesieniu do nieruchomości publicznej (Skarbu Państwa) oddanej w trwały zarząd (Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad), a następnie oddanej w posiadanie zależne (dzierżawę) innemu podmiotowi. Jak wskazano w przywołanych wyrokach w kontekście art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) człon pierwszy u.p.o.l. w sytuacji wydzierżawienia (wynajęcia) rzeczy będącej w trwałym zarządzie, podatnikiem podatku od nieruchomości będzie dzierżawca (najemca) jako posiadacz zależny nieruchomości na podstawie umowy zawartej z właścicielem w rozumieniu tego przepisu. Innymi słowy podatnikiem podatku od nieruchomości Skarbu Państwa oddanych w posiadanie zależne jest posiadacz również wówczas, gdy umowa została zawarta za pośrednictwem trwałego zarządcy. Tego typu umowy są traktowane jako zawarte z właścicielem – Skarbem Państwa, co skutkuje tym, że podatnikiem jest posiadacz zależny a nie trwały zarządca. Wynika to bezspornie z charakteru instytucji trwałego zarządu. W konsekwencji, stroną umów cywilnoprawnych dotyczących nieruchomości jednostki Skarbu Państwa, a zawartych z trwałym zarządcą jest Skarb Państwa jako właściciel tych nieruchomości, przez co umowy te należy traktować jako zawarte (bezpośrednio) z właścicielem. Podsumowując powołane przez Wnioskodawcę orzeczenia nie znajdują zastosowania w niniejszej sprawie.

Odnotować należy, że, w przywołanym wyżej orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 czerwca 2016 r. sygn. akt III FSK 4117/21, Sąd podkreślił, że trwały zarząd nie jest prawem rzeczowym ani formą umowy uprawniającej do władania nieruchomością o charakterze cywilnoprawnym, lecz publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. W świetle powyższego organ podziela stanowisko przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, że posiadanie, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. należy rozumieć w znaczeniu szerszym niż cywilistyczne obejmującym wszelkie formy władztwa nad rzeczą państwową lub samorządową (por. P. Borszowski [w:] K. Stelmaszczyk, P. Borszowski, Komentarz ..., ibidem).

W wyroku z dnia 22 maja 2009 r. WSA we Wrocławiu poddając analizie zwrot normatywny, iż posiadanie wynika z innego tytułu prawnego wskazał, że „należy go odczytywać z innego niż umowa tytułu prawnego, a nie z innej umowy niż zawarta z właścicielem przedmiotu opodatkowania (nieruchomość, obiekt budowlany). Innym tytułem prawnym w rozumieniu tego przepisu będzie np. przekazanie przedmiotu opodatkowania (nieruchomości, obiektu budowlanego) na podstawie decyzji administracyjnej w trwały zarząd jednostce organizacyjnej”.

Szczególony status państwowych jednostek organizacyjnych, a więc również ..., z uwagi na ich relację do Skarbu Państwa powoduje, że nie są one posiadaczami w rozumieniu cywilistycznym, ale mogą być podatnikami z tego tytułu, że autonomiczny ustawodawca podatkowy poszerza katalog podmiotów poza cywilistyczne rozumienie posiadacza. WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 18 września 2008 r. (sygn. akt I SA/Ol 327/08, Lex nr 449963), przyjął, że dla „państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej działających na podstawie ustawy o finansach publicznych cechą charakterystyczną jest to, że pełnią one funkcję reprezentanta interesów Skarbu Państwa i podejmują za niego czynności. Jednakże każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa dokonaną w jego imieniu i na jego rzecz (...) Państwowe i komunalne jednostki organizacyjne mogą być podatnikami podatku od nieruchomości tylko w razie ustanowienia tych jednostek jako zarządców nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Inne tytułu do władania nieruchomością wymienione w art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie mogą mieć zastosowania w stosunku do państwowych i komunalnych jednostek organizacyjnych niewyposażonych w osobowość prawną”.

W świetle powyższych rozważań nie sposób, zgodzić się również z twierdzeniem, że ... jest jedynie dzierżycielem nieruchomości położonej przy ul. ...

... Dzierżenie jest instytucją prawa cywilnego uregulowaną w art. 338 k.c. Zgodnie z tym przepisem dzierżycielem jest ten kto rzeczą faktycznie włada za kogo innego. Z kolei trwały zarząd, jak wskazuje się w literaturze jest „administracyjnoprawnym prawem podmiotowym (zespołem uprawnień), jakie uzyskuje jednostka organizacyjna administracji publicznej w drodze charakterystycznej dla działania administracji (decyzja administracyjna) względem nieruchomości” (Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) „(...) i w celi realizacji zadań publicznych”.

(por. W. Sobejko, Charakter prawny instytucji..., ibidem, s. 83). Skoro trwały zarząd nie jest prawem podmiotowym o charakterze cywilnym, lecz publicznoprawną formą zarządzania nieruchomościami za Skarb Państwa, to jako jednostce organizacyjnej sprawującej trwały zarząd, która nie posiada osobowości prawnej nie mogą przysługiwać cywilne prawa podmiotowe. Oddanie Wnioskodawcy w trwały zarząd nieruchomości Skarbu Państwa położonej przy ul. skutkuje tym, że staje się on posiadaczem tej nieruchomości w rozumieniu art. 336 k.c., ani podmiotem jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym. Z tej przyczyny nie może być również dzierżycielem nieruchomości przy ul. (por. M. Mieniec, Materialne prawo administracyjne, pod red. M. Mieniec, Wolters Kluwer, s. 384).

Wobec powyższego uznać należy, że w świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko w sprawie oceny prawnej przedstawionego we wniosku z dnia .2022 r. stanu faktycznego, zgodnie z którym przekazanie w zarząd Wnioskodawcy nieruchomości przy ul. przez Kierownika Urzędu Rejonowego w Olsztynie na mocy decyzji nie stanowi innego tytułu prawnego w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., a w konsekwencji do konstatacji, że nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 1 u.p.o.l. w odniesieniu do wskazanej wyżej nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 14na § 1 o.p. przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w §1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 o.p.)

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywać się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregoś elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

Mając powyższe na uwadze orzeczono jak w sentencji

## POUCZENIE

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, ul. Emilii Plater 1, 10-562 Olsztyn 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 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 329).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 w/w ustawy) na adres: Urząd Miasta Olsztyna, Plac Jana Pawła II 1, 10-101 Olsztyn albo drogą elektroniczną na adres elektronicznej skrzynki podawczej tutejszego organu na platformie ePUAP: /urzadmiastaolsztyn/SkrytkaESP.

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 (art. 57a w/w ustawy).

z up. PREZYDENTA OLSZTYNA  
Główny Specjalista  
w Wydziale Podatków i Opłat

Patrycja  
Bednarek-  
Żywicka

Elektronicznie  
podpisany przez Patrycja  
Bednarek-Żywicka  
Data: 2022.07.04  
15:12:36 +02'00'

## KLAUZULA INFORMACYJNA O OCHRONIE DANYCH OSOBOWYCH

Na podstawie art. 13 ust. 1 i ust. 2 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych osobowych) (Dz. Urz. UE. L. z 2016r. Nr 119, stron.1) (dalej jako: „RODO”), informujemy Panią/Pana o sposobie i celu, w jakim przetwarzamy Pani/Pana dane osobowe, a także o przysługujących Pani/Panu prawach, wynikających z regulacji o ochronie danych osobowych:

1. Administratorem Pani/Pana danych osobowych jest organ podatkowy - Prezydent Olsztyna (dane adresowe: Plac Jana Pawła II 1 10-101 Olsztyn).
2. Wyznaczyliśmy inspektora ochrony danych, z którym może Pani/Pan kontaktować się we wszystkich sprawach dotyczących przetwarzania danych osobowych oraz korzystania z praw związanych z przetwarzaniem danych osobowych drogą elektroniczną ([iod@olsztyn.eu](mailto:iod@olsztyn.eu)) lub pisemnie na adres Administratora danych.

3. Pani/Pana dane osobowe przetwarzane są w zakresie niezbędnym do realizacji ustawowych zadań administratora określonych w przepisach o podatkach i opłatach w celu wymiaru i poboru, określania podstawy ulg i zwolnień oraz ewentualnej egzekucji.
4. Podstawą prawną przetwarzania Pani/Pana danych osobowych są obowiązujące przepisy prawa regulujące odpowiednie podatki oraz opłaty.
5. Z danych osobowych będziemy korzystać do momentu zakończenia realizacji celów określonych w pkt 3, a po tym czasie przez okres wymagany przez przepisy prawa regulujące zasady przechowywania danych archiwalnych.
6. Pani/Pana dane mogą zostać przekazane: organom władzy publicznej oraz podmiotom wykonującym zadania publiczne lub działającym na zlecenie organów władzy publicznej, w zakresie i w celach, które wynikają z przepisów powszechnie obowiązującego prawa, innym podmiotom, które na podstawie stosownych umów podpisanych z Gminą Olsztyn przetwarzają dane osobowe, dla których Administratorem jest Gmina Miasto Olsztyn reprezentowana przez Prezydenta Olsztyna.
7. W związku z przetwarzaniem Pani/Pana danych osobowych, przysługują Pani/Panu następujące prawa:
  - o prawo dostępu do danych osobowych,
  - o prawo żądania sprostowania/poprawienia danych osobowych,
  - o prawo żądania ograniczenia przetwarzania danych osobowych,
  - o prawo wniesienia skargi do organu nadzorczego – Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych, gdy uzna Pani/Pan, iż przetwarzanie danych osobowych narusza przepisy ogólnego rozporządzenia o ochronie danych osobowych.

**Biuro Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych**  
ul. Stawki 2, 00-193 Warszawa