



# PREZYDENT OLSZTYNA

URZĄD MIASTA OLSZTYNA

Olsztyn, dnia 20 01.2017 r.

Znak sprawy: PL.310.4.2016

Prezydent Olsztyna na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r. poz. 613), dalej jako o.p. w związku z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.), dalej jako u.p.o.l.

- 1) uznaje za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy opisane w punkcie pierwszym, zgodnie z którym jest podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie gruntów będących w jej użytkowaniu wieczystym oraz budynków i budowli, których jest właścicielem;
- 2) uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy opisane w punkcie drugim w zakresie w jakim nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do budynków i budowli udostępnionych przez do świadczenia usług komunikacji miejskiej, a posadowionych w części na gruncie będącym w użytkowaniu wieczystym (zajezdnia tramwajowa);
- 3) uznaje za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy opisane w punkcie drugim w zakresie w jakim nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do budynków i budowli udostępnionych przez do świadczenia usług komunikacji miejskiej, a posadowionych w części na gruncie Gminy Olsztyn (infrastruktura sieciowotorowa, zajezdnia postojowa dla autobusów przy ul.

## UZASADNIENIE

W dniu do organu podatkowego wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczący tego czy będąc administratorem i korzystającym z majątku Gminy Olsztyn (budynków i budowli) udostępnionego przez w celu realizacji zadań własnych Gminy Olsztyn w zakresie świadczenia usług komunikacji tramwajowej, jest podatnikiem podatku od nieruchomości w trybie art. 3 ust. 1 u.p.o.l.

**W piśmie przedstawiono następujący stan faktyczny:**

W dniu \_\_\_\_\_ pomiędzy Gminą Olsztyn a \_\_\_\_\_ została zawarta umowa wykonawcza nr \_\_\_\_\_ na powierzenie świadczenia usług komunikacji miejskiej w Olsztynie w zakresie przewozów tramwajowych w latach 2015-2027. Na mocy § 7 ust. 1 przedmiotowej umowy Organizator (Gmina Olsztyn) zobowiązał się do udostępnienia Operatorowi \_\_\_\_\_ infrastruktury komunikacji zbiorowej, zajezdni i taboru, będących własnością Miasta i pozostających w jego użytkowaniu, wyłącznie w celu realizacji usług przewozowych, wynikających z przedmiotowej umowy.

Po rozliczeniu inwestycji tramwajowej i przyjęciu środków trwałych do ewidencji księgowej działający w imieniu Gminy Olsztyn jako Organizatora publicznego transportu zbiorowego – na mocy umowy wykonawczej, o której mowa powyżej – udostępnił \_\_\_\_\_ infrastrukturę komunikacji zbiorowej, zajezdnię i tabor w celu realizacji usług komunikacji tramwajowej. Przedmiotowego udostępnienia \_\_\_\_\_ dokonał pismem, w ramach którego przekazał \_\_\_\_\_ dowody OT (przyjęcia przez \_\_\_\_\_ środka trwałego do używania) celem przyjęcia przez \_\_\_\_\_ środków trwałych w administrowanie i wprowadzenie do ewidencji pozabilansowej.

Zgodnie z postanowieniami umowy wykonawczej \_\_\_\_\_ świadczy usługi komunikacji miejskiej w zakresie przewozów tramwajowych, korzystając z udostępnionego przez właściciela \_\_\_\_\_ Gminę Olsztyn – majątku, w tym w szczególności:

- zajezdni tramwajowej – wybudowanej na gruncie \_\_\_\_\_ jako użytkownika wieczystego;
- infrastruktury torowo-sieciowej – wybudowanej na gruncie Gminy Olsztyn;
- zajezdni postojowej dla autobusów przy ul. \_\_\_\_\_ – wybudowanej na gruncie Gminy Olsztyn, z której \_\_\_\_\_ korzysta w zamian za część zajezdni autobusowej przy ul. \_\_\_\_\_ zajętej przez Gminę Olsztyn pod budowę zajezdni tramwajowej, na podstawie porozumienia w sprawie uzgodnień do dysponowania gruntami i oświadczenia \_\_\_\_\_

Przedstawiając swoje stanowisko Wnioskodawca wskazał, że:

- 1) zgodnie z art. 3 ust.1 pkt 1 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie gruntów będących w jej użytkowaniu wieczystym oraz budynków i budowli, których jest właścicielem;
- 2) nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie budynków i budowli, udostępnionych \_\_\_\_\_ przez \_\_\_\_\_ do świadczenia usług komunikacji miejskiej, a posadowionych w części:
  - na gruncie będącym w użytkowaniu wieczystym \_\_\_\_\_ (zajezdnia tramwajowa);
  - na gruncie Gminy (infrastruktura sieciowo-torowa, zajezdnia postojowa dla autobusów przy ul. \_\_\_\_\_)

ponieważ na mocy zawartej z Gminą Olsztyn umowy wykonawczej \_\_\_\_\_ nie jest właścicielem przedmiotowych nieruchomości ani posiadaczem zależnym w trybie art. 336 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 380 ze zm.), dalej jako k.c, a jedynie administratorem władającym nieruchomością faktycznie, za kogoś innego (właściciela).

W związku z tym w ocenie [ ] zgodnie z art. 338 k.c., jest dzierżycielem, a jako administrator występuje jako „zastępca posiadacza” w sferze władania nieruchomościami. W związku z tym, że [ ] zostało administratorem przedmiotowych nieruchomości wyłącza to możliwość uznania [ ] za podatnika podatku od nieruchomości, ponieważ jako dzierżyciel nie jest posiadaczem nieruchomości.

Nadto część infrastruktury na gruncie Gminy została również udostępniona innym przewoźnikom (buspasy w torowisku).

### **Organ podatkowy dokonując interpretacji zważył co następuje:**

Na wstępie wyjaśnienia wymaga, że podany we wniosku stan faktyczny oraz postawione pytanie prawne będzie stanowić jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznaczać granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywoływać określone w ustawie skutki prawne.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 2 ust. 1 reguluje zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości. Zgodnie z jego brzmieniem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z kolei art. 3 ust. 1 u.p.o.l. określa podmioty, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. Stosownie do jego treści podatnikiem 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 ust. 3;
- 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, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości;
  - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Podatnikami podatku od nieruchomości mogą być wszystkie podmioty, niezależnie od ich statusu prawnego, a więc: osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, jeśli mają określony w art. 3 ust. 1 tytuł prawny do władania nieruchomością albo obiektem budowlanym lub nawet nie posiadają tytułu prawnego.

Nie budzi wątpliwości, że ustawodawca, wymieniając w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. właściciela, posiadacza samoistnego, użytkownika wieczystego, posiadacza, posługuje się instytucjami właściwymi dla prawa cywilnego. Brak w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych definicji

legalnych ww. pojęć powoduje, iż zasadnym jest ustalenie ich znaczenia w oparciu o przepis kodeksu cywilnego.

W stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej oraz prezentując własne stanowisko w sprawie, Wnioskodawca podzielił przedmioty podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na dwie kategorie. Do jednej grupy zaliczył grunty będące w użytkowaniu wieczystym oraz budynki i budowle, których jest właścicielem. Z kolei do drugiej kategorii zaliczył:

- 1) budynki i budowle udostępnione w imieniu Gminy Olsztyn przez do świadczenia usług komunikacji miejskiej, posadowionych w części na gruncie będącym w użytkowaniu wieczystym (zajezdnia tramwajowa) oraz
- 2) budynki i budowle udostępnione w imieniu Gminy Olsztyn przez do świadczenia usług komunikacji miejskiej posadowionych w części na gruncie będącym własnością Gminy Olsztyn (infrastruktura sieciowo-torowa, zajezdnia postojowa dla autobusów przy ul. ).

Nie budzi wątpliwości, iż Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste oraz budynków i budowli, których jest właścicielem. W orzecznictwie wskazuje się, że wszystkie przypadki wzniesienia budynku na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste, powinny być ocenione – w kontekście art. 235 § 1 zdanie pierwsze k.c. – jakby budynek został wzniesiony przez użytkownika wieczystego. Za taką szeroką interpretacją przemawia okoliczność, że w stosunku do właściciela użytkownik wieczysty odpowiada za wszelkie działania podejmowane na gruncie oddanym mu w użytkowanie wieczyste, na które wyraził zgodę albo którym nie przeciwstawił się, choć mógł i powinien. Na potrzebę szerszej wykładni art. 235 § 1 k.c. wskazuje pośrednio unormowanie zawarte w art. 31 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r. poz. 2147 ze zm.), dalej jako u.g.n., zgodnie z którym oddanie w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowej zabudowanej następuje z równoczesną sprzedażą położonych na tej nieruchomości budynków i innych urządzeń. Stanowcze brzmienie tego przepisu wyraża zamiar ustawodawcy uniknięcia sytuacji, w której na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste znajdowałyby się budynki lub inne urządzenia niestanowiące własności użytkownika wieczystego, lecz część składową gruntu. Przyjęcie takiego rozwiązania zostało podyktowane wolą zapobieżenia komplikacjom związanym z tym, że użytkownikowi wieczystemu nie przysługiwałaby pełnia uprawnień do budynków (innych urządzeń), ponieważ musiałby się on liczyć z własnością właściciela gruntu. Podobne argumenty są przytaczane w doktrynie dla objaśnienia *rationis legis* art. 235 k.c. i sensu przewidzianego w tym przepisie odstępstwa od zasady *superficies solo cedit*. Wykładnia art. 31 u.g.n. i art. 235 k.c. przemawia zatem za poglądem, że wszystkie przypadki wzniesienia budynku na gruncie oddanym w użytkowanie wieczystego powinny być w kontekście art. 235 § 1 zdanie pierwsze k.c. oceniane tak, jakby wzniesienia dokonał sam użytkownik wieczysty (por. *Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 25 listopada 2011 r. sygn. akt III CZP 60/11, Lex nr 1027882*).

Organ podatkowy, akceptując pogląd wyrażony w *Uchwale Sądu Najwyższego z dnia 25 listopada 2011 r. (III CZP 60/11 Lex nr 1027882)*, podzielany również przez sądy administracyjne (por. *wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 lipca 2013 r., sygn. akt III FSK 936/13*,

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 grudnia 2012 r. sygn. akt I SA/Gd 761/12), stwierdza, iż w zakresie budynków i budowli, udostępnionych Wnioskodawcy przez do świadczenia usług komunikacji miejskiej, a posadowionych na gruncie będącym w użytkowaniu wieczystym jest podatnikiem podatku od nieruchomości na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Drugą kategorią budynków i budowli, o których mowa w stanie faktycznym opisanym we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej, są budynki i budowle udostępnione w imieniu Gminy Olsztyn przez do świadczenia usług komunikacji miejskiej, a posadowionych (wybudowanych) na gruncie będącym własnością Gminy Olsztyn (infrastruktura sieciowo-torowa, zajezdnia postojowa dla autobusów przy ul. ), których Wnioskodawca jest administratorem.

Odnosząc się ponownie do zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości, wskazać należy, iż co do zasady podatnikiem podatku od nieruchomości jest właściciel nieruchomości lub obiektów budowlanych, posiadacz samoistny nieruchomości lub obiektów budowlanych oraz użytkownik wieczysty gruntów. Reguła ta doznaje ograniczenia w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego. W tym przypadku obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a i b na ich posiadaczach, jeśli ich posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub Agencją Nieruchomości Rolnych, z innego tytułu prawnego (decyzja o przekazaniu nieruchomości w trwały zarząd) albo jest posiadaniem bez tytułu prawnego. Zgodnie z przedstawionymi wyżej regułami opodatkowania nieruchomości państwowych i komunalnych, podatnikiem jest zawsze podmiot władający tymi nieruchomościami, nawet wówczas, gdy nie ma do tego stosownego tytułu prawnego. Na gruncie ustawy i podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca nie zdefiniował pojęcia "posiadacz", dlatego dla ustalenia strony podmiotowej opodatkowania podatkiem od nieruchomości zasadnicze znaczenie mają przepisy kodeksu cywilnego (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 czerwca 2015 r. sygn. akt II FSK 2123/14). W myśl art. 336 k.c. 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). Posiadanie jest więc stanem faktycznym, polegającym na wykonywaniu „władztwa” nad rzeczą. Według panującego poglądu doktryny posiadanie występuje przy równoczesnym istnieniu fizycznego elementu władania rzeczą, określanego jako *corpus possessionis*, oraz psychicznego elementu *animus rem sibi habendi*, rozumianego jako zamiar władania rzeczą dla siebie (J. Gniewek, *Komentarz do art. 336 Kodeksu cywilnego, Lex oraz przytoczona tam literatura por. J. Ignatowicz (w:) Kodeks cywilny. Komentarz, t. 1, red. J. Ignatowicz, Warszawa 1972, s. 768-769; A. Kunicki w: System..., s. 830; E. Skowrońska-Bocian w: Kodeks cywilny. Komentarz, red. K. Pietrzykowski, t. I, Warszawa 1999, s. 681).*

W literaturze przedmiotu i judykaturze podkreśla się, że za posiadacza w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. nie może być uznany podmiot będący administratorem nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, ponieważ administrator nie działa we własnym imieniu. Włada on nieruchomością w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, co w świetle art. 338 k.c. oznacza, że jest dzierżycielem. Powyższe skutkuje, tym że administrator nieruchomości komunalnych na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie może być uznany za podatnika podatku od nieruchomości, ponieważ nie mieści się w katalogu

określonym w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. (por. L. Etel, Komentarz do art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w: Podatek od nieruchomości, Lex, B.Pahl, Podatek od nieruchomości, w: Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, Lex)

Wobec powyższego, należy zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, zgodnie z którym jako administrator budynków i budowli posadowionych w części na gruncie Gminy Olsztyn, nie może być uznany za podatnika podatku od nieruchomości, ponieważ jako dzierżyciel nie jest ich posiadaczem.

Kończąc, należy stwierdzić, że w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, za prawidłowe winno się uznać stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym nie jest on podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie budynków i budowli udostępnionych przez [ ] w celu realizacji zadań własnych Gminy w zakresie świadczenia usług komunikacji tramwajowej, a posadowionych w części na gruncie Gminy Olsztyn. Z kolei w odniesieniu do budynków i budowli udostępnionych przez [ ] w celu realizacji zadań własnych Gminy w zakresie świadczenia usług komunikacji tramwajowej, a posadowionych w części na gruncie będącym w użytkowaniu wieczystym Wnioskodawcy stanowisko [ ] w myśl którego nie jest ona podatnikiem podatku od nieruchomości, należy uznać za nieprawidłowe,

#### POUCZENIE

Na niniejsza interpretację stronie przysługuje prawo wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, 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 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – tekst jednolity Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.)

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy).

z up. PREZYDENTA OLSZTYNA  
*Barbara Lewkowicz*  
Dyrektor  
Wydziału Podatków i Opłat