

## Indywidualna interpretacja Przepisów Prawa Podatkowego

Wójt Gminy Lipno na podstawie art. 14j Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2019.900 t. j. ze zm.) w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 10.08.2019r. w sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości

postanawia

uznać stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe

## UZASADNIENIE

W dniu 19.08.2019 r. do Wójta Gminy Lipno wpłynął wniosek Podatnika o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawie kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości za budynek gospodarczy i grunt przeznaczony do korzystania przez najemcę w oparciu o art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a - ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 t. j. ze zm.).

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca w swoich zasobach posiada budynek mieszkalny dwurodzinny w miejscowości – położony na działce Znajdujące się lokale nie stanowią nieruchomości lokalowej i żaden nie ma urządzonej odrębnej księgi wieczystej. Lokale są wynajmowane pracownikom na podstawie umowy najmu (wzór umowy stanowi załącznik nr 2). Na podstawie tej samej umowy oddawane są w najem budynek gospodarczy oraz część nieruchomości gruntowej (działka gruntu) przeznaczona do korzystania przez najemcę.

w swoich zasobach posiada budynek mieszkalny jednorodzinny w miejscowości – położony na działce , stanowiący siedzibę . W budynku znajduje się jeden lokal mieszkalny i kancelaria leśnictwa. Lokal razem z przynależnościami jest oddany do bezpłatnego korzystania dla pracownika Służby Leśnej, któremu na podstawie art. 46 ust. 1 pkt. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2017, poz. 788 z późn. zm.) przysługuje bezpłatne mieszkanie (wzór umowy stanowi załącznik Nr 1). Lokal mieszkalny nie stanowi odrębnej nieruchomości lokalowej. Pomimo posiadania odrębnego wejścia do kancelarii komunikacja pomiędzy lokalem mieszkalnym a kancelarią leśnictwa jest możliwa poprzez połączenie wewnętrznymi drzwiami. Na podstawie tej samej umowy oddawany jest do korzystania również budynek gospodarczy oraz część nieruchomości gruntowej (działka gruntu) przeznaczona do wyłącznego korzystania przez najemcę.

w swoich zasobach posiada budynek mieszkalny jednorodzinny w miejscowości - położony na działce stanowiący siedzibę Leśnictwa . W budynku znajduje się jeden lokal mieszkalny i kancelaria leśnictwa. Tymczasowo cała osada nie jest zamieszkała. Obecny leśniczy Leśnictwa korzysta tylko z kancelarii. Lokal razem z przynależnościami będzie po remoncie oddany do bezpłatnego korzystania dla pracownika Służby Leśnej, któremu na podstawie art. 46 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2017 poz. 788 z późn. zm.) przysługuje bezpłatne mieszkanie (wzór umowy stanowi załącznik nr 1). Lokal mieszkalny nie stanowi odrębnej nieruchomości lokalowej. Pomimo posiadania odrębnego wejścia do kancelarii komunikacja pomiędzy lokalem mieszkalnym a kancelarią leśnictwa jest możliwa poprzez

połączenie wewnętrznymi drzwiami. Na podstawie tej samej umowy oddany będzie do korzystania również budynek gospodarczy oraz część nieruchomości gruntowej (działka gruntu) przeznaczona do wyłącznego korzystania przez najemcę.

Część budynków Nadleśnictwa wykorzystuje na potrzeby związane z prowadzeniem działalności leśnej, pozostałe budynki są wynajmowane lub przekazane do bezpłatnego użytkowania dla pracowników Służby Leśnej, którym na podstawie art. 46 ust. 1 pkt 2 ustawy o lasach (Dz. U. 2018 poz. 2129 z późn. zm.) przysługuje takie uprawnienie (w powiązaniu z § 21 ust. 5 PUZP). W umowach Nadleśnictwo stosuje zapis: „Najemca/Pracownik oświadcza, że znany jest mu obowiązek składania deklaracji i informacji w zakresie płacenia podatku od nieruchomości z budynki gospodarcze i grunty pod tymi budynkami”.

Budynki gospodarcze ujęte są w umowach najmu lokalu oraz w umowach na bezpłatne korzystanie z lokalu. Za lokale mieszkalne niestanowiące odrębnej nieruchomości nieposiadające KW podatek płaci Nadleśnictwo, natomiast za budynki gospodarcze zgodnie z zawartymi umowami deklaracje w sprawie podatku winien składać najemca. W każdej w w/w umów poza lokalem mieszkalnym, oddawane są w najem do korzystania również budynki gospodarcze lub ich części oraz część nieruchomości gruntowej przeznaczonej do wyłącznego korzystania przez najemcę/pracownika.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał pytania:

1. Kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości za budynek gospodarczy i grunt (działka gruntu) przeznaczony do korzystania przez dwóch najemców w miejscowości
2. Kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości za budynek gospodarczy i grunt (działka gruntu) przeznaczony do wyłącznego korzystania przez najemcę, w miejscowości  
?
3. Kto będzie podatnikiem podatku od nieruchomości za budynek gospodarczy i grunt (działka gruntu) przeznaczony do wyłącznego korzystania przez najemcę, w miejscowości  
?

Jednocześnie Wnioskodawca przedstawił własne stanowisko, które uzasadnił następująco.

Ad. 1. Zdaniem Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie prawnym za budynki gospodarcze oraz grunt przeznaczony do korzystania przez dwóch najemców podatnikami podatku od nieruchomości są najemcy nieruchomości. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2018 z poz. 1445 z późn. zm.) w art. 3 ust. 1 pkt. 4 lit. a jasno wskazuje, że podatnikami podatku od nieruchomości są między innymi osoby fizyczne będące posiadaczami nieruchomości lub ich części, jeżeli posiadanie wynika z umowy z właścicielem. Umowy zawierane z Nadleśnictwem są traktowane (zgodnie z prawem) jako umowy zawarte ze Skarbem Państwa. Na potwierdzenie powyższego Wnioskodawca wskazuje art. 32 ust. 1 i 2 art. 33 ust. 3 pkt. 1, art. 34 pkt. 1, art. 35 ust. 1 pkt. 1 ustawy o lasach (Dz. U. 2018 poz. 2129 z późn. zm.).

Ad. 2. Zdaniem Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie prawnym obowiązek podatkowy za budynek gospodarczy i część nieruchomości gruntowej (działka gruntu) przeznaczonej do wyłącznego korzystania przez najemcę ciąży na najemcy, posiadaczu zależnym – na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2018 poz. 1445 z późn. zm.). w danym stanie faktycznym, posiadacz jest osobą fizyczną będącą posiadaczem części nieruchomości oraz całego budynku gospodarczego, będącego własnością Skarbu Państwa a posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem.

Ad. 3. Zdaniem Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie prawnym, z uwagi na brak najemcy, podatnikiem podatku za budynki gospodarcze jest  
Z chwilą zawarcia umowy z

nowym najemcą obowiązek podatkowy za budynki gospodarcze objęte umową oraz część nieruchomości gruntowej (działka gruntu) przeznaczonej do wyłącznego korzystania przez najemcę, będzie ciążył na najemcy posiadaczu zależnym – na podstawie art. 3 ust. 1 pkt. 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2018 poz. 1445 z późn. zm.). W danym stanie faktycznym, posiadacz jest osobą fizyczną będącą posiadaczem części nieruchomości oraz całego budynku gospodarczego, będącego własnością Skarbu państwa, a posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem.

Zgodnie m.in. z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 14 maja 2014 r. (znak spr: III SA/PO 1335/13) w uzasadnieniu którego stwierdzono, że „w czynionych rozważaniach należy również wskazać, że zarząd, regulowany przepisami ustawy o lasach (tj. ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, Dz. U. z 2018 r. poz. 2129) jest formą gospodarowania lasami pozostającymi w faktycznym, fizycznym władaniu Lasów Państwowych, które – jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej – czynią to z mocy ustawy, reprezentując w ten sposób Skarb Państwa. W ramach sprawowanego zarządu Lasy Państwowe prowadzą gospodarkę leśną, gospodarują gruntami i innymi nieruchomościami oraz nieruchomościami związanymi z gospodarką leśną, a także prowadzą ewidencję majątku Skarbu Państwa oraz ustalają jego wartość (art. 4 ust. 1 i ust. 3 oraz art. 32 ust. 1 ustawy o lasach). W przypadku tego zarządu chodzi zatem o formę administrowania mieniem leśnym Skarbu Państwa. Tak więc umowy zawierane przez Lasy Państwowe (nadleśnictwa) należy traktować, jako umowy zawarte bezpośrednio z właścicielem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli zatem dana osoba lub jednostka organizacyjna zawiera umowę z Lasami Państwowymi, jest ona traktowana jako zawarta z właścicielem lasów państwowych, tj. Skarbem Państwa. Osoby te jako posiadacze zależni nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa są obciążeni podatkiem od nieruchomości.”

Także w wyroku WSA w Olsztynie z dnia 30 kwietnia 2014 (sygn.. akt I SA/OL 273/14 stwierdzono m. in., że „wskazać w tym miejscu należy uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 sierpnia 1996 r., FPK 9/96 (publ. ONSA z 1996 r., nr 4 poz. 152), w której stwierdzono, że w przypadku gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej z jednostkami organizacyjnymi Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe przekazano w posiadanie zależne nieruchomości stanowią własność Skarbu Państwa, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na mocy art. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych na posiadaczu zależnym. Od czasu powołanej wyżej uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 sierpnia 1996 r. znak spr: FPK 9/96, nie budzi wątpliwości, że umowy zawierane przez Lasy Państwowe (Nadleśnictwa) należy traktować jako umowy zawarte bezpośrednio z właścicielem, o którym mowa w art. 3 ust 1 pkt. 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Skarbem Państwa).

#### **Stanowisko organu:**

W ocenie Organu stanowisko Wnioskodawcy jest prawidłowe.

Zgodnie z przepisami 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).

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2019.1170 j.t. ze zm.) w art. 3 ust. 1 określa podatnika podatku od nieruchomości: są to 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, 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, z zastrzeżeniem ust. 2

2. obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe – ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Z powyższych regulacji wynika, że posiadacz zależnym może być podatnikiem wyłącznie w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, z tym, że nie dotyczy to posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości. W tym miejscu należy przytoczyć ustawę z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2129, 2161, z 2019 r. poz. 83, 125), z której wynika, że Lasy Państwowe jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentują Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia. Można zatem uznać najemców mieszkań będących w zarządzie Lasów Państwowych za podatników podatku od nieruchomości. Co prawda przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazują, że obowiązek podatkowy dotyczy przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe – ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Chociaż przedmioty opodatkowania (grunt, budynki, lokale mieszkalne) znajdują się w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, to jednak jednostka organizacyjna Lasów Państwowych (nadleśnictwo) nie włada faktycznie tymi gruntami. Znajdują się one de facto w posiadaniu najemców. Ich posiadanie wynika zaś z umowy najmu (dzierżawy) zawartej z właścicielem (tj. z jednostką organizacyjną lasów państwowych, działającą w imieniu Skarbu Państwa). Powyższe wskazywałoby, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na najemcy jako na posiadaczu tych gruntów, których posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem.

Powyższe znajduje potwierdzenie w orzeczeniu sądowym co również zauważa Wnioskodawca –

Jak wynika z uchwały Składu Pięciu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 sierpnia 1996 r. FPK 9/96 (ONSA 1996, nr 4, poz. 152) tu cytat: „w przypadku gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej z jednostkami organizacyjnymi Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe przekazano w posiadanie zależne nieruchomości stanowią własność Skarbu Państwa, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu zależnym”. Jak stwierdzono w uzasadnieniu uchwały: „zgodnie z przepisami ustawy o lasach zarząd nad lasami państwowymi stanowiącymi własność Skarbu Państwa sprawuje Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe, które w ramach wykonywanego zarządu między innymi prowadzi gospodarkę leśną oraz gospodaruje gruntami i innymi nieruchomościami. Lasy Państwowe, jako państwowa jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, reprezentują Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia i w

konsekwencji takiej regulacji jednostki organizacyjne Lasów Państwowych reprezentują Skarb Państwa w stosunkach cywilnoprawnych w zakresie swego działania. Skoro więc Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nie należącego do innych państwowych osób prawnych, to każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa gdyż jednostki te działają w imieniu i na rachunek Skarbu Państwa (uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 14 października 1994 r., OSNIC 1995, nr 3, poz. 40). W konsekwencji stroną stosunków cywilnych zawieranych przez jednostki organizacyjne Lasów Państwowych w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej jest Skarbem Państwa jako właściciel lasów państwowych a ustawowe umocowanie organów jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych polega na reprezentowaniu Skarbu Państwa”. – źródło LEX.

Powyższe oznacza, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży co do zasady na najemcy i to on jest podatnikiem tego podatku, za wyjątkiem jednego przypadku – jeżeli wynajmowane przez Nadleśnictwo lokale mieszkalne nie stanowią przedmiotu odrębnej własności, to wówczas obowiązek podatkowy nie przechodzi na posiadacza (najemcę) tych lokali, lecz pozostaje u jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych (czyli u Nadleśnictwa).

W tym miejscu należy również przytoczyć Wyrok NSA II FSK 2723/14 z dnia 7 października 2016r., w którym stwierdzono, że: „jeżeli nieruchomości będące w zarządzie Lasów Państwowych znajdują się w posiadaniu innych podmiotów i posiadanie to wynika z umów zawartych z właścicielem (jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych), bądź innego tytułu prawnego, to na posiadaczach takich nieruchomości ciążyć będzie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. W takiej sytuacji podatnikiem podatku od nieruchomości jest uprawniony pracownik służby leśnej, któremu w drodze umowy, oddano do bezpłatnego korzystania nieruchomości Skarbu Państw, będącą w zarządzie Lasów Państwowych. Jedynie w przypadku gdy umowa o nieodpłatne korzystanie z nieruchomości dotyczy lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości, podatnikiem podatku od nieruchomości pozostaje nadleśnictwo zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 pkt. 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. Tym samym należy stwierdzić, że za budynki gospodarcze i grunty podatnikiem podatku od nieruchomości należy obciążyć najemcę, tj. pracownika nadleśnictwa.

Powyższe ma również potwierdzenie w wyroku WSA w Gliwicach I SA/GI 952/15 z dnia 10 lutego 2016 r., w którym sędziowie stwierdzili, że jeżeli dana osoba zawiera umowę z Lasami Państwowymi (Nadleśnictwem) to ta umowa jest traktowana jako zawarta z właścicielem lasów państwowych t. j. Skarbem Państwa. Osoby te na mocy art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jako posiadacze zależni nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa, są obciążone podatkiem od nieruchomości.

Jeżeli nieruchomości będące w zarządzie Lasów Państwowych znajdują się w posiadaniu innych podmiotów i posiadanie to wynika z umów zawartych z właścicielem (jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych), bądź innego tytułu prawnego, to na posiadaczach takich nieruchomości ciążyć będzie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. W takiej sytuacji podatnikiem podatku od nieruchomości jest uprawniony pracownik służby leśnej, któremu w drodze umowy, oddano do bezpłatnego korzystania nieruchomości Skarbu Państwa, będącą w zarządzie Lasów Państwowych. Jedynie w przypadku gdy umowa o nieodpłatne korzystanie z nieruchomości dotyczy lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości, podatnikiem podatku od nieruchomości pozostaje nadleśnictwo zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 kwietnia 2014 r. sygn. akt I SA/OI 273/14)

Reasumując. Powyższe jak najbardziej dotyczy lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości i nie ma tu żadnej wątpliwości, że to Nadleśnictwo winno być podatnikiem podatku od

nieruchomości z lokali mieszkalnym. Jednakże jeżeli chodzi o budynki gospodarcze (pozostałe) i grunty pod nimi to przepis art. 3 ust. 1 pkt. 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie przewiduje wyłączeń czy wyjątków w związku z powyższym za budynki gospodarcze (pozostałe) i grunty pod nimi obowiązek podatkowy przechodzi i ciąży na najemcy pod warunkiem, że ich posiadanie (przeniesienie) wynika z umowy najmu (dzierżawy) zawartej z właścicielem (tj. z jednostką organizacyjną lasów państwowych, działających w imieniu Skarbu Państwa).

Odpowiadając na zadane przez Wnioskodawcę pytania, Organ Podatkowy odpowiada, że podatnikiem podatku od nieruchomości za budynki gospodarcze i grunty przeznaczone do korzystania przez najemców, jest i będzie pracownik służby leśnej jako posiadacz, zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zdaniem Organu podatkowego stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe.

Pouczenie:

Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się na piśmie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego po uprzednim wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o jej wydaniu. Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego 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 tego wezwania. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał zaskarżoną decyzję. Niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę i inne podmioty wskazane w treści interpretacji zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Otrzymują:

- 1.
2. a/a
3. BIP.

  
mgr Andrzej Piotr Szychulski