

Pisz, 27.03.2013 r.

xxxxxxxxxx Sp. z o.o.

ul. xxxxxxxx

xxxxxxxxxx

Fn.310.3.2013

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego.

Burmistrz Pisza na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, 14c, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.) w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3, art. 3 ust.1 pkt 4 lit.a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)

postanawia

- uznać stanowisko strony za nieprawidłowe, stwierdzając, że podatnikiem podatku od nieruchomości w przedmiotowej sprawie jest xxxxx Sp. z o.o.

W dniu 11.02.2013 r. do tut. organu podatkowego wpłynął wniosek xxxxx Sp. z o.o. o wydanie interpretacji podatkowej w zakresie podatku od nieruchomości.

Strona przedstawiła swoje stanowisko:

W dniu 26.07.2012 r. pomiędzy xxxxx Sp. z o.o. a Jednostką Wojskową xxxx została zawarta umowa nr xxx na usługę eksploatacji systemu ciepłowniczego w xxxxx. W wyniku zawarcia tej umowy xxxxx Sp. z o.o. eksploatuje system ciepłowniczy w celu zaspokojenia potrzeb ciepłych budynków administrowanych przez Jednostkę Wojskową xxxx. System ciepłowniczy eksploatowany przez Spółkę xxxx nie został przyjęty na jej ewidencję księgową i nadal pozostaje w zasobie Skarbu Państwa, w trwałym zarządzie Rejonowego Zarządu Infrastruktury w Olsztynie. Dodatkowo umowa nr xxxx została zawarta z podmiotem, który nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Zdaniem strony xxxx Sp. z o.o. nie powinna podlegać obowiązkowi ponoszenia podatku od nieruchomości.

Po rozpatrzeniu wniosku Burmistrz Pisza zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 1a ust.1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to te, które są w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów pod jeziorami i zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Z przytoczonej definicji wynika jednoznacznie, że już sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę budynku, budowli lub gruntu skutkuje tym, że są one związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie ma więc znaczenia to, czy są one i w jakich celach wykorzystywane przez przedsiębiorcę. Ustawodawca w powołanej definicji przyjął bowiem, że jedyną przesłanką jest ich posiadanie przez przedsiębiorcę. Sam fakt objęcia we władanie przez przedsiębiorcę nieruchomości powoduje, że staje się on jej posiadaczem w rozumieniu art. 1a ust.1 pkt 3 ww. ustawy.

Zakres podmiotowy podatku od nieruchomości uregulowany jest w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten stanowi, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki

nieposiadające osobowości prawnej, będące: właścicielami nieruchomości i obiektów budowlanych; posiadaczami samoistnymi nieruchomości i obiektów budowlanych oraz użytkownikami wieczystymi gruntów.

Obowiązek podatkowy spoczywa także na posiadaczach nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Posiadanie to powinno wynikać z umowy zawartej z właścicielem lub Agencją Nieruchomości Rolnych, bądź też z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości. Również posiadanie bez tytułu prawnego gruntów, budynków i budowli stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego skutkuje przejściem obowiązku podatkowego na posiadacza. Jeżeli jednak wchodzi one w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub są w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe to obowiązek podatkowy ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Agencji Nieruchomości Rolnych i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Z powołanego przepisu wynika, że ustawodawca łączy obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości przede wszystkim z posiadaniem określonego tytułu prawnego do władania nieruchomością. Nie powinno być wątpliwości co do tego, że mówiąc o właścicielu, posiadaczu samoistnym, współwłaścicielu, użytkowniku wieczystym gruntów w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca posługuje się instytucjami właściwymi dla prawa cywilnego.

Wśród podatników podatku od nieruchomości prawodawca wskazuje także na „posiadaczy” nieruchomości i obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, nie precyzując przy tym o jakie „posiadanie” chodzi. Według Słownika języka polskiego „posiadaczem” jest ten, kto coś posiada, ma na własność jakąś rzecz, zaś słowo „posiadać” rozumiane jest jako mieć coś jako swoją własność, być właścicielem czegoś¹. W języku potocznym posiadanie kojarzone jest więc z prawem własności. Bez wątpienia przedmiotowy termin nie może być w ten sposób rozumiany na gruncie ww. ustawy. W związku z tym zasadne jest ustalenie znaczenia terminu „posiadanie” w oparciu o reguły wykładni systemowej zewnętrznej. W tym celu należy więc sięgnąć do cywilistycznego pojęcia „posiadania”.

Zgodnie z art. 336 Kodeksu cywilnego² 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 nie jest, zgodnie z dominującym w doktrynie stanowiskiem, prawem podmiotowym, lecz stanem faktycznym o dużej doniosłości prawnej. Koniecznym elementem posiadania, oprócz elementu faktycznego władztwa nad rzeczą, jest element psychiczny przejawiający się wolą władania rzeczą dla siebie.

Z powyższego wynika, że prawo cywilne wyróżnia dwa rodzaje posiadania – samoistne i zależne. Posiadanie zależne obejmuje węższy zakres władztwa nad rzeczą niż w przypadku posiadania samoistnego. Ustawodawca wyraźnie podkreśla, iż chodzi tu o władztwo nad cudzą rzeczą. W przypadku posiadania zależnego prawodawca posługuje się szeroką listą praw podmiotowych „z którymi łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą”. Ma ona charakter otwarty, co wynika z użycia w art. 336 k.c. zwrotu „inne prawo” do władania cudzą rzeczą. Do tych „innych praw” można zaliczyć np. użyczenie czy też trwały

¹ M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1979, tom II, s. 835.

² Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.) – dalej powoływany jako k.c.

zarząd uregulowany w ustawie o gospodarce nieruchomościami³ oraz ustawie o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (art. 34 – 37)⁴.

Tak więc posiadacze zależni, w tym również trwali zarządcy są podatnikami podatku od nieruchomości, o ile władają przedmiotami opodatkowania stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

W trakcie przeprowadzonego postępowania wyjaśniającego ustalono, iż działka nr xxx obręb xxxx widnieje w ewidencji gruntów i budynków jako własność Skarbu Państwa w trwałym zarządzie Ministerstwa Obrony Narodowej – Rejonowy Zarząd Infrastruktury w Olsztynie. Jak wynika ze składanych przez Rejonowy Zarząd Infrastruktury w Olsztynie deklaracji podatkowych na podatek od nieruchomości ww. działka gruntu była wykazywana przez RZI w Olsztynie. Działanie takie jest jak najbardziej prawidłowe – wynika to bezpośrednio z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit.a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Ponieważ umowa nr xxxx z dnia 26.07.2012 r. na usługę eksploatacji nie została zawarta pomiędzy xxxxx Sp. z o.o. a Rejonowym Zarządem Infrastruktury w Olsztynie lecz pomiędzy xxxxx Sp. z o.o. a Jednostką Wojskową xxxxx i ze strony Jednostki Wojskowej xxxxxx została podpisana przez xxxx i jednocześnie w tym samym dniu tj. 26.07.2012 r. został podpisany protokół zdawczo-odbiorczy, którym Jednostka Wojskowa xxxx przekazała xxx Sp. z o.o. nieruchomość o pow. 0,2691 ha oznaczoną w ewidencji gruntów jako część działki nr 2/48 (protokół ten ze strony Jednostki Wojskowej xxxx podpisał xxxxx) tut. organ podatkowy zwrócił się do xxxx Zarządu Rejonowego Zarządu Infrastruktury w Olsztynie xxx o wyjaśnienie w jakim charakterze ww. osoby z Jednostki Wojskowej xxx podpisały ww. umowę oraz protokół zdawczo-odbiorczy: czy działanie to było w imieniu Skarbu Państwa, czy też podpisanie tych dokumentów nie było działaniem w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa, ale samodzielnie na rzecz Jednostki Wojskowej xxxx.

Szef Rejonowego Zarządu Infrastruktury w Olsztynie złożył wyjaśnienie, że ”Jednostka Wojskowa xxxxx podpisując umowę nr xxxx z dnia 26.07.2012 r. z firmą xxxx sp. z o.o. na usługę eksploatacji systemu ciepłowniczego w xxxx, jak również protokół zdawczo-odbiorczy z przekazania nieruchomości stanowiącej część działki nr 2/48 działała jak najbardziej w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa”. Działanie to wynika z Rozkazu nr xxx Szefa Inspektoratu Wsparcia Sił Zbrojnych (organ nadrzędny dla RZI i WOG) z dnia 11.08.2011 r. w sprawie podziału kompetencji i zadań pomiędzy Wojskowymi Oddziałami Gospodarczymi i jednostkami wojskowymi realizującymi zadania z zakresu administrowania nieruchomościami i gospodarki sprzętem infrastruktury a Rejonowymi Zarządami Infrastruktury. Rozkaz ten został wydany na podstawie § 3 ust. 6 Szczegółowego zakresu działania Inspektoratu Wsparcia Sił Zbrojnych, stanowiącego załącznik Nr 1 do Zarządzenia Nr Z-1/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 10 lutego 2010 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania struktury organizacyjnej oraz siedziby Inspektoratu Wsparcia Sił Zbrojnych. Jednostka Wojskowa xxxxx podpisując ww. umowę oraz protokół zdawczo-odbiorczy działała w uzgodnieniu z Rejonowym Zarządem Infrastruktury w Olsztynie, który sprawuje trwały zarząd przedmiotową nieruchomością.

W analizowanym stanie faktycznym trwałym zarządcą nieruchomości i obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa jest Rejonowy Zarząd Infrastruktury w

³ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U z 2010 r., Nr 102, poz. 651 z późn. zm.)

⁴ Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r., poz. 1187 z późn. zm.).

Olsztynie.

W oparciu o szczegółowy zakres działania struktury organizacyjnej Inspektoratu Wsparcia Sił Zbrojnych oraz podziału kompetencji i zadań Wojskowych Oddziałów Gospodarczych i jednostek wojskowych należy jednak stwierdzić, że Jednostka Wojskowa xxxx podpisując umowę na eksploatację systemu ciepłowniczego w xxxx działała jako uczestnik złożonego podsystemu infrastruktury administrowania wojskowymi nieruchomościami. Tym samym należy uznać, iż podpisanie umowy nr xxxx z dnia 26.07.2012 r. pomiędzy xxxx sp. z o.o. a Jednostką Wojskową xxxx jest tożsame z tym, że umowa ta została popisana z trwałym zarządcą nieruchomości.

Jednostka Wojskowa xxx wskutek zawartej umowy eksploatacji przeniosła posiadanie nieruchomości na xxxx sp. z o.o. Wynika to w szczególności z § 3 przedmiotowej umowy oraz protokołu zdawczo-odbiorczego. Tym samym obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży od dnia 01.08.2012 r. na xxx sp. z o.o.

W art. 336 k.c. ustawodawca jako posiadaczy zależnych wskazuje bezpośrednio na użytkowników. Zasadniczym problemem jest jednak to, czy wskutek zawartej umowy z trwałym zarządcą obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości został przeniesiony na użytkownika.

Trwały zarząd, co zostało powyżej wspomniane, jest uregulowany w ustawie o gospodarce nieruchomościami oraz w ustawie o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa.

W ustawie o gospodarce nieruchomościami utrzymana została, w stanie zmodyfikowanym, istniejąca wcześniej instytucja zarządu jako forma prawna władania nieruchomością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego przez państwową lub komunalną jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Trwały zarząd, bo tak jest określana ta instytucja w obowiązującej ustawie, polega na możliwości korzystania z nieruchomości – w szczególności w celu prowadzenia działalności jednostki organizacyjnej, zabudowy, przebudowy i modernizacji obiektu budowlanego na nieruchomości będącej w zarządzie, oddania, za zgodą organu nadzorującego, nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę lub jej użyczenia. Trwały zarząd powstaje z mocy prawa lub jest ustanawiany w drodze decyzji właściwego organu, wydanej z urzędu (nowe jednostki) lub na wniosek istniejącej jednostki organizacyjnej.

Zawierane przez trwałego zarządcę umowy *de iure civili* są zawierane przez Skarb Państwa. Ten bowiem posiada zdolność prawną i w obrocie cywilnym występuje jako samodzielny uczestnik tego obrotu. Fakt, że trwały zarządca jest uprawniony do oddania przedmiotu trwałego zarządu w dzierżawę lub jej użyczenia nie oznacza przyznania temu zarządcy zdolności prawnej. Zdolność taka wynika bowiem z przepisów prawa cywilnego, które podmiotowość przyznają co do zasady osobom fizycznym oraz osobom prawnym. Zatem stroną umowy cywilnej dotyczącej nieruchomości i obiektów budowlanych Skarbu Państwa, a zawieranych przez trwałego zarządcę, jest Skarb Państwa jako właściciel tychże nieruchomości, przez co umowę taką należy traktować jako zawartą z właścicielem w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Trwały zarządca nie ma bowiem zdolności kontraktowej uwarunkowanej istnieniem zdolności prawnej. Zdolność prawną i zdolność sądową posiada Skarb Państwa jako osoba prawna. Tak więc Rejonowe Zarządy Infrastruktury pełnią funkcję reprezentanta interesów Skarbu Państwa i podejmują za nie czynności. Każda czynność takiej jednostki (nieposiadającej osobowości prawnej) jest czynnością Skarbu Państwa dokonaną w jego imieniu i na jego rzecz.

Jednostki te można traktować jako pełnomocników, a to z uwagi na to, że zawieranie przez nie umów wymaga uzyskania akceptacji organu nadzorującego. Pełnomocnikiem jest w takim przypadku kierownik jednostki organizacyjnej – osoba fizyczna mająca podmiotowość w stosunkach cywilnoprawnych.

W przedmiotowej sprawie umowa eksploatacji została zawarta przez Zastępcę Dowódcy xxxx reprezentującego Jednostkę Wojskową xxxx, który występuje jako pełnomocnik Skarbu Państwa. Działa on w granicach i na podstawie udzielonego pełnomocnictwa przez przełożonego, którym jest Skarb Państwa. Tym samym czynność prawna – zawarcie przez niego umowy pociąga za sobą skutki bezpośrednio dla mocodawcy. Jest ona zawarta bowiem w imieniu i na rzecz mocodawcy.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że jednostki organizacyjne – trwali zarządcy mogą wchodzić w stosunki cywilnoprawne, ale w istocie rzeczy działają na rzecz właściciela. W niniejszej sprawie stroną umowy jest Skarb Państwa reprezentowany przez Rejonowy Zarząd Infrastruktury w Olsztynie, który udzielił pełnomocnictwa xxxx. Władający nieruchomością xxxx sp. z o.o. ma więc umowę zawartą nie z trwałym zarządcą, ale osobą prawną – właścicielem nieruchomości, którym jest Skarb Państwa. Jest zatem – na mocy art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – podatnikiem podatku od nieruchomości jako posiadacz zależny mający umowę zawartą z właścicielem.

Wyjaśnić przy tym należy, iż xxxx sp. z o.o. umową nr xxxx z dnia 26.07.2012 r. jak również protokołem zdawczo-odbiorczym objęła w posiadanie do dnia 31.07.2015 r. sieci ciepłownicze, które według klasyfikacji środków trwałych stanowią budowle. Zgodnie z Uchwałą Nr XV/192/11 Rady Miejskiej w Piszcu z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie określenia wysokości stawek w podatku od nieruchomości (Dz.Urz.Woj.Warmińsko-Mazurskiego z 2012 r., poz. 94) stawka podatku od nieruchomości dla budowli wynosi 2 % ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust.1 pkt 3 i ust. 3-7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem art. 4 ust. 4-6 ww. ustawy stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Pouczenia

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie w terminie 30 dni po upływie terminu określonego w sposób poniższy za pośrednictwem Burmistrza Pisza.

Skargę, o której mowa wyżej można wnieść po:

1. uprzednim wezwaniu Burmistrza Pisza w terminie 14 dni od dnia w którym wnioskodawca dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji – do usunięcia naruszenia prawa.
2. doręczeniu ponownej odpowiedzi w tej sprawie Burmistrza Pisza; ponowna odpowiedź Burmistrza Pisza zostanie udzielona nie później niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania przez niego wezwania.

W przypadku gdy organ podatkowy nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, skargę wnosi się w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.