



# PREZYDENT MIASTA GLIWICE

PO.310.2.2022

Gliwice, 02.06.2022 r.

nr kor. UM.653222.2022



ul. Zwycięstwa 21  
44-100 Gliwice  
Tel. +48 32 231 30 41  
Fax +48 32 231 27 25  
boi@um.gliwice.pl  
**www.gliwice.eu**

*Godziny pracy Urzędu  
Miejskiego:*  
*poniedziałek - środa:*  
*8:00 - 16:00;*  
*czwartek: 8:00 - 17:00;*  
*piątek: 8:00 - 15:00*

## Prezydent Miasta

ul. Zwycięstwa 21  
44-100 Gliwice  
Tel. +48 32 239 11 82  
Fax +48 32 231 27 25  
pm@um.gliwice.pl

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j § 1, art. 14c ustawy z 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa (tekst jedn: Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 z późn. zm.), art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn: Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku Strony z dnia 19.04.2022 r. (data wpływu do tut. urzędu 19.04.2022 r.) o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości niniejszym:

### Organ podatkowy

- 1) Postanawia uznać za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy, który uważa, iż będąc trwałym zarządcą nieruchomości Skarbu Państwa jako jednostka budżetowa nie powinien być uznany za podatnika podatku od nieruchomości.
- 2) Stwierdza, iż wnioskodawca będąc trwałym zarządcą nieruchomości Skarbu Państwa, z tego tytułu jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

### Uzasadnienie

W dniu 19.04.2022 r., do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek złożony przez o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

### Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Stosownie do przepisu art. 24 ustawy o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach z dnia 14 lipca 1983 r. tj. z dnia 13 grudnia 2019 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 164) Minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego, w drodze rozporządzenia, tworzy

lub łączy archiwa państwowe oraz ustala ich siedziby i zasięg działania albo likwiduje archiwa państwowe, kierując się potrzebą zapewnienia prawidłowej organizacji archiwów państwowych przez dostosowanie ich liczby, charakteru, wielkości i właściwości miejscowej do ilości przechowywanych materiałów archiwalnych, a także racjonalnego gospodarowania środkami finansowymi oraz mieniem archiwów państwowych (ust. 1).

Archiwa państwowe podlegają Naczelnemu Dyrektorowi Archiwów Państwowych (ust. 2). Działalnością archiwów państwowych kierują dyrektorzy powoływani przez Naczelnego Dyrektora Archiwów Państwowych (ust. 3).

Wnioskodawca – utworzone zostało  
zarządzeniem Ministra Oświaty z dnia 17 grudnia 1946 r. w sprawie i działa na podstawie w/w ustawy o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach z dnia 14 lipca 1983 r., statutu, innych przepisów.

jako jednostka budżetowa posiada w trwałym zarządzie nieruchomość położoną w Gliwicach przy ul. Nieruchomość położona w Gliwicach przy ul. wykorzystywana jest w celach przewidzianych w ustawie o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach z dnia 14 lipca 1983 r. tj. z dnia 13 grudnia 2019 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 164).

**Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej  
zaistniałego stanu faktycznego przedstawia się następująco:**

Zdaniem wnioskodawcy w odniesieniu do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz do przedstawionego stanu faktycznego opisanego we wniosku należy wskazać, że archiwa państwowe jako jednostki budżetowe nie powinny być uznane za podatnika w zakresie podatku od nieruchomości w przypadku nieruchomości, które otrzymały w trwały zarząd albo które są użytkowane na podstawie umowy użytkowania. Archiwa państwowe nie posiadają bowiem nieruchomości, na podstawie innego tytułu prawnego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Takim tytułem bowiem nie jest trwały zarząd czy też użytkowanie.

Archiwa państwowe nie wykonują bowiem władztwa nad przekazanymi w drodze trwałego zarządu albo użytkowania nieruchomościami i obiektami dla siebie w sposób odpowiadający posiadaniu.

Z tego powodu archiwum państwowego nie można uznać za posiadacza udostępnionych na podstawie trwałego zarządu, a w rezultacie za podatnika podatku od nieruchomości.

### **Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy:**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

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

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.o.l. podatnikami 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, 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.

Archiwa państwowe jako jednostki budżetowe nie powinny być uznane za podatnika w zakresie podatku od nieruchomości w przypadku nieruchomości, które otrzymały w trwały zarząd albo które są użytkowane na podstawie umowy użytkowania. Archiwa państwowe nie posiadają bowiem nieruchomości, na podstawie innego tytułu prawnego, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Takim tytułem bowiem nie jest

trwały zarząd czy też użytkowanie. Archiwa państwowe nie wykonują bowiem władztwa nad przekazanymi w drodze trwałego zarządu albo użytkowania nieruchomościami i obiektami dla siebie w sposób odpowiadający posiadaniu.

Z tego powodu archiwum państwowe nie można uznać za posiadacza udostępnionych na podstawie trwałego zarządu, a w rezultacie za podatnika podatku od nieruchomości.

Kwestia czy podmiot publiczny – archiwum państwowe – dysponujący nieruchomością stanowiącą własność Skarbu Państwa w formule trwałego zarządu może być podatnikiem podatku od nieruchomości była przedmiotem sprzecznych interpretacji organów podatkowych. Jednakże w tym zakresie pojawiło się również kilka orzeczeń sądów administracyjnych, które stawały na stanowisku, iż podmiot publiczny (tutaj archiwum państwowe) 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. W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, trwały zarząd jest bowiem jedynie publicznoprawną formą władania nieruchomości przez określoną jednostkę organizacyjną. Przykładowo, w orzeczeniu z 29 listopada 2018 r. o sygn. II FSK3229/16 Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie dotyczącej trwałego zarządu sprawowanego przez Generalną Dyрекcję Dróg Krajowych i Autostrad uznał: „...Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad 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. Jak wskazuje się w doktrynie i orzecznictwie sądowym «trwały zarząd jest administracyjnoprawnym prawem podmiotowym (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 (por. W. Sobejko, *Charakter prawny instytucji trwałego zarządu oraz instytucji gospodarowania w ustawie o gospodarce nieruchomościami*, KPP 2000, nr 1, str. 83).

Tym samym zarządca w swojej merytorycznej działalności związanej z celem ustanowienia trwałego zarządu podporządkowany jest organowi nadrzędnemu – w tym przypadku ministrowi właściwemu do spraw transportu – a w zakresie korzystania z nieruchomości podporządkowany jest właścicielowi, czyli Skarbowi Państwa”.

Przepis art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. określa zakres podmiotowy podatku od nieruchomości uznając jako zasadę, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli mają określony tytuł prawny do nieruchomości lub obiektów budowlanych, tj. są ich właścicielami, posiadaczami samoistnymi, użytkownikami wieczystymi gruntów. Zasada ta doznaje wyjątku w przypadku nieruchomości i obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Podatnikami są w takich przypadkach posiadacze - chodzi tu przede wszystkim o posiadanie zależne, wynikające z umów zawartych z właścicielem lub Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa, innego tytułu prawnego lub bez niego. Instytucja trwałego zarządu nieruchomości została uregulowana w rozdziale 5 działu II ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2015 r. poz. 782 ze zm., dalej: "GospNierU"). Stosownie do art. 43 ust. 1 GospNierU trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Natomiast z art. 43 ust. 5 GospNierU wynika, 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. Pomimo zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w znacznej mierze aktualne pozostają rozważania zawarte w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 sierpnia 1996 r. (FPK 9/96), dotyczące charakteru prawnego zarządu sprawowanego przez państwowe lub samorządowe jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. W uchwale tej wskazano m.in., że jednostki takie wyłącznie reprezentują interes Skarbu Państwa, bądź gminy, a wszelkie ich czynności dokonywane są wyłącznie w imieniu związku publicznoprawnego i na jego rzecz. Również w wyroku z dnia 11 lipca 2017 r. o sygn. akt II FSK 2154/15, sąd wskazał, że Generalny

Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad nie jest posiadaczem nieruchomości położonych w graniach 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*. Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad nie stał się bowiem z tytułu powierzenia mu w trwały zarząd nieruchomości Skarbu Państwa posiadaczem jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym. Naczelny Sąd Administracyjny wywiódł powyższą tezę z analizy przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o *gospodarce nieruchomościami* (Dz. U. z 2021 r. poz. 1899) – wskazując, że stosownie do art. 43 ust. 1 tej ustawy, trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Natomiast z art. 43 ust. 5 ustawy wynika, 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. Art. 45 ust. 1 tej ustawy przewiduje, że trwały zarząd ustanawiany jest w drodze decyzji. Użytkowanie tych nieruchomości realizowane jest zgodnie z zasadami ogólnymi, ustanowionymi w ustawie o *gospodarce nieruchomościami*.

Ponadto, w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 9 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Łd 20/19, sąd wskazał, że „czynności zarządu mieniem Skarbu Państwa wykonywane przez trwałego zarządcę, tj. jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej (w tym zawarcie umowy dzierżawy) – uznać należy za czynności samego Skarbu Państwa”. W wyroku z dnia 27 stycznia 2022 r., III FSK 4430/21 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że podatnikiem podatku od nieruchomości w sytuacji określonej w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych będzie podmiot, który zawarł umowę ze Skarbem Państwa, bądź też posiada nieruchomość na podstawie innego tytułu prawnego jako posiadacz zależny. Jeżeli natomiast zawarta umowa wskazuje na to, że nie przeniesiono na taki podmiot posiadania, któremu można przypisać cechę posiadania zależnego, lecz ma on jedynie prawo korzystania z nieruchomości Skarbu Państwa w zakresie odpowiadającym posiadaniu służebności, nie będzie mógł

być on uznany za podatnika tego podatku (podobnie wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2022 r., III FSK 3888/21, wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2022 r., III FSK 2894/21. Podatnikiem podatku od nieruchomości, w sytuacji określonej w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a stawy o podatkach i opłatach lokalnych, będzie zatem podmiot, który zawarł umowę ze Skarbem Państwa, bądź też posiada nieruchomość na podstawie innego tytułu prawnego, jako posiadacz zależny. Jeżeli natomiast zawarta umowa wskazuje, że nie przeniesiono na taki podmiot posiadania, któremu można przypisać cechę posiadania zależnego, lecz ma on jedynie prawo korzystania z nieruchomości Skarbu Państwa w zakresie odpowiadającym posiadaniu służebności, nie będzie mógł on być uznany za podatnika tego podatku – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 maja 2021 r., III FSK 3410/21.

Archiwum państwowe nie włada nieruchomościami jako posiadacz lecz jako dzierżyciel co wyłącza ją z kręgu posiadaczy zależnych w rozumieniu art. 338 i art. 336 k.c. w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*.

W świetle powyższego stanowiska, archiwum państwowe dysponujące nieruchomością na podstawie oddania jej w trwały zarząd nie może być podatnikiem podatku od nieruchomości – nie staje się bowiem posiadaczem nieruchomości należącej do Skarbu Państwa (wykonuje jedynie uprawnienia płynące z własności państwowej). Wynika to zarówno z pozycji ustrojowej Archiwum Państwowego, które są jednostkami budżetowymi i działają jako *statio fisci* Skarbu Państwa w zakresie powierzonym im w trwały zarząd nieruchomości, jak również charakteru instytucji trwałego zarządu.

Jednocześnie we wniosku wskazano, że inne Archiwa państwowe również złożyły bądź będą składać podobne wnioski o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

**W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:**

- czy \_\_\_\_\_ jest podatnikiem podatku od nieruchomości w sytuacji gdy włada nieruchomością na podstawie oddania jej w trwały zarząd, a która to nieruchomość należy do Skarbu Państwa?

### **Stanowisko organu podatkowego wraz z uzasadnieniem:**

Po zapoznaniu się z argumentacją przedstawioną przez Stronę oraz opisanym stanem faktycznym, organ podatkowy dokonał następującej oceny prawnej.

Zgodnie z art. 336 Kodeksu cywilnego zwanej dalej 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).

W art. 43 ustawy o gospodarce nieruchomościami zwanej dalej u.o.g.n. wskazano, że trwały zarząd jest formą władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną.

Oznacza to, iż jednostka organizacyjna ma prawo do korzystania z nieruchomości oddanej w trwały zarząd, a w szczególności do:

- 1) korzystania z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania,
- 2) zabudowy, odbudowy, rozbudowy, nadbudowy, przebudowy lub remontu obiektu budowlanego na nieruchomości, zgodnie z przepisami Prawa budowlanego, za zgodą organu nadzorującego,
- 3) oddania nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę albo użyczenie na czas nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd.

Mając powyższe na uwadze wskazać należy, iż wnioskodawca włada posiadaną nieruchomością oddaną mu w trwały zarząd.

Jak wskazuje się w doktrynie i orzecznictwie sądowym, „trwały zarząd jest administracyjnoprawnym prawem podmiotowym (zespołem uprawnień) jakie uzyskuje jednostka administracyjna administracji publicznej w drodze charakterystycznej dla działania administracji czynności tj. wydania decyzji administracyjnej 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” (W. Sobejko - Charakter prawny instytucji trwałego zarządu oraz instytucji gospodarowania w ustawie o gospodarce nieruchomościami) „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2000, nr 1.



Trwały zarząd powstaje z mocy prawa lub jest ustanawiany w drodze decyzji właściwego organu, wydanej z urzędu lub na wniosek istniejącej jednostki organizacyjnej.

Na mocy art. 50 ustawy o gospodarce nieruchomościami do trwałego zarządu w sprawach nieuregulowanych w ustawie stosuje się odpowiednio przepisy K.c. o użytkowniku.

Zgodnie natomiast z art. 336 K.c. użytkownik jest posiadaczem zależnym.

Przechodząc do wykładni art. 3 ust 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwanej dalej u.p.o.l. należy zauważyć, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest osoba fizyczna, prawna lub jednostka organizacyjna, która objęła w posiadanie nieruchomość bezpośrednio od właściciela w przedmiotowej sprawie od Skarbu Państwa.

Takie uregulowanie oznacza, iż podatnikiem będzie podmiot, któremu właściciel przekazał nieruchomość w posiadanie.

Definiując trwały zarząd na gruncie przepisów prawa podatkowego należy uznać, iż jest on posiadaniem wykonywanym w ramach przyznaných uprawnień, i jest przykładem innego tytułu prawnego, o którym mowa w art. 3 ust 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., wywiedzionego od właściciela.

Zatem oddanie nieruchomości w trwały zarząd powoduje, że zarządca staje się posiadaczem przedmiotu opodatkowania. Ustanowienie trwałego zarządu w drodze decyzji lub innej formie prawnej uznać należy za inny tytuł prawny w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. i oznacza, iż podatnikiem jest jednostka organizacyjna.

Jednocześnie należy stwierdzić, iż jednostka budżetowa Skarbu Państwa posiada w świetle art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podmiotowość prawnopodatkową w zakresie podatku od nieruchomości, a w związku powyższym nie ma znaczenia, że w obrocie cywilnym nie może występować jako samodzielny uczestnik.

Autonomia prawa podatkowego uzasadnia bowiem pominięcie regulacji prawa cywilnego w tych kwestiach, które unormowane są przez przepisy podatkowe.

W konsekwencji podmiot, na rzecz którego Skarb Państwa ustanowił trwały zarząd nieruchomości jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Ustanowienie trwałego zarządu jest bowiem tytułem uprawniającym jednostkę organizacyjną do objęcia nieruchomości, stanowiącej własność Skarbu Państwa w posiadanie.

### **Pouczenie:**

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, 44-100 Gliwice za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm. – dalej p.p.s.a.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 p.p.s.a.) na adres Prezydenta Miasta Gliwice, ul. Zwycięstwa 21, 44-100 Gliwice, lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Urzędu Miasta Gliwice na platformie ePUAP (art. 54 § 1a p.p.s.a.), w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu niniejszej interpretacji – tj. aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 p.p.s.a.).

W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 p.p.s.a.).

Z up. Prezydenta Miasta  
Naczelnik Wydziału Podatków i Opłat  
Alicja Knyps

/- podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym//

Otrzymują:

- 1) Adresat
- 2) a/a.