

Zn. spr.: F-322-54/13

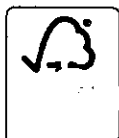
GOSPODARSTWA LEŚNEGO Państwa		Nr 17123		OR
B	WPLYNEŁO			PK
ZB	KANCELARIA OGÓLNA			ZP
AB	i. zam.	2013-06-14		BZ
PU				GK
OPS				RG
SG	SK	SO	USC	BR
Biuro z Sulechowa Plac Ratuszowy 6 66-100 Sulechów				

17.06.2013

Wniosek  
o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art.14 j § 1, w związku z art. 15 § 2, art. 16 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa (t. j. w Dz. U. z 2012r., poz.749 z późn. zm.) i z art. 1 c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. w Dz. U. z 2010r., Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) wnoszę o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie ustalenia, kto będzie podatnikiem podatku od nieruchomości, gdy <sup>o</sup>wa, jako właściciel nieruchomości, na której posadowiony jest wolno stojący budynek mieszkalny jednorodzinny w rozumieniu art. 3 pkt 2 a ustawy z dnia 7 lipca 1994r. – Prawo budowlane (t.j. w Dz. U. z 2010r. Nr 23, poz. 1623 z późn. zm.) zawrze z osobą fizyczną umowę najmu, bądź umowę bezpłatnego korzystania z lokalu mieszkalnego (zbliżoną do umowy użyczenia) znajdującego się w takim budynku lokalu mieszkalnego niestanowiącego odrębnej nieruchomości, przy czym najem (bezpłatne korzystanie) nie obejmie gruntu i całego budynku mieszkalnego.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 12.01.1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, będące posiadaczami nieruchomości lub ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości. Ponadto, zgodnie z art. 3 ust. 2 cyt. ustawy o podatkach..., obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe ciąży na jednostkach organizacyjnych



..., faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, umowy zawarte z ... i z innymi jednostkami organizacyjnymi ... raktuje się - w sensie prawa - jako umowy zawarte ze ... , którego majątkiem jednostki te zarządzają (art. 32 ust. 1 i 2, art.33 ust. 3 pkt 1, art. 34 pkt 1 i art. 35 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 września 1991r. o lasach (t.j. w Dz. U. z 2011r., Nr 12, poz. 59 z późn. zm.).

Przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęcia „lokal mieszkalny”. Niewątpliwie jednak, zdaniem ..., lokal mieszkalny zawsze będzie usytuowany w budynku mieszkalnym, a wynika to z treści art. 3 pkt 2a ustawy z dnia 7.07.1994r. – Prawo budowlane. Przepis ten stanowi, że w budynku mieszkalnym jednorodinnym, także wolno stojącym, można wydzielić nie więcej, niż dwa lokale mieszkalne albo nie więcej, niż jeden lokal mieszkalny i lokal użytkowy o powierzchni nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku. Tak więc, zdaniem ..., uwzględniając sformułowaną w art. 353<sup>1</sup> Kc zasadę swobody umów, ... mogą wynajmować (oddać do bezpłatnego korzystania) osobom fizycznym w ramach umów lokal mieszkalny znajdujący się w jednolokalowym budynku mieszkalnym, bez gruntu, który to grunt pozostaje w dyspozycji ..., a najemca (bezpłatnie korzystający) może z tego gruntu również korzystać.

Zdaniem ... ponieważ przedmiotem umowy byłaby część nieruchomości w postaci lokalu mieszkalnego wynajętego (oddanego do bezpłatnego korzystania) osobie fizycznej, ten sam przepis określa, że obowiązek podatkowy od lokalu mieszkalnego obciąża ... (Dz. U. z 2013r., poz. 465). Prezentowany powyżej pogląd jest zbieżny z wykładnią prof. Leonarda Etela zawartą w komentarzu do art. 1 ustawy z dnia 30 października 2002r. o podatku leśnym (tekst jednolity Dz. U. z 2013r., poz. 465) *Wydawnictwo Wolters Kluwer, Podatek rolny, Podatek Leśny, Komentarz, Warszawa 2012*). Jak się wydaje, takie też stanowisko zajął Minister Finansów w Interpretacji ogólnej Nr PL/LS/833/89/APQ/12/223 z dnia 19.10.2012r. w sprawie ustalenia podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku od nieruchomości stanowiących własność ... twa będących w zarządzie ... udostępnianych w drodze umowy pracownikom Służby Leśnej do bezpłatnego korzystania (Dz. Urz. M.F. z 2012 r., poz. 50). W interpretacji tej wskazano, że odwołując się do potocznego rozumienia pojęcia – lokal mieszkalny postrzegany jest jako część budynku (trwale wydzielony fragment nieruchomości, którą jest budynek

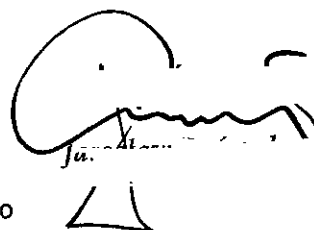
mieszkalny, służący do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych co najmniej jednej osoby). W związku z powyższym, na potrzeby interpretacji art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy, należy – zdaniem Ministra Finansów – przyjąć rozumienie pojęcia lokalu mieszkalnego jako części budynku, a wyjątek określony w tym przepisie dotyczy lokalu mieszkalnego w określonym wyżej znaczeniu i nie ma on zastosowania do innego rodzaju nieruchomości pełniących funkcje mieszkalne, w szczególności do budynków mieszkalnych, niezależnie od tego, czy stanowią one odrębną nieruchomość.

Co prawda, z interpretacji ogólnej Ministra Finansów można wyciągnąć wnioski także w przedmiocie niniejszego zapytania, jednak interpretacja ogólna formalnie odnosi się tylko do mieszkań bezpłatnych przysługujących pracownikom Służby Leśnej z mocy art. 46 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28.09.1991r. o lasach. A ponieważ pytanie dotyczy również najmu lokali mieszkalnych, to chociaż sama nazwa rodzaju umowy stanowiącej tytuł prawny do lokalu mieszkalnego nie ma znaczenia prawnego ( w świetle ustawy podatkowej są to, zdaniem I równorzędne tytuły prawne), to uprawnienie do wydawania interpretacji indywidualnych zastrzeżono wyłącznie dla właściwych organów podatkowych. Mając powyższe na uwadze wystosowano niniejszy wniosek. Do wniosku I załącza przykładowe wzory przyszłych umów najmu lokalu mieszkalnego i korzystania z bezpłatnego lokalu mieszkalnego przy czym w obu przypadkach chodzi o lokale znajdujące się w jednolokalowym budynku mieszkalnym, z zastrzeżeniem, że przedmiotem umowy nie jest grunt (nieruchomość). Ponadto w umowach o bezpłatne korzystanie zamieszczona jest informacja, że w budynku znajduje się nieobjęta umową kancelaria leśniczego.

Zgodnie z art. 14 b § 4, w związku z art. 14 j § 3 ustawy z dnia 29.08.1997r. – Ordynacja podatkowa, oświadczam pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objętego wnioskiem w dniu złożenia niniejszego wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postępowaniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Załączniki:

- projekt umowy najmu lokalu mieszkalnego
- projekt umowy bezpłatnego korzystania z lokalu mieszkalnego



The image shows a handwritten signature in black ink, which appears to be 'J. A. ...'. Below the signature is a rectangular stamp, partially obscured by the signature, with some illegible text inside.

Nr sprawy: FN.VI.3120.2.00012.2013

ul. ...  
66-100

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Sulechowa na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b i 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 roku, poz. 749 z późn. zm.) stwierdza, że stanowisko ... – przedstawione we wniosku z dnia 14 czerwca 2013 roku Nr Zn.F-322-54/13 o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie obowiązku określenia podatnika podatku od nieruchomości w przypadku wynajęcia lub nieodpłatnego udostępnienia do korzystania, przez jednostkę organizacyjną ... okalu mieszkalnego nie stanowiącego odrębnej nieruchomości – **za prawidłowe** tj. podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku wynajęcia lub nieodpłatnego udostępnienia do korzystania, przez jednostkę organizacyjną ... i, lokalu mieszkalnego nie stanowiącego odrębnej nieruchomości, pozostanie jednostka organizacyjna

### Uzasadnienie

#### Stan faktyczny:

... w zwróciło się do Burmistrza Sulechowa o udzielenie interpretacji podatkowej w przedmiocie odpowiedzi na pytanie kto będzie podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku zawarcia przez ... w (jako wynajmującego) umowy najmu lokalu mieszkalnego z osobą fizyczną lub umowy bezpłatnego korzystania z lokalu mieszkalnego, nie stanowiącego odrębnej nieruchomości, przy czym najem (bezpłatne korzystanie) nie obejmuje gruntu i całego budynku mieszkalnego. ... wskazuje, iż w umowach o bezpłatne korzystanie we wskazanym budynku znajduje się nieobjęta umową kancelaria leśniczego.

#### Stanowisko Strony:

(...) cyt: „Zadaniem ... uwzględniając sformułowaną w art. 353 Kc zasadę swobody umów ... mogą wynajmować (oddawać do bezpłatnego korzystania) o osobom fizycznym w ramach umów lokal mieszkalny znajdując się w jednolokalowym budynku

mieszkalnym, bez gruntu, który to grunt pozostaje w dyspozycji a najemca (bezpłatnie korzystający) może z tego gruntu również korzystać. Zdaniem I a, ponieważ przedmiotem umowy najmu byłaby część nieruchomości w postaci lokalu mieszkalnego wynajętego (oddanego do bezpłatnego korzystania) osobie fizycznej, ten sam zapis określa, że obowiązek podatkowy od lokalu mieszkalnego obciąża (...).

#### **Uzasadnienie prawne:**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawa nie wyodrębnia zatem lokalu mieszkalnego (użytkowego) jako odrębnego przedmiotu opodatkowania. Lokale mieszkalne podlegają zatem opodatkowaniu jako części budynków. Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej **będące 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 Własności Rolnej Skarbu Państwa lub innego tytułu prawnego, z **wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości**,
- b) bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust.2.

Art. 3 ust. 2 ustawy stanowi natomiast, że 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 Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa i jednostkach organizacyjnych I, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Należy jednocześnie podkreślić, że zawarcie przez I (jako jednostkę organizacyjną Państwowego Gospodarstwa Rolnego Lasy Państwowe) umowy w przedmiocie udostępnienia określonej nieruchomości osobie trzeciej traktowane jest jako zawarcie umowy przez sam I a (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 14 października 1994 r., III CZP 16/94).

Jak z powyższego wynika, co do zasady zawarcie umowy przenoszącej posiadanie pomiędzy I wa lub jednostką samorządu terytorialnego a osobą trzecią przenosi obowiązek podatkowy na posiadacza zależnego (osobę trzecią). Wyjątkiem od powyższej zasady jest zawarcie umowy przenoszącej posiadanie na osobę fizyczną lokalu mieszkalnego niestanowiącego odrębnej własności (tj. nie wyodrębnionego prawnie zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o własności lokali). W przypadku rzeczonych lokali mieszkalnych obowiązek podatkowy w dalszym ciągu spoczywał będzie na właścicielu.

Ustawa nie definiuje pojęcia "lokalu mieszkalnego" w rozumieniu przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4

ustawy. W ustawodawstwie znajduje się jednak szereg definicji owego pojęcia. I tak:

- a) Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 ustawy o własności lokali, samodzielnym lokalem mieszkalnym jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Może on stanowić odrębny przedmiot własności, jeżeli jest wyodrębniony z nieruchomości.
- b) W art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2005 r. Nr 31, poz. 266, z późn. zm.), lokal (mieszkalny) został określony jako lokal służący do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych.
- c) W art. 3 pkt 2a ustawy z dnia 07 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.) wskazano, że pod pojęciem budynku mieszkalnego jednorodzinnego - należy rozumieć budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30 % powierzchni całkowitej budynku.

Jak z powyższego wynika, nie ma jednej definicji lokalu mieszkalnego. Należy jednak zwrócić uwagę na kilka okoliczności. Kryterium samodzielności lokalu ma znaczenie tam, gdzie w rachubę wchodzi formalne wyodrębnienie lokalu jako odrębnego przedmiotu praw rzeczowych (ustawa o własności lokali, podobne uregulowania dotyczące spółdzielczych praw do lokalu). Definicje akcentujące ową samodzielność jawią się zatem jako nieprzydatne w kontekście sformułowań art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy gdzie mowa jest wprost o niewyodrębnionym lokalu mieszkalnym. Skoro wyłączenie przeniesienia obowiązku podatkowego dotyczy niewyodrębnionego „lokalu mieszkalnego”, analizowanie kwestii jego samodzielności w bryle budynku jawi się jako nieuzasadnione. Jednocześnie z przywołanej definicji zawartej w ustawie Prawo budowlane wynika, że w budynku jednorodzinnym wydzielić można nie więcej niż dwa lokale mieszkalne. Tym samym ustawodawca dopuszcza niejako istnienie w budynku jednorodzinnym jednego lokalu mieszkalnego (nie więcej niż dwa, a więc również jeden). Ustawa o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego w ogóle nie odnosi się do formalnego wyodrębnienia lokalu, lecz kładzie nacisk jedynie na funkcję mieszkaniową. Zdaniem opiniującego powyższe oznacza, że pojęcie "lokalu mieszkalnego" rozumieć należy jako lokal przeznaczony na cele mieszkalne. Nie ma większego znaczenia fakt rozwiązań architektonicznych (budynek wielorodzinny czy jednorodzinny, rodzaj zabudowy itp.).

W takim też rozumieniu ustawodawca użył pojęcia "lokal mieszkalny" w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy. Chodzi zatem o lokal (zespół pomieszczeń) przeznaczony do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych.

W realiach niniejszej sprawy wnioskodawca zamierza udostępnić lokal znajdujący się w

budynku (obejmujący całość lub część powierzchni użytkowej) pracownikom i osobom trzecim lub osobom trzecim na podstawie umowy określonej w przepisach rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 17 grudnia 2009 r. w sprawie określenia stanowisk w tej, na których zatrudnionym pracownikom przysługuje bezpłatne mieszkanie albo równoważnik pieniężny, oraz sposobu i trybu przyznawania i zwalniania tych mieszkań, a także ustalania i wypłaty równoważnika pieniężnego (Dz. U. z 2009 r. Nr 221, poz. 1751) lub na podstawie umowy najmu. W każdym zatem przypadku podstawą udostępnienia lokalu mieszkalnego pracownikom

lub osobom trzecim ma być umowa. Tym samym zachodzi okoliczność wskazana w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy, tj. wyjątek obejmujący zawarcie przez osobę fizyczną umowy, której treścią jest przeniesienie posiadania lokalu mieszkalnego nie stanowiącego odrębnego przedmiotu własności. Tym samym należy uznać, że zawarcie umowy nie spowoduje przeniesienia obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

Obowiązek podatkowy spoczywać będzie zatem w dalszym ciągu na wnioskodawcy. Zwraca się uwagę, że zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie - ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa<sup>(3)</sup> i jednostkach organizacyjnych i faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi. Należy uznać, że zawarcie wskazanych wyżej umów nie pozbawia jednostek organizacyjnych ich faktycznego władztwa nad rzeczą. Wypada podkreślić, że zgodnie z art. 337 k.c. posiadacz samoistny nie traci posiadania przez to, że oddaje drugiemu rzecz w posiadanie zależne. I pozostają zatem (w imieniu i a) posiadaczem samoistnym przedmiotowych lokali.

Wprawdzie w wyroku z dnia 28 maja 2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (III SA/Wa 2321/12) stwierdził, że pracownicy służby leśnej, którzy korzystają z udostępnionych im przez i mieszkań i domów, muszą regulować podatek od nieruchomości, lecz tutejszy organ podatkowy nie zgadza się z powyższym stanowiskiem. Z relacji z powyższego postępowania (nie sporządzono uzasadnienia wyroku) wynika, że sąd położył nacisk na okoliczność faktycznego władztwa jednostek organizacyjnych (art. 3 ust. 2 ustawy), które rzekomo miałyby ustawać w związku z zawarciem umowy przenoszącej posiadanie. W konkluzji sąd miał stwierdzić, że brak faktycznego władztwa oznacza, że owe jednostki organizacyjne nie będą podatnikami podatku od nieruchomości. Ze stanowiskiem takim nie można się zgodzić. Pomijając fakt, że zgodnie z art. 337 k.c. posiadacz samoistny nie traci posiadania przez oddanie rzeczy w posiadanie zależne (a więc zachowuje władztwo samoistne) należy zwrócić uwagę, że w okolicznościach wskazanych w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy przeniesienie posiadania wiąże się w każdym przypadku z zawarciem umowy. Jednakże ustawodawca wyraźnie wyłączył przejście obowiązku podatkowego na osoby fizyczne, które w drodze umowy uzyskały posiadanie lokali mieszkalnych nie stanowiących odrębnych przedmiotów

własności. Stanowisko wyrażone przez sąd w powyższej sprawie jest zatem nie do pogodzenia z treścią art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) *in fine* ustawy. Rozbieżność ową najwyraźniej widać w odniesieniu do lokali mieszkalnych znajdujących się w zasobie Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa (Agencji Nieruchomości Rolnych), do której również w art. 3 ust. 2 ustawy odnosi się przesłanka "faktycznego władztwa". Gdyby iść tokiem rozumowania sądu (o obowiązku podatkowym jednostek organizacyjnych Agencji decyduje faktyczne władztwo, które ustaje w chwili zawarcia umowy), wyjątek przewidziany w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy nie mógłby nigdy zajść. Tymczasem przepisy należy interpretować w taki sposób, aby możliwe było ich stosowanie.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego należy stwierdzić, iż podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku wynajęcia lub nieodpłatnego udostępnienia do korzystania, przez jednostkę organizacyjną I ..... skalu mieszkalnego nie stanowiącego odrębnej nieruchomości, pozostanie jednostka organizacyjna I .....**

**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 Gorzowie Wielkopolskim 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* – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA 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 (art. 53 § 2 ww. ustawy). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy).

Marcin Badura  
radca prawny  
PE-2475/08

SKARBNIK GMINY

Irena Kohler

Sp. Inspektor  
ds. podatku od nieruchomości  
- osoby prawne

Adriana Birszel

BURMISTRZ  
Roman Kąkowski