

DE.310.1.2013

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art.14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia _____ (data wpływu _____) w sprawie udzielenia indywidualnej interpretacji co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego.

Pismem z dnia _____ (data wpływu _____) Nadleśnictwo _____ wystąpiło o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Wniosek dotyczył regulacji prawnych w zakresie podatku od nieruchomości i podatku leśnego.

Organ podatkowy w dniu 15 listopada 2013 r. wezwał wnioskodawcę do złożenia oświadczenia. W dniu 19 listopada 2013 r. zostało złożone oświadczenie, że elementy stanu faktycznego objętego wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia 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 istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Wnioskodawca przedstawił istniejący stan faktyczny oraz własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego.

Stan faktyczny przedstawiony przez podatnika:

Podatek od nieruchomości:

1. W dniu _____ umową Nr _____, nieruchomość zabudowana Skarbu Państwa w zarządzie _____ oddana leśniczemu do bezpłatnego użytkowania. Nieruchomość położona jest w Gminie _____, obręb _____, działka ewidencyjna _____.

, adres

Zgodnie z umową pracownik ma prawo do bezpłatnego korzystania z mieszkania oraz przynależnych budynków gospodarczych i nieruchomości gruntowej - podwórka o pow.

W budynku mieszkalnym oprócz lokalu mieszkalnego służącego zaspokajaniu potrzeb bytowych leśniczego i jego rodziny wydzielona jest kancelaria leśnictwa o powierzchni , składająca się z poczekalni, sanitariatu i pokoju biurowego. Kancelaria posiada oddzielne wejście.

Tak powstałe dwa lokale (mieszkalny i kancelaria) nie posiadają odrębnych KW. Zgodnie z ustawą o własności lokali z dnia 24 czerwca 1994 r., lokale te nie stanowią odrębnych nieruchomości. Na nieruchomości jest dwóch posiadaczy, mieszkania używa leśniczy oraz nadleśnictwo, które jest zarządcą całej nieruchomości, a zarazem posiadaczem kancelarii (dokonuje opłat za energię elektryczną, internet, oraz przyznaje deputat drewna na ogrzanie kancelarii). W skład siedliska opisanego powyżej oprócz budynku mieszkalnego wchodzi cztery budynki gospodarcze. W jednym z budynków gospodarczych wydzielono trwałymi ścianami magazynek leśnictwa o powierzchni , na podstawie art. 7 pkt. 4a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych jest on zwolniony z podatku od nieruchomości jako służący gospodarce leśnej. Według Nadleśnictwa w opisanej sytuacji leśniczy ma ograniczone prawo korzystania z mieszkania, podwórka i budynków gospodarczych.

2. Przedmiotem umów jest nieruchomość zabudowana Skarbu Państwa w zarządzie Nadleśnictwa , położona w Gminie , obręb , działka ewidencyjna nr , adres: , składająca się z budynku mieszkalnego dwulokalowego. Jeden z lokali oddany jest leśniczemu do bezpłatnego używania. Zgodnie z umową nr /z dn. , pracownik ma prawo do bezpłatnego korzystania z mieszkania oraz przynależnych budynków gospodarczych i nieruchomości gruntowej - podwórka o powierzchni . W lokalu mieszkalnym leśniczego służącym zaspokajaniu potrzeb bytowych leśniczego i jego rodziny wydzielone jest pomieszczenie na kancelarię leśnictwa, o powierzchni (jeden pokój), nie posiadające oddzielnego wejścia oraz nie posiadające odrębnej KW i nie stanowiący odrębnej nieruchomości (zgodnie z ustawą o własności lokali z dnia 24 czerwca 1994 roku). Nie ma rozdziału mediów na lokal mieszkalny i kancelarię, wszystkie opłaty ponosi leśniczy. Drugi lokal z oddzielnym wejściem usytuowany na poddaszu budynku, wynajęty został na podstawie umowy najmu osobie obcej dla LP. Oba lokale nie stanowią wyodrębnionych nieruchomości - nie posiadają KW. Księga wieczysta założona jest na całą wielohektarową

nieruchomość, w której to zawiera się opisania nieruchomości. Podatek od nieruchomości od lokalu na poddaszu, którego najemcą jest osoba obca cedowany został na najemcę.

W skład siedliska opisanego powyżej oprócz budynku mieszkalnego wchodzi trzy budynki gospodarcze. W jednym z budynków gospodarczych wydzielono trwałymi ścianami magazynek leśnictwa o powierzchni [] na podstawie art. 7 pkt. 4a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych jest on zwolniony z podatku od nieruchomości jako służący gospodarce leśnej. Według nadleśnictwa w opisanej sytuacji leśniczy ma ograniczone prawo korzystania z mieszkania, podwórka i budynków gospodarczych.

3. W budynku biurowym nadleśnictwa położonym przy ul. [] działka ewidencyjna nr [], wydzielone jest mieszkanie o powierzchni [] które na podstawie umowy najmu jest wynajęte emerytowi LP. Nadleśnictwo cedowało podatek od nieruchomości na najemcę.

4. Przedmiotem umowy jest nieruchomość zabudowana Skarbu Państwa będąca w zarządzie Nadleśnictwa [] oddana nadleśniczemu do bezpłatnego używania. Nieruchomość położona jest w Gminie [] pow. [] działka ewidencyjna nr [] adres: []

Zgodnie z umową pracownik ma prawo do bezpłatnego korzystania z przynależnych budynków gospodarczych i nieruchomości gruntowe - podwórka. Cała powierzchnia użytkowa budynku mieszkalnego służy tylko zaspokojeniu potrzeb bytowych rodziny.

Powierzchnia gruntu objęta umową wynosi [] Są to grunty leśne Ls o pow. [] oraz użytek rolny Ps [] Podatek od nieruchomości, leśny oraz rolny na chwilę obecną płaci nadleśnictwo. Nieruchomość jest nieruchomością wyodrębnioną i posiada założoną księgę wieczystą.

Podatek leśny.

Nieruchomość gruntowa - podwórka opisane w umowach z leśniczymi i nadleśniczym sklasyfikowana są w powszechnej ewidencji i umowach jako Ls lub jako Ls i Ps.

I. Stanowisko podatnika w sprawie:

Prowadzenie działalności leśnej przez leśniczych nie jest w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prowadzeniem działalności gospodarczej. Kancelarie w myśl art. 2 pkt 2 w/w ustawy jako część budynku mieszkalnego (bo tak budynki leśniczówek

są sklasyfikowane w powszechnej ewidencji) winny być opodatkowane stawką w wysokości jak za budynki mieszkalne i nie podlegają zwolnieniu na podstawie art. 7 pkt 4 lit a ustawy z dn. 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.).

W związku z powyższym wnioskodawca we wniosku zadał pytanie, czy kancelaria usytuowana w budynku mieszkalnym (z oddzielnym wejściem/ bez oddzielnego wejścia) podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w stawce jak od budynków mieszkalnych, czy jest zwolniona.

Stanowisko organu podatkowego:

Organ podatkowy stosownie do art. 14c § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, odstępuje od uzasadnienia prawnego, ponieważ stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

II. Stanowisko podatnika w sprawie:

W ocenie nadleśnictwa podatek od nieruchomości od całej nieruchomości zabudowanej zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych winno płacić nadleśnictwo (oprócz przypadków w których scedowano podatek).

W związku z powyższym wnioskodawca we wniosku zadał pytanie, kto jest płatnikiem podatku od nieruchomości w przypadkach opisanych w punktach 1, 2, 3, 4 leśniczy/ nadleśniczy/ obcy najemca, czy nadleśnictwo.

Stanowisko organu podatkowego:

Dotyczy pkt 1.

W sprawie będącej przedmiotem niniejszej interpretacji ma zastosowanie art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.), który stanowi, że 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 z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

W myśl art. 3 ust. 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 Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Z przytoczonych wyżej przepisów wynika, że obowiązek podatkowy w zakresie nieruchomości lub ich części oraz obiektów budowlanych lub ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego spoczywa na posiadaczach nieruchomości, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem. Od zasady tej przepisy przewidują jednak wyjątek – nie są podatnikami podatku od nieruchomości osoby fizyczne posiadające lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości.

Jak stanowi art. 32 ustawy z dnia 28 września 1991 r. *o lasach* (tekst jednolity Dz. U. z 2011 r. Nr 12, poz. 59 z późn. zm.), Lasy Państwowe (LP) jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentuje Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia. W skład Lasów Państwowych wchodzi następujące jednostki organizacyjne: Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych, regionalne dyrekcje Lasów Państwowych, nadleśnictwa oraz inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Oznacza to, że stroną czynności dokonywanych przez Lasy Państwowe (ich jednostki organizacyjne), jest Skarb Państwa.

Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale FPK 9/96 z dnia 19 sierpnia 1996 r., gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej przez jednostkę organizacyjną Lasów Państwowych przekazano w posiadanie zależne nieruchomość stanowiącą własność Skarbu Państwa – obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczach zależnych. Sąd zauważył również, że stroną stosunków cywilnych zawieranych przez jednostki organizacyjne Lasów Państwowych w zakresie prowadzonej działalności Gospodarczej jest Skarb Państwa jako właściciel lasów państwowych, zaś ustawowe umocowanie organów jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych polega na reprezentowaniu Skarbu Państwa. Tak więc umowy zawierane przez Lasy Państwowe należy traktować, jako umowy zawarte bezpośrednio z właścicielem.

Pomimo zawarcia umowy najmu lokalu mieszkalnego przez osobę fizyczną ze Skarbem Państwa przeniesienie obowiązku podatkowego nie następuje na osobę fizyczną posiadającą lokal mieszkalny, który nie jest odrębną nieruchomością.

Pojęcie „lokal mieszkalny” zostało zdefiniowane w kilku aktach prawnych, m in. w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. *o własności lokali* (tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. Nr 80,

poz. 903 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 tej ustawy, samodzielny lokal mieszkalny jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu potrzeb mieszkalnych. Może on stanowić odrębny przedmiot własności, jeżeli jest wyodrębniony z nieruchomości.

W art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o *ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym w zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego* (tekst jednolity Dz. U. z 2005 r., poz. 266 z późn. zm.), lokal został określony jako lokal służący do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Inną definicję zawiera ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o *spółdzielniach mieszkaniowych* (tekst jednolity Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 tej ustawy, lokalem jest samodzielny lokal mieszkalny, także lokal o innym przeznaczeniu, o którym mowa w przepisach ustawy o własności lokali.

Ustawa o *podatkach i opłatach lokalnych* nie definiuje pojęcia „lokalu mieszkalnego”, jak również nie odwołuje się do wyżej wymienionych, ani innych aktów prawnych, zgodnie z którymi należy interpretować to pojęcie. Lokal mieszkalny niewyodrębniony prawnie, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a, cechuje zróżnicowany status prawny, może to być np. lokal spółdzielczy, komunalny, bądź inny. Z tego względu nie jest możliwe zastosowanie na potrzeby ustawy jednej z powołanych definicji.

Zauważalne we wszystkich cytowanych definicjach lokalu mieszkalnego jest podkreślenie elementu samodzielności lokalu w obrębie budynku. Należy również zaznaczyć, że prawo o spółdzielniach mieszkaniowych przyjmuje, jako element własnej definicji, pojęcie lokalu mieszkalnego z ustawy o własności lokali. Odwołując się do potocznego rozumienia pojęcia, lokal mieszkalny również postrzegany jest jako część budynku (trwale wydzielony fragment nieruchomości, którą jest budynek mieszkalny, służący do zaspokojenia potrzeb bytowych co najmniej jednej osoby).

W ocenie tut. organu podatkowego, jeżeli Nadleśnictwo będzie zawierało umowy najmu (oddania do bezpłatnego korzystania) lokali mieszkalnych, przy czym najem nie będzie obejmował gruntu i całego budynku mieszkalnego, najemcy użytkujący te lokale na podstawie umowy nie będą podatnikami podatku od nieruchomości. W przedstawionym stanie faktycznym zaistnieje wyjątek, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych* i nie nastąpi przeniesienie obowiązku podatkowego na posiadaczy (najemców, użytkowników). Jeżeli lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości będące własnością Skarbu Państwa znajdują się w posiadaniu osób fizycznych – osoby te nie stają się podatnikami podatku od nieruchomości.

Odnosząc się do zagadnienia opisanego przez wnioskodawcę w punkcie 1, podatnikiem podatku od nieruchomości jest w tym przypadku podmiot, który zarządza nieruchomością w imieniu Skarbu Państwa tj. Nadleśnictwo

Dotyczy pkt 2.

W sprawie będącej przedmiotem niniejszej interpretacji ma zastosowanie art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.), który stanowi, że 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 z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

W myśl art. 3 ust. 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 Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Z przytoczonych wyżej przepisów wynika, że obowiązek podatkowy w zakresie nieruchomości lub ich części oraz obiektów budowlanych lub ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego spoczywa na posiadaczach nieruchomości, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem. Od zasady tej przepisy przewidują jednak wyjątek – nie są podatnikami podatku od nieruchomości osoby fizyczne posiadające lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości.

Jak stanowi art. 32 ustawy z dnia 28 września 1991 r. *o lasach* (tekst jednolity Dz. U. z 2011 r. Nr 12, poz. 59 z późn. zm.), Lasy Państwowe (LP) jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentuje Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia. W skład Lasów Państwowych wchodzi następujące jednostki organizacyjne: Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych, regionalne dyrekcje Lasów Państwowych, nadleśnictwa oraz inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości

prawnej. Oznacza to, że stroną czynności dokonywanych przez Lasy Państwowe (ich jednostki organizacyjne), jest Skarb Państwa.

Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale FPK 9/96 z dnia 19 sierpnia 1996 r., gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej przez jednostkę organizacyjną Lasów Państwowych przekazano w posiadanie zależne nieruchomości stanowiącą własność Skarbu Państwa – obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczach zależnych. Sąd zauważył również, że stroną stosunków cywilnych zawieranych przez jednostki organizacyjne Lasów Państwowych w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej jest Skarb Państwa jako właściciel lasów państwowych, zaś ustawowe umocowanie organów jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych polega na reprezentowaniu Skarbu Państwa. Tak więc umowy zawierane przez Lasy Państwowe należy traktować, jako umowy zawarte bezpośrednio z właścicielem.

Pomimo zawarcia umowy najmu lokalu mieszkalnego przez osobę fizyczną ze Skarbem Państwa przeniesienie obowiązku podatkowego nie następuje na osobę fizyczną posiadającą lokal mieszkalny, który nie jest odrębną nieruchomością.

Pojęcie „lokal mieszkalny” zostało zdefiniowane w kilku aktach prawnych, m in. w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. *o własności lokali* (tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 tej ustawy, 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 potrzeb mieszkalnych. Może on stanowić odrębny przedmiot własności, jeżeli jest wyodrębniony z nieruchomości.

W art. 2 ust.1 pkt 4 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. *o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym w zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego* (tekst jednolity Dz. U. z 2005 r., poz. 266 z późn. zm.), lokal został określony jako lokal służący do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Inną definicję zawiera ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. *o spółdzielniach mieszkaniowych* (tekst jednolity Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 tej ustawy, lokalem jest samodzielny lokal mieszkalny, także lokal o innym przeznaczeniu, o którym mowa w przepisach ustawy o własności lokali.

Ustawa *o podatkach i opłatach lokalnych* nie definiuje pojęcia „lokalu mieszkalnego”, jak również nie odwołuje się do wyżej wymienionych, ani innych aktów prawnych, zgodnie z którymi należy interpretować to pojęcie. Lokal mieszkalny niewyodrębniony prawnie, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a, cechuje zróżnicowany status prawny, może to być np.

lokal spółdzielczy, komunalny, bądź inny. Z tego względu nie jest możliwe zastosowanie na potrzeby ustawy jednej z powołanych definicji.

Zauważalne we wszystkich cytowanych definicjach lokalu mieszkalnego jest podkreślenie elementu samodzielności lokalu w obrębie budynku. Należy również zaznaczyć, że prawo o spółdzielniach mieszkaniowych przyjmuje, jako element własnej definicji, pojęcie lokalu mieszkalnego z ustawy o własności lokali. Odwołując się do potocznego rozumienia pojęcia, lokal mieszkalny również postrzegany jest jako część budynku (trwale wydzielony fragment nieruchomości, którą jest budynek mieszkalny, służący do zaspokojenia potrzeb bytowych co najmniej jednej osoby).

W ocenie tut. organu podatkowego, jeżeli Nadleśnictwo będzie zawierało umowy najmu (oddania do bezpłatnego korzystania) lokali mieszkalnych, przy czym najem nie będzie obejmował gruntu i całego budynku mieszkalnego, najemcy użytkujący te lokale na podstawie umowy nie będą podatnikami podatku od nieruchomości. W przedstawionym stanie faktycznym zaistnieje wyjątek, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych* i nie nastąpi przeniesienie obowiązku podatkowego na posiadaczy (najemców, użytkowników). Jeżeli lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości będące własnością Skarbu Państwa znajdują się w posiadaniu osób fizycznych – osoby te nie stają się podatnikami podatku od nieruchomości.

Odnosząc się do zagadnienia opisanego przez wnioskodawcę w punkcie 2, podatnikiem podatku od nieruchomości jest w tym przypadku podmiot, który zarządza nieruchomością w imieniu Skarbu Państwa tj. Nadleśnictwo¹

Dotyczy pkt 3.

W sprawie będącej przedmiotem niniejszej interpretacji ma zastosowanie art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn zm.), który stanowi, że 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 z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,

b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

W myśl art. 3 ust. 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 Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Z przytoczonych wyżej przepisów wynika, że obowiązek podatkowy w zakresie nieruchomości lub ich części oraz obiektów budowlanych lub ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego spoczywa na posiadaczach nieruchomości, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem. Od zasady tej przepisy przewidują jednak wyjątek – nie są podatnikami podatku od nieruchomości osoby fizyczne posiadające lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości.

Jak stanowi art. 32 ustawy z dnia 28 września 1991 r. *o lasach* (tekst jednolity Dz. U. z 2011 r. Nr 12, poz. 59 z późn. zm.), Lasy Państwowe (LP) jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentuje Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia. W skład Lasów Państwowych wchodzi następujące jednostki organizacyjne: Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych, regionalne dyrekcje Lasów Państwowych, nadleśnictwa oraz inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Oznacza to, że stroną czynności dokonywanych przez Lasy Państwowe (ich jednostki organizacyjne), jest Skarb Państwa.

Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale FPK 9/96 z dnia 19 sierpnia 1996 r., gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej przez jednostkę organizacyjną Lasów Państwowych przekazano w posiadanie zależne nieruchomość stanowiącą własność Skarbu Państwa – obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczach zależnych. Sąd zauważył również, że stroną stosunków cywilnych zawieranych przez jednostki organizacyjne Lasów Państwowych w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej jest Skarb Państwa jako właściciel lasów państwowych, zaś ustawowe umocowanie organów jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych polega na reprezentowaniu Skarbu Państwa. Tak więc umowy zawierane przez Lasy Państwowe należy traktować, jako umowy zawarte bezpośrednio z właścicielem.

Pomimo zawarcia umowy najmu lokalu mieszkalnego przez osobę fizyczną ze Skarbem Państwa przeniesienie obowiązku podatkowego nie następuje na osobę fizyczną posiadającą lokal mieszkalny, który nie jest odrębną nieruchomością.

Pojęcie „lokal mieszkalny” zostało zdefiniowane w kilku aktach prawnych, m in. w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. *o własności lokali* (tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 tej ustawy, 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 potrzeb mieszkalnych. Może on stanowić odrębny przedmiot własności, jeżeli jest wyodrębniony z nieruchomości.

W art. 2 ust.1 pkt 4 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. *o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym w zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego* (tekst jednolity Dz. U. z 2005 r., poz. 266 z późn. zm.), lokal został określony jako lokal służący do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Inną definicję zawiera ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. *o spółdzielniach mieszkaniowych* (tekst jednolity Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 tej ustawy, lokalem jest samodzielny lokal mieszkalny, także lokal o innym przeznaczeniu, o którym mowa w przepisach ustawy o własności lokali.

Ustawa *o podatkach i opłatach lokalnych* nie definiuje pojęcia „lokalu mieszkalnego”, jak również nie odwołuje się do wyżej wymienionych, ani innych aktów prawnych, zgodnie z którymi należy interpretować to pojęcie. Lokal mieszkalny niewyodrębniony prawnie, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a, cechuje zróżnicowany status prawny, może to być np. lokal spółdzielczy, komunalny, bądź inny. Z tego względu nie jest możliwe zastosowanie na potrzeby ustawy jednej z powołanych definicji.

Zauważalne we wszystkich cytowanych definicjach lokal mieszkalnego jest podkreślenie elementu samodzielności lokalu w obrębie budynku. Należy również zaznaczyć, że prawo o spółdzielniach mieszkaniowych przyjmuje, jako element własnej definicji, pojęcie lokal mieszkalnego z ustawy o własności lokali. Odwołując się do potocznego rozumienia pojęcia, lokal mieszkalny również postrzegany jest jako część budynku (trwale wydzielony fragment nieruchomości, którą jest budynek mieszkalny, służący do zaspokojenia potrzeb bytowych co najmniej jednej osoby).

W ocenie tut. organu podatkowego, jeżeli Nadleśnictwo będzie zawierało umowy najmu (oddania do bezpłatnego korzystania) lokali mieszkalnych, przy czym najem nie będzie obejmował gruntu i całego budynku mieszkalnego, najemcy użytkujący te lokale na podstawie umowy nie będą podatnikami podatku od nieruchomości. W przedstawionym stanie faktycznym zaistnieje wyjątek, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych* i nie nastąpi przeniesienie obowiązku podatkowego na posiadaczy (najemców, użytkowników). Jeżeli lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych

nieruchomości będące własnością Skarbu Państwa znajdują się w posiadaniu osób fizycznych – osoby te nie stają się podatnikami podatku od nieruchomości.

Odnosząc się do zagadnienia opisanego przez wnioskodawcę w punkcie 3, podatnikiem podatku od nieruchomości jest w tym przypadku podmiot, który zarządza nieruchomością w imieniu Skarbu Państwa tj. Nadleśnictwo

Dotyczy pkt 4

W przedmiotowej sprawie podatek od nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa w zarządzie Lasów Państwowych, udostępnionych pracownikom Służby Leśnej do nieodpłatnego korzystania nie obciąża Nadleśnictwa gdyż przedmiotowe nieruchomości, stanowią budynek mieszkalny wraz z przynależnościami, a nie są lokalami mieszkalnymi, rozumianymi jako części budynków. Nie zmienia powyższego okoliczność, iż na wszystkie budynki (mieszkalne oraz przynależne – gospodarcze) oraz podwórko została założona jedna księga wieczysta. W takiej sytuacji podatnikiem podatku od nieruchomości jest uprawniony pracownik Służby Leśnej, jako posiadacz zależny, któremu w drodze umowy, oddano do bezpłatnego korzystania nieruchomości Skarbu Państwa, będącą w zarządzie Lasów Państwowych.

Odnosząc się do zagadnienia opisanego przez wnioskodawcę w punkcie 4, podatnikiem podatku od nieruchomości jest w tym przypadku nadleśniczy, który zgodnie z umową zawartą z zarządcą Nadleśnictwem działającym w imieniu Skarbu Państwa.

III. Stanowisko podatnika w sprawie:

Kto jest płatnikiem podatku leśnego, rolnego od nieruchomości gruntowej podwórek opisanych w umowach: leśniczy/ nadleśniczy czy nadleśnictwo.

W wyżej wymienionych przypadkach nieruchomości gruntowa - podwórka opisane w umowach sklasyfikowane są w powszechnej ewidencji i umowie jako Ls lub jako Ls i Ps (w przypadku nadleśniczego Ls- oraz Ps-

Stanowisko organu podatkowego:

W przedmiotowej sprawie podatek od nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa w zarządzie Lasów Państwowych, udostępnionych pracownikom Służby Leśnej do

nieodpłatnego korzystania nie obciąża Nadleśnictwa gdyż przedmiotowe nieruchomości, stanowią budynek mieszkalny wraz z przynależnościami, a nie są lokalami mieszkalnymi, rozumianymi jako części budynków. Nie zmienia powyższego okoliczność, iż na wszystkie budynki (mieszkalne oraz przynależne – gospodarcze) oraz podwórko została założona jedna księga wieczysta. W takiej sytuacji podatnikiem podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego jest uprawniony pracownik Służby Leśnej, jako posiadacz zależny, któremu w drodze umowy, oddano do bezpłatnego korzystania nieruchomości Skarbu Państwa, będące w zarządzie Lasów Państwowych.

IV. Stanowisko podatnika w sprawie:

Podatek od nieruchomości od lokalu na poddaszu (przypadek opisany w pkt 2), którego najemcą jest osoba obca, sędowany został na najemcę. Lokal nie stanowi wyodrębnionej nieruchomości.

W związku z powyższym wnioskodawca we wniosku zadał pytanie, czy nadleśnictwo postąpiło prawidłowo cedując podatek od nieruchomości na obcego najemcę lokalu w osadzie dwulokalowej.

Stanowisko organu podatkowego:

W sprawie będącej przedmiotem niniejszej interpretacji ma zastosowanie art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn zm.), który stanowi, że 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 z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

W myśl art. 3 ust. 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 Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Z przytoczonych wyżej przepisów wynika, że obowiązek podatkowy w zakresie nieruchomości lub ich części oraz obiektów budowlanych lub ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego spoczywa na posiadaczach nieruchomości, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem. Od zasady tej przepisy przewidują jednak wyjątek – nie są podatnikami podatku od nieruchomości osoby fizyczne posiadające lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości.

Jak stanowi art. 32 ustawy z dnia 28 września 1991 r. *o lasach* (tekst jednolity Dz. U. z 2011 r. Nr 12, poz. 59 z późn. zm.), Lasy Państwowe (LP) jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentuje Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia. W skład Lasów Państwowych wchodzi następujące jednostki organizacyjne: Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych, regionalne dyrekcje Lasów Państwowych, nadleśnictwa oraz inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Oznacza to, że stroną czynności dokonywanych przez Lasy Państwowe (ich jednostki organizacyjne), jest Skarb Państwa.

Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale FPK 9/96 z dnia 19 sierpnia 1996 r., gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej przez jednostkę organizacyjną Lasów Państwowych przekazano w posiadanie zależne nieruchomość stanowiącą własność Skarbu Państwa – obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczach zależnych. Sąd zauważył również, że stroną stosunków cywilnych zawieranych przez jednostki organizacyjne Lasów Państwowych w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej jest Skarb Państwa jako właściciel lasów państwowych, zaś ustawowe umocowanie organów jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych polega na reprezentowaniu Skarbu Państwa. Tak więc umowy zawierane przez Lasy Państwowe należy traktować, jako umowy zawarte bezpośrednio z właścicielem.

Pomimo zawarcia umowy najmu lokalu mieszkalnego przez osobę fizyczną ze Skarbem Państwa przeniesienie obowiązku podatkowego nie następuje na osobę fizyczną posiadającą lokal mieszkalny, który nie jest odrębną nieruchomością.

Pojęcie „lokal mieszkalny” zostało zdefiniowane w kilku aktach prawnych, m in. w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. *o własności lokali* (tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 tej ustawy, samodzielny 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 potrzeb mieszkalnych. Może on stanowić odrębny przedmiot własności, jeżeli jest wyodrębniony z nieruchomości.

W art. 2 ust.1 pkt 4 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o *ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym w zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego* (tekst jednolity Dz. U. z 2005 r., poz. 266 z późn. zm.), lokal został określony jako lokal służący do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Inną definicję zawiera ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o *spółdzielniach mieszkaniowych* (tekst jednolity Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 tej ustawy, lokalem jest samodzielny lokal mieszkalny, także lokal o innym przeznaczeniu, o którym mowa w przepisach ustawy o własności lokali.

Ustawa o *podatkach i opłatach lokalnych* nie definiuje pojęcia „lokalu mieszkalnego”, jak również nie odwołuje się do wyżej wymienionych, ani innych aktów prawnych, zgodnie z którymi należy interpretować to pojęcie. Lokal mieszkalny niewyodrębniony prawnie, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a, cechuje zróżnicowany status prawny, może to być np. lokal spółdzielczy, komunalny, bądź inny. Z tego względu nie jest możliwe zastosowanie na potrzeby ustawy jednej z powołanych definicji.

Zauważalne we wszystkich cytowanych definicjach lokal mieszkalnego jest podkreślenie elementu samodzielności lokalu w obrębie budynku. Należy również zaznaczyć, że prawo o spółdzielniach mieszkaniowych przyjmuje, jako element własnej definicji, pojęcie lokal mieszkalnego z ustawy o własności lokali. Odwołując się do potocznego rozumienia pojęcia, lokal mieszkalny również postrzegany jest jako część budynku (trwale wydzielony fragment nieruchomości, którą jest budynek mieszkalny, służący do zaspokojenia potrzeb bytowych co najmniej jednej osoby).

W ocenie tut. organu podatkowego, jeżeli Nadleśnictwo będzie zawierało umowy najmu (oddania do bezpłatnego korzystania) lokali mieszkalnych, przy czym najem nie będzie obejmował gruntu i całego budynku mieszkalnego, najemcy użytkujący te lokale na podstawie umowy nie będą podatnikami podatku od nieruchomości. W przedstawionym stanie faktycznym zaistnieje wyjątek, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych* i nie nastąpi przeniesienie obowiązku podatkowego na posiadaczy (najemców, użytkowników). Jeżeli lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości będące własnością Skarbu Państwa znajdują się w posiadaniu osób fizycznych – osoby te nie stają się podatnikami podatku od nieruchomości.

Obowiązek podatkowy spoczywa na Skarbie Państwa, w tym przypadku na zarządcy tj. Nadleśnictwie

V. Stanowisko podatnika w sprawie:

Wnioskodawca zadał pytanie, czy budynek biurowy nadleśnictwa winien być zwolniony z podatku od nieruchomości z art. 7 pkt 4a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych jako budynek gospodarczy, w którym to prowadzona jest działalność leśna polegająca na sprzedaży drewna, sporządzanie planów pozyskania drewna, planowaniu zabiegów pielęgnacyjnych i inne prace gospodarcze. W powszechnej ewidencji budynek zapisany jest jako budynek biurowy.

Stanowisko organu podatkowego:

Zwolnienie z podatku od nieruchomości określone zostało w art.7 ust.1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ale dotyczy tylko budynków gospodarczych lub ich części, służących działalności leśnej lub rybackiej. Oznacza to, że aby budynek podlegał zwolnieniu podatkowemu na podstawie tego przepisu, muszą zaistnieć równocześnie dwie przesłanki, tj. budynek musi być budynkiem gospodarczym oraz musi służyć działalności leśnej. W przypadku zaistnienia tylko jednej z przesłanek, zwolnienie nie może być zastosowane.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r.- Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jednolity Dz. U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287) w zakresie podatków i opłat lokalnych, organy podatkowe opierają się na ewidencji gruntów i budynków, która jest urzędowym dokumentem, stanowiącym źródło informacji wykorzystywanych w postępowaniu podatkowym.

Sytuacja dotycząca opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynku biurowca Nadleśnictwa, była przedmiotem rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z dnia 28 maja 2005 r. Sygn. II FSK 158/08). Sąd orzekł, że budynek biurowy nie może być zwolniony z podatku od nieruchomości na podstawie art.7 ust.1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mimo, że służy on działalności leśnej, gdyż w świetle ewidencji gruntów i budynków nie można uznać go za budynek gospodarczy. Prawdliwość takiego ustalenia potwierdza § 65 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r.(Dz. U. Nr 38, poz. 454), w którym obok kategorii „budynki biurowe” wskazano odrębną kategorię „budynki produkcyjne, usługowe i gospodarcze dla rolnictwa” i „inne niemieszkalne”.

W przedmiotowej sprawie uzasadnienie dla opodatkowania budynku biurowego Nadleśnictwa podatkiem od nieruchomości, stanowi kategorię odrębną od budynków gospodarczych według ewidencji. Zatem w niniejszym przypadku nie został spełniony

warunek, bowiem budynek biurowy nadleśnictwa nie jest budynkiem gospodarczym.

Reasumując powyższe należy stwierdzić, że budynek biurowy nawet służący działalności leśnej nie może być objęty zwolnieniem z podatku od nieruchomości.

Pamiętać należy, że wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe stanowią wyjątek od zasady równości i powszechności opodatkowania i dlatego należy interpretować je ściśle, nie dokonując wykładni rozszerzającej.

VI. Stanowisko podatnika w sprawie:

W budynku biurowym nadleśnictwa położonym przy ul. _____ w _____ i w _____ działka ewidencyjna nr _____ wydzielone jest mieszkanie o powierzchni _____ m², które na podstawie umowy najmu jest wynajęte emerytowi LP. Nadleśnictwo scedowało podatek od nieruchomości na najemcę.

Czy nadleśnictwo postąpiło prawidłowo cedując podatek od nieruchomości od lokalu w biurze nadleśnictwa na najemcę.

Jeżeli jest to nieprawidłowe, to czy lokal winien być opodatkowany jak mieszkanie, czy też jako część budynku biurowego tj. gospodarczego związanego z gospodarką leśną winien być zwolniony z podatku (przypadek opisany powyżej pkt. 3).

Stanowisko organu podatkowego:

W sprawie będącej przedmiotem niniejszej interpretacji ma zastosowanie art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn zm.), który stanowi, że 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 z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

W myśl art. 3 ust. 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 Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Z przytoczonych wyżej przepisów wynika, że obowiązek podatkowy w zakresie nieruchomości lub ich części oraz obiektów budowlanych lub ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego spoczywa na posiadaczach nieruchomości, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem. Od zasady tej przepisy przewidują jednak wyjątek – nie są podatnikami podatku od nieruchomości osoby fizyczne posiadające lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości.

Jak stanowi art. 32 ustawy z dnia 28 września 1991 r. *o lasach* (tekst jednolity Dz. U. z 2011 r. Nr 12, poz. 59 z późn. zm.), Lasy Państwowe (LP) jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentuje Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia. W skład Lasów Państwowych wchodzi następujące jednostki organizacyjne: Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych, regionalne dyrekcje Lasów Państwowych, nadleśnictwa oraz inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Oznacza to, że stroną czynności dokonywanych przez Lasy Państwowe (ich jednostki organizacyjne), jest Skarb Państwa.

Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale FPK 9/96 z dnia 19 sierpnia 1996 r., gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej przez jednostkę organizacyjną Lasów Państwowych przekazano w posiadanie zależne nieruchomość stanowiącą własność Skarbu Państwa – obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczach zależnych. Sąd zauważył również, że stroną stosunków cywilnych zawieranych przez jednostki organizacyjne Lasów Państwowych w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej jest Skarb Państwa jako właściciel lasów państwowych, zaś ustawowe umocowanie organów jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych polega na reprezentowaniu Skarbu Państwa. Tak więc umowy zawierane przez Lasy Państwowe należy traktować, jako umowy zawarte bezpośrednio z właścicielem.

Pomimo zawarcia umowy najmu lokalu mieszkalnego przez osobę fizyczną ze Skarbem Państwa przeniesienie obowiązku podatkowego nie następuje na osobę fizyczną posiadającą lokal mieszkalny, który nie jest odrębną nieruchomością.

Pojęcie „lokal mieszkalny” zostało zdefiniowane w kilku aktach prawnych, m in. w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. *o własności lokali* (tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 tej ustawy, 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 potrzeb mieszkalnych. Może on stanowić odrębny przedmiot własności, jeżeli jest wyodrębniony z nieruchomości.

W art. 2 ust.1 pkt 4 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o *ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym w zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego* (tekst jednolity Dz. U. z 2005 r., poz. 266 z późn. zm.), lokal został określony jako lokal służący do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Inną definicję zawiera ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o *spółdzielniach mieszkaniowych* (tekst jednolity Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 tej ustawy, lokalem jest samodzielny lokal mieszkalny, także lokal o innym przeznaczeniu, o którym mowa w przepisach ustawy o własności lokali.

Ustawa o *podatkach i opłatach lokalnych* nie definiuje pojęcia „lokalu mieszkalnego”, jak również nie odwołuje się do wyżej wymienionych, ani innych aktów prawnych, zgodnie z którymi należy interpretować to pojęcie. Lokal mieszkalny niewyodrębniony prawnie, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a, cechuje różnicowany status prawny, może to być np. lokal spółdzielczy, komunalny, bądź inny. Z tego względu nie jest możliwe zastosowanie na potrzeby ustawy jednej z powołanych definicji.

Zauważalne we wszystkich cytowanych definicjach lokalu mieszkalnego jest podkreślenie elementu samodzielności lokalu w obrębie budynku. Należy również zaznaczyć, że prawo o spółdzielniach mieszkaniowych przyjmuje, jako element własnej definicji, pojęcie lokalu mieszkalnego z ustawy o własności lokali. Odwołując się do potocznego rozumienia pojęcia, lokal mieszkalny również postrzegany jest jako część budynku (trwale wydzielony fragment nieruchomości, którą jest budynek mieszkalny, służący do zaspokojenia potrzeb bytowych co najmniej jednej osoby).

W ocenie tut. organu podatkowego, jeżeli Nadleśnictwo będzie zawierało umowy najmu (oddania do bezpłatnego korzystania) lokali mieszkalnych, przy czym najem nie będzie obejmował gruntu i całego budynku mieszkalnego, najemcy użytkujący te lokale na podstawie umowy nie będą podatnikami podatku od nieruchomości. W przedstawionym stanie faktycznym zaistnieje wyjątek, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych* i nie nastąpi przeniesienie obowiązku podatkowego na posiadaczy (najemców, użytkowników). Jeżeli lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości będące własnością Skarbu Państwa znajdują się w posiadaniu osób fizycznych – osoby te nie stają się podatnikami podatku od nieruchomości.

Obowiązek podatkowy spoczywa na Skarbie Państwa, w tym przypadku na zarządcy tj. Nadleśnictwie

Drugą kwestią podnoszoną przez Nadleśnictwo jest to, czy lokal winien być opodatkowany jak mieszkanie czy też jako część budynku biurowego tj. gospodarczego związanego z gospodarką leśną winien być zwolniony z podatku od nieruchomości (przypadek opisany w pkt 3).

Stanowisko organu podatkowego:

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 4 a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) **zwalnia się od podatku od nieruchomości budynki gospodarcze lub ich części:**

a) służące działalności leśnej lub rybackiej.

Z przedstawionych przez Nadleśnictwo we wniosku informacji wynika, że przedmiotowy budynek nie jest **budynkiem gospodarczym**, który zgodnie z brzmieniem powyższego przepisu podlegałyby zwolnieniu z podatku od nieruchomości. Podstawą zakwalifikowania danego budynku do określonej kategorii budynków (mieszkalny, gospodarczy lub pozostały) jest ewidencja budynków. Nadleśnictwo stosując określenie „budynek biurowy” wskazuje jednoznacznie sposób ujęcia tego budynku w ewidencji. Z uwagi na to organ podatkowy przyjął, że budynek, którego dotyczy wniosek, należy do budynków pozostałych.

Należy również zwrócić uwagę na zapis art. 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.), zgodnie z którym przepisów ustawy nie stosuje się do działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego, także wynajmowania przez rolników pokoi, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów.

Powyższy przepis wskazuje na zastosowanie do opodatkowania stawki jak dla budynków pozostałych.

Reasumując powyższe należy stwierdzić, że lokal mieszkalny znajdujący się budynku biurowym, nie może być objęty zwolnieniem z podatku od nieruchomości i ma zastosowanie stawka jak dla budynków pozostałych.

Powyższa interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Pouczenie:

1. 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 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 (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.)). Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 w/wym. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 w/w ustawy).

2. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 w/w ustawy) na adres: Urząd Miejski w Olecku, plac Wolności 3, 19-400 Olecko.

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

Otrzymują:

1. Adresat

2a/a.

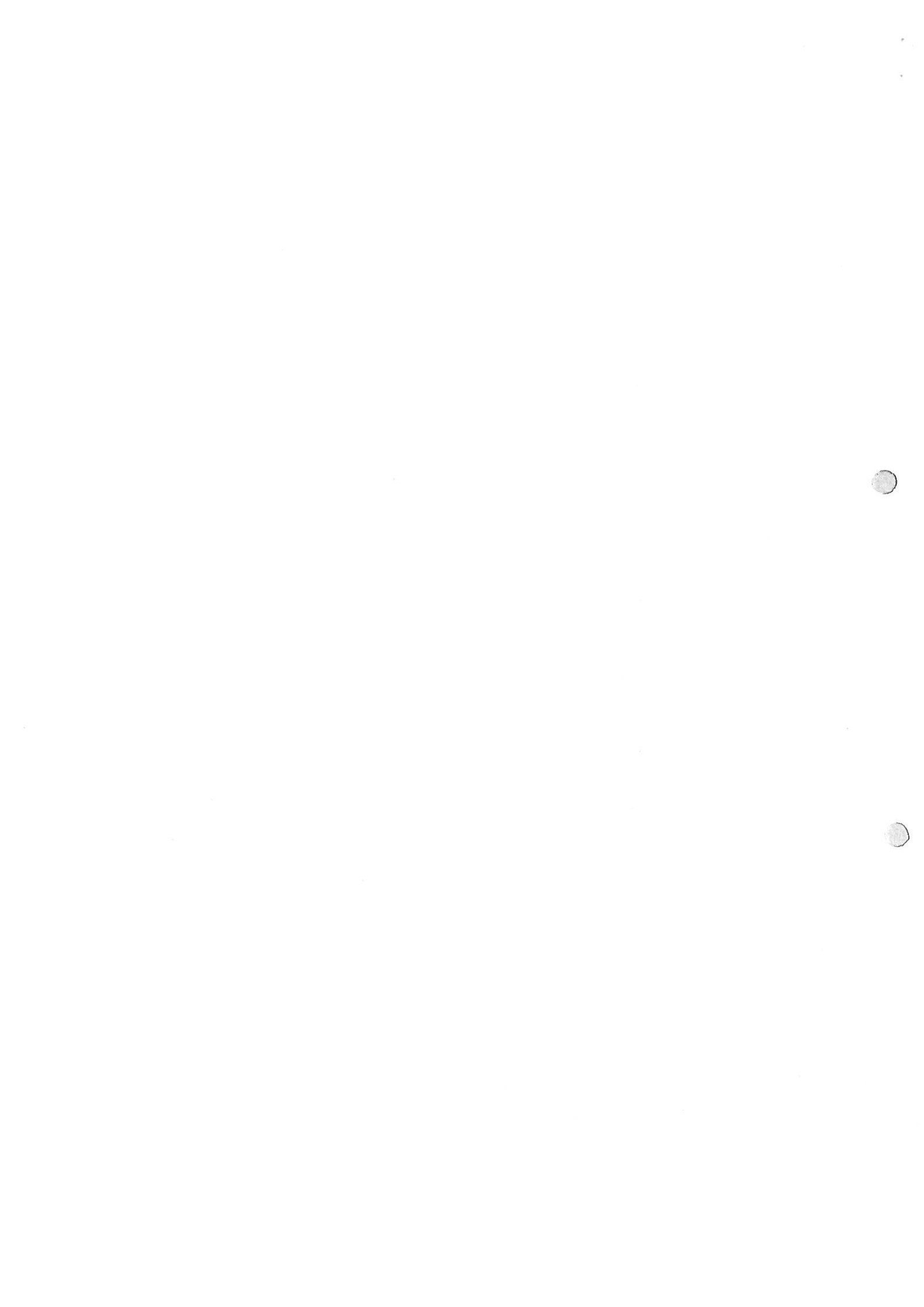
Sporządził: *Teresa Paszkowska*

Sprawdził: *Małgorzata Dudzisz-Szefanowska*

BURMISTRZ
[Signature]
Wacław Olszewski

RADCA PRAWNY

[Signature]
Agnieszka Stankiewicz-Luczkiewicz
BŁ-S-242



DE.310.1.2014

Zmiana interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, wydanej w dniu 13 grudnia 2013 roku nr DE.310.1.2013

Na podstawie art. 14e w związku z art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) organ zmienia indywidualną interpretację z dnia 13 grudnia 2013 r. nr DE.310.1.2013 co do sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie punktu III, w taki sposób iż otrzymuje brzmienie:

III. Stanowisko podatnika w sprawie:

Kto jest podatnikiem podatku leśnego, rolnego i od nieruchomości gruntowej podwórek opisanych w punktach 1 i 2 (w dwóch umowach - leśniczowie), sklasyfikowane w powszechnej ewidencji jako Ls oraz sytuacji opisanej w punkcie 4 (jednej umowie - nadleśniczy, Ls 2800 m² oraz Ps 3920 m²).

Stanowisko organu podatkowego:

Odnosząc się do zagadnienia opisanego przez wnioskodawcę w punktach 1 i 2 oraz w dwóch umowach, podatnikiem podatku leśnego jest w tym przypadku podmiot, który zarządza nieruchomością w imieniu Skarbu Państwa tj. Nadleśnictwo

W przedmiotowej sprawie opisanej w punkcie 4 oraz w jednej umowie wniosku o wydanie interpretacji podatkowej, nieruchomości stanowiące własność Skarbu Państwa będące w zarządzie Nadleśnictwa udostępnione pracownikowi służby leśnej do nieodpłatnego korzystania nie obciąża wnioskodawcy, gdyż przedmiotowe nieruchomości, stanowią budynek mieszkalny wraz z przynależnościami, a nie są lokalami mieszkalnymi, rozumianymi jako części budynków. Na wszystkie budynki (mieszkalne, przynależne - gospodarcze) oraz podwórko została założona odrębna księga wieczysta. Cała osada leśna opisana w punkcie 4 oraz umowie przekazana jest nadleśniczemu.

Odnosząc się do zagadnienia opisanego przez wnioskodawcę w punkcie 4 oraz umowie, podatnikiem podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego jest pracownik służby leśnej - nadleśniczy jako posiadacz zależny, któremu w drodze umowy, oddano

do bezpłatnego korzystania nieruchomości Skarbu Państwa, będące w zarządzie Nadleśnictwa

Uzasadnienie

Wnioskodawca w dniu 30 grudnia 2013 roku wezwał organ do usunięcia naruszenia prawa, polegającego na niewłaściwej wykładni art. 2 i 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2010 roku nr 95, poz. 613 z późn.zm.), w zakresie zapłaty podatku od nieruchomości za budynek - siedzibę Nadleśnictwa oraz płatnika podatku od nieruchomości sklasyfikowanego jako las.

W dniu 14 stycznia 2014 roku organ wezwał wnioskodawcę do doprecyzowania pytania nr 3 dotyczącego podatku leśnego. Nadleśnictwo dnia 16 stycznia 2014 roku złożyło wyczerpujące wyjaśnienie na podstawie, którego organ zmienia interpretację prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego zawartego w pytaniu nr 3.

Na podstawie art. 14j § 1 ustawy Ordynacja podatkowa stosownie do swojej właściwości interpretacje podatkowe wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. W zakresie nieuregulowanym w § 1 stosuje się odpowiednio przepisy niniejszego rozdziału. W myśl art. 14e § 1 Minister właściwy do spraw finansów publicznych może z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Na podstawie wyżej wskazanych przepisów organ zmienia interpretację podatkową w zakresie pytania nr 3 wnioskodawcy.

Otrzymują:

1. Adresat
- ② a/a.

BURMISTRZ

Wacław Olszewski

Przeznaczono pod względem formalno-prawnym

..... Data 04.02.14
Kancelaria Radcy Prawnego TOGATUS
Sławomir Trojanowski

Sporządził: Teresa Paszkowska

Sprawdził: Małucha Dąbko-Szpanowska