

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PL/LS/833/89/APQ/12/223
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 19 października 2012 r.

w sprawie ustalenia podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku od nieruchomości z tytułu nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa będących w zarządzie Lasów Państwowych udostępnianych w drodze umowy pracownikom Służby Leśnej do bezpłatnego korzystania

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), na wniosek z dnia 16 lipca 2012 r., w celu zapewnienia jednolitego stosowania przez wójtów, burmistrzów oraz prezydentów miast przepisów prawa podatkowego w zakresie ustalenia podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku od nieruchomości z tytułu nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa będących w zarządzie Lasów Państwowych udostępnianych w drodze umowy pracownikom Służby Leśnej do bezpłatnego korzystania, wyjaśniam.

Zagadnienie będące przedmiotem wniosku dotyczy następującego stanu faktycznego. Nieruchomości stanowiące własność Skarbu Państwa będące w zarządzie Lasów Państwowych są udostępniane w drodze umowy cywilnoprawnej pracownikom Służby Leśnej do bezpłatnego korzystania. Umowy zawierane są przez: Skarb Państwa reprezentowany przez swoje jednostki organizacyjne z jednej strony, i pracowników Służby Leśnej z drugiej strony. Przedmiotem umów jest nieruchomość lokalowa (budynek mieszkalny jednorodzinny lub w zabudowie szeregowej) oraz określone w umowie grunty i przynależności znajdujące się w granicach tej samej nieruchomości gruntowej. Przedmiotem wątpliwości wnioskodawcy, wynikających z odmiennych interpretacji indywidualnych w opisanym stanie faktycznym jest ustalenie podatnika podatku od nieruchomości, tj. czy jest nim pracownik Służby Leśnej czy jednostka organizacyjna Lasów Państwowych.

Przepisy prawa podatkowego wymagające wydania interpretacji ogólnej to art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a i ust. 2, w związku z art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, z późn. zm.), które określają podatnika podatku od nieruchomości oraz przedmioty opodatkowania tym podatkiem.

Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 4 i ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: ustawa), 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:

- wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2, zgodnie z którym 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 Nieruchomości Rolnych i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy, grunty oraz budynki lub ich części.

Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości generalnie spoczywa na podmiotach będących właścicielami, posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych oraz użytkownikami wieczystymi gruntów.

W przypadku nieruchomości (obiektów budowlanych) stanowiących własność Skarbu Państwa obowiązek podatkowy zostaje przeniesiony na posiadacza tych nieruchomości lub obiektów budowlanych, jeżeli posiadanie: wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego. Przeniesienie obowiązku podatkowego nie następuje jednak w przypadku, gdy osoba fizyczna posiada lokal mieszkalny Skarbu Państwa, który nie jest odrębną nieruchomością.

Jak stanowi art. 32 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2011 r. Nr 12, poz. 59, z późn. zm.), Lasy Państwowe (LP) jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentują 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 (zob. uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 1994-10-14, III CZP 16/94).

Na podstawie art. 46 ust. 1 pkt 2 ustawy o lasach, pracownicy Służby Leśnej mają prawo do bezpłatnego mieszkania, jeżeli stanowisko oraz charakter pracy związane są z koniecznością zamieszkania w miejscu jej wykonywania.

Uprawnienie to konkretyzuje rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 17 grudnia 2009 r. w sprawie określenia stanowisk w Służbie Leśnej, 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. Nr 221, poz. 1751). Bezpłatne mieszkanie przysługuje pracownikowi Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe zaliczanemu do Służby Leśnej, zatrudnionemu na stanowisku nadleśniczego albo leśniczego.

Zgodnie z § 4 rozporządzenia leśniczy zawiera umowę, która określa prawa i obowiązki stron w zakresie korzystania z bezpłatnego mieszkania, jego eksploatacji, modernizacji, napraw i remontów oraz sposób, termin wnoszenia i wysokość opłat eksploatacyjnych z nadleśniczym. Natomiast z nadleśniczym, któremu przyznano bezpłatne mieszkanie, umowę zawiera dyrektor regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych.

Zarówno nadleśniczy, jak i dyrektor regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych, jako kierownicy jednostek organizacyjnych LP są reprezentantami Skarbu Państwa w stosunkach cywilnoprawnych w zakresie swojego działania.

Umowy przenoszące posiadanie nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa będących w zarządzie Lasów Państwowych, zawarte przez jednostki organizacyjne LP z osobami, które są pracownikami Służby Leśnej uprawnionymi do bezpłatnego mieszkania na podstawie powołanych przepisów, należy traktować jako umowy zawarte bezpośrednio z właścicielem, czyli Skarbem Państwa. Będą to więc umowy skutkujące przeniesieniem obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy.

Ustawa o lasach oraz powołane rozporządzenie Ministra Środowiska mówi o „bezpłatnym mieszkaniu”. Nie konkretyzuje natomiast statusu prawnego nieruchomości będącej tym mieszkaniem. W związku z tym, wydaje się, że mogą to być wszystkie nieruchomości pełniące funkcje mieszkalne, tj. wolno stojące budynki mieszkalne, budynki szeregowe, mieszkania spółdzielcze, komunalne i wyodrębnione bądź niewyodrębnione lokale mieszkalne.

Od statusu prawnego (rodzaju nieruchomości) pełniącej funkcję „bezpłatnego mieszkania” zależy prawidłowe ustalenie podatnika podatku od nieruchomości w przypadku umów podpisanych przez jednostki organizacyjne LP z pracownikami Służby Leśnej na korzystanie z tych nieruchomości.

Generalnie obowiązek podatkowy wynikający z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zostaje przeniesiony na posiadacza nieruchomości w wyniku zawarcia z właścicielem (Skarbem Państwa) umowy przenoszącej posiadanie.

Wyjątkiem, gdy obowiązek podatkowy dotyczy nadal właściciela, jest umowa zawarta przez osobę fizyczną, której przedmiotem jest posiadanie lokalu mieszkalnego niestanowiącego odrębnej nieruchomości, w znaczeniu jakie nadaje temu pojęciu ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903, z późn. zm.), regulująca status prawny lokali mieszkalnych w budynkach wielorodzinnych tworzących wspólnotę mieszkaniową.

Odrębną własność lokalu mieszkalnego, zgodnie z przepisami rozdziału 2 ww. ustawy, można ustanowić w drodze umowy, jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości, albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność. Może ona powstać również w wykonaniu umowy zobowiązującej właściciela gruntu do wybudowania na tym gruncie domu oraz do ustanowienia po zakończeniu budowy odrębnej własności lokali i przeniesienia tego prawa na drugą stronę umowy lub na inną wskazaną w umowie osobę. W każdym przypadku istnienie odrębnej własności lokalu lub roszczenie o jej ustanowienie dokumentowane jest przez wpis w księdze wieczystej.

Pojęcie lokalu mieszkalnego zostało zdefiniowane w kilku aktach prawnych, m.in. w ustawie o własności lokali. Definicje te mają pewne cechy wspólne, ale różny zakres, w zależności od przedmiotu i celu regulacji danej ustawy.

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.

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.

Inną definicję zawiera ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (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 których mowa w przepisach ustawy o własności lokali. Przepisy ustawy dotyczące lokali stosuje się również do domów jednorodzinnych.

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 związku z powyższym, na potrzeby interpretacji art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy, należy przyjąć rozumienie pojęcia lokalu mieszkalnego jako części budynku. Wyjątek określony w tym przepisie dotyczy lokalu mieszkalnego w określonym wyżej znaczeniu. Nie ma on natomiast zastosowania do innego rodzaju nieruchomości pełniących funkcje mieszkalne, w szczególności do budynków mieszkalnych, niezależnie od tego, czy stanowią one odrębną nieruchomość.

Jeżeli przedmiotem umowy uprawnionego do bezpłatnego mieszkania pracownika Służby Leśnej z przedstawicielem jednostki organizacyjnej Lasów Państwowych jest budynek mieszkalny:

jednorodzinny bądź w zabudowie szeregowej, dodatkowo grunt oraz przynależności, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budynku mieszkalnego ciąży na pracowniku jako posiadaczu nieruchomości Skarbu Państwa, niezależnie od tego, czy budynek ten jest odrębnym od gruntu przedmiotem własności. Obowiązek ten dotyczy również pozostałych przedmiotów opodatkowania, które obejmuje umowa (grunt, budynki gospodarcze itp.).

Z art. 3 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że od przedmiotów opodatkowania będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe znajdujących się w posiadaniu podmiotu, który nie dysponuje tytułem prawnym, obowiązek podatkowy ciąży na jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Przepis powyższy, sformułowany jako zastrzeżenie do art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy, dotyczy sytuacji posiadania bez tytułu prawnego. Nie odnosi się natomiast do przypadków, gdy nieruchomości zostały przekazane w posiadanie innym podmiotom na podstawie umowy.

Nie znajduje więc zastosowania do umów zawieranych przez jednostki organizacyjne LP z pracownikami Służby Leśnej na korzystanie z bezpłatnego mieszkania. W konsekwencji nie można w tej sytuacji uznać jednostek organizacyjnych LP za podatników podatku od nieruchomości jako jednostek faktycznie władających nieruchomościami i obiektami budowlanymi.

Minister Finansów: z up. M. Grabowski