

Burmistrz Strzelec Opolskich
Plac Myśliwca 1,
47 - 100 Strzelce Opolskie

FP.310. 1.2025

(...)

reprezentowana przez:

(...)

INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Strzelec Opolskich, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)

postanawia

uznać za prawidłowe stanowisko wskazane we wniosku złożonym przez (...) reprezentowaną przez (...) w dniu 16.09.2025 r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczące ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.), zgodnie z którym:

„w przypadku zawarcia z Wykonawcą świadczącym usługi zimowego utrzymania dróg umowy użyczenia, o której mowa w § 8 umowy nr (...) z dnia (...) obejmującej całość lub część następujących nieruchomości, budynków bądź budowli: magazyn składowania soli, plac postojowy dla sprzętu i wyposażenia Wykonawcy, pomieszczenia socjalno - biurowe, i przekazania Wykonawcy przedmiotowych składników majątkowych na podstawie protokołów przekazania, to Wykonawca w okresie takiego przekazania potwierdzonego protokołem zdawczo-odbiorczym podpisanym w chwili przekazania oraz protokołem zdawczo-odbiorczym podpisanym w związku ze zwrotem, będzie podatnikiem podatku od nieruchomości w związku z wykorzystywaniem przedmiotowych składników majątkowych do realizacji usług zimowego utrzymania dróg”.

UZASADNIENIE

(...) reprezentowana przez (...) w dniu 16.09.2025 r. zwróciła się do Burmistrza Strzelec Opolskich z wnioskiem o wydanie w jej indywidualnej sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości w sprawie przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego.

Zdarzenie przyszłe przedstawione przez podatnika:

(...) jest na podstawie ustawy o drogach publicznych zarządcą dróg krajowych. (...) wykonuje zgodnie z ustawą o drogach publicznych swoje działania przy pomocy (...), w szczególności przy pomocy (...). W celu realizacji swoich zadań ustawowych (...) posiada w trwałym zarządzie nieruchomości (...) jest księga wieczysta o numerze (...), składającą się z działek nr (...).

Jednym z ustawowych zadań zarządcy dróg publicznych jest usuwanie śniegu oraz zapewnianie odpowiedniego stanu przejezdności dróg publicznych i dla realizacji tych obowiązków wnioskodawca zawiera umowy z podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą, których przedmiotem jest zimowe utrzymanie dróg krajowych. W szczególności zawarta została w dniu (...) umowa nr (...). W jej treści w §8 - znajdują się zapisy zgodnie z którymi:

„1. W celu wykonania przedmiotu Umowy Zamawiający użyje Wykonawcy na podstawie umowy użyczenia, której wzór stanowi Załącznik nr 3 do Umowy, części składowe nieruchomości gruntowej, wykorzystywane jako:

1) magazyn składowania soli;

- 2) pomieszczenie do wytwarzania solanki;
- 3) zaplecze magazynowe;
- 4) plac postojowy dla sprzętu i wyposażenia Wykonawcy;
- 5) pomieszczenia socjalno – biurowe;
- 6) urządzenie w postaci wytwornicy solanki;
- 7) urządzenie w postaci zasobnika solanki.

2. Wykonawca jest zobowiązany wykorzystywać jedynie te przedmioty (opisane w ust.1 oraz w Umowie użyczenia), które zostały użyczone Wykonawcy przez Zamawiającego w celu zrealizowania przedmiotu Umowy. Szczegółowe zasady użyczenia znajdują się w Umowie użyczenia (projekt wzmiankowanej Umowy użyczenia stanowi załącznik nr 3 do niniejszej Umowy).

3. W szczególnie uzasadnionych przypadkach, po uprzednim uzyskaniu zgody udzielonej przez Zamawiającego w formie pisemnej pod rygorem nieważności, Wykonawca będzie mieć prawo wykorzystywać inne aniżeli użyczone przez Zamawiającego przedmioty w celu wykonania przedmiotu Umowy."

Stosownie do zapisów wzoru umowy użyczenia o której mowa w cytowanym wyżej § 8 ust. 1 umowy na zimowe utrzymanie:

„1. Działając na podstawie postanowienia z § 8 ust. 1 Umowy nr..... z dnia, zawartej pomiędzy (...), a na realizację zadania pn.: (...), zwaną w dalszej treści „Umową utrzymaniową”, Zamawiający zobowiązuje się zezwolić Wykonawcy, przez czas oznaczony, określony w ust. 2, na bezpłatne używanie oddanej mu w tym celu rzeczy, przy czym przedmiot Umowy użyczenia został określony w § 2 ust. 2.

2. Umowa użyczenia zostaje zawarta na czas oznaczony, przy czym obowiązywanie Umowy użyczenia zaczyna się od dnia zawarcia tej Umowy oraz wydania przedmiotu Umowy Użyczenia, natomiast zakończenie obowiązywania Umowy użyczenia nastąpi automatycznie (tj. bez konieczności składania odrębnego oświadczenia woli) najpóźniej w dniu zakończenia obowiązywania Umowy utrzymaniowej."

Zakres obowiązków Wykonawcy wynikający z korzystania z przedmiotu użyczenia zawarty jest w § 3:

„1. W odniesieniu do każdego budynku, pomieszczenia i urządzenia wchodzącego w skład przedmiotu Umowy użyczenia, o którym mowa w § 2 ust. 2, Wykonawca zobowiązany jest:

- 1) używać przedmiotu Umowy użyczenia zgodnie z jego właściwościami oraz przeznaczeniem wynikającym z Umowy użyczenia i Umowy utrzymaniowej;
- 2) uzyskać uprzednią zgodę Zamawiającego na oddanie osobie trzeciej całości lub części przedmiotu Umowy użyczenia do używania (zarówno odpłatnego, jak też nieodpłatnego), przy czym zgoda Zamawiającego wymaga formy pisemnej pod rygorem nieważności;
- 3) zabezpieczyć na swój koszt przedmiot Umowy użyczenia przed przypadkową utratą lub uszkodzeniem;
- 4) udostępnić przedmiot Umowy użyczenia na każde żądanie Zamawiającego w celu kontroli jego stanu;
- 5) do dokonywania na swój koszt przeglądów, napraw, konserwacji lub remontów poszczególnych części przedmiot Umowy użyczenia, o którym mowa w 2 ust. 2, przy czym w razie uzasadnionej konieczności Zamawiający jest uprawniony do wydania Wykonawcy pisemnego (pod rygorem nieważności) polecenia dokonania ich przeglądu, naprawy, konserwacji lub remontu. Wykonawca sporządzi i przekaże Zamawiającemu protokoły z przeprowadzonych prac w terminie 7 dni od dnia ich dokonania.

W przypadku niedokonania przez Wykonawcę w zawartym w poleceniu Zamawiającego terminie zleconego przez Zamawiającego przeglądu, naprawy, konserwacji lub remontu, Zamawiający dokona ww. czynności, przy czym ich kosztami obciąży Wykonawcę;

6) zachowania części przedmiotu Umowy użyczenia, o których mowa w 2 ust. 2 w stanie nie pogorszonym i umożliwiającym dalszą właściwą eksploatację;

7) ponosić zwykłe koszty utrzymania przedmiotu Umowy Użyczenia, przy czym:

2. Strony rozumieją pod pojęciem zwykłych kosztów utrzymania koszty za:

- 1) energię elektryczną;
- 2) dostarczanie wody;
- 3) ogrzewanie;
- 4) sprzątnięcie,
- 5) Wywóz nieczystości stałych"

Sól gromadzona w magazynie soli stanowi własność wnioskodawcy i jest wykorzystywana przez Wykonawcę do realizacji usługi zimowego utrzymania dróg.

W związku z przedstawionym wyżej opisem zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca zwrócił się do organu podatkowego z następującym pytaniem:

Czy w przypadku zawarcia z Wykonawcą świadczącym usługi zimowego utrzymania dróg umowy użyczenia, o której mowa w § 8 umowy nr (...) z dnia (...) obejmującej całość lub część następujących nieruchomości, budynków bądź budowli: magazyn składowania soli, plac postojowy dla sprzętu i wyposażenia Wykonawcy, pomieszczenia socjalno - biurowe, i przekazania Wykonawcy przedmiotowych składników majątkowych na podstawie protokołów przekazania, to Wykonawca w okresie takiego przekazania potwierdzonego protokołem zdawczo-odbiorczym podpisanym w chwili przekazania oraz protokołem zdawczo-odbiorczym podpisanym w związku ze zwrotem, będzie podatnikiem podatku od nieruchomości w związku z wykorzystywaniem przedmiotowych składników majątkowych do realizacji usług zimowego utrzymania dróg?

Zdaniem wnioskodawcy Wykonawca świadczący usługi zimowego utrzymania dróg na podstawie umowy nr (...) z dnia (...), z którym zostanie zawarta umowa użyczenia, o której mowa w § 8 umowy nr (...) z dnia (...) obejmująca całość lub część następujących nieruchomości, budynków bądź budowli: magazyn składowania soli, pomieszczenie do wytwarzania solanki, plac postojowy dla sprzętu i wyposażenia Wykonawcy, pomieszczenia socjalno - biurowe, i nastąpi przekazanie Wykonawcy przedmiotowych składników majątkowych na podstawie protokołów przekazania, będzie podatnikiem podatku od nieruchomości w okresie takiego przekazania potwierdzonego protokołem zdawczo-odbiorczym podpisanym w chwili przekazania oraz protokołem zdawczo-odbiorczym podpisanym w związku ze zwrotem. Zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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. 18 ust. 1 ustawy o drogach publicznych centralnym organem administracji rządowej właściwym w sprawach dróg krajowych jest (...), do którego należy wykonywanie zadań zarządcy dróg krajowych oraz realizacja budżetu państwa w zakresie dróg krajowych. Stosownie do art. 18a ust. 1 ustawy o drogach publicznych (...) realizuje swoje zadania przy pomocy (...). (...) wykonuje również zadania zarządu dróg krajowych. W skład (...) wchodzi oddziały w województwach - art. 18a ust. 2 ustawy, w tym między innymi wnioskodawca - (...). Zadania zarządcy drogi zostały określone w art. 20 i nast. ustawy, w ich zakres wchodzi między innymi utrzymanie części drogi, urządzeń drogi, budowli ziemnych, drogowych obiektów inżynierskich, znaków drogowych, sygnałów drogowych i urządzeń bezpieczeństwa ruchu drogowego. Działalność, polegająca na usuwaniu śniegu oraz zapewnianiu odpowiedniego stanu przejezdności dróg publicznych, stanowi ustawowy obowiązek zarządcy drogi publicznej wynikający z ustawy o drogach publicznych, a w szczególności z art. 20 pkt 4 ustawy o drogach publicznych, wchodzący w zakres zarządzania drogami publicznymi. Zgodnie z art. 4 pkt 20 ustawy utrzymanie drogi oznacza wykonywanie robót konserwacyjnych, porządkowych i innych zmierzających do zwiększenia bezpieczeństwa i wygody ruchu, w tym także odśnieżanie i zwalczanie śliskości zimowej. Wnioskodawca realizuje zadania polegające na usuwaniu śniegu oraz zapewnianiu odpowiedniego stanu przejezdności dróg publicznych przy wykorzystaniu nieruchomości stanowiących własność (...) będących w trwałym zarządzie wnioskodawcy. Dotyczy to w szczególności składników majątkowych które mają być objęte umową użyczenia przewidzianą w § 8 umowy nr (...) z dnia (...). Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4) lit a) 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, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości.

Zdaniem wnioskodawcy w przypadku zawarcia z wykonawcą usługi zimowego utrzymania dróg umowy użyczenia o jakiej mowa w § 8 umowy nr (...) z dnia (...) dojdzie do przeniesienia posiadania składników majątkowych, których dotyczyć będzie umowa, w tym części bądź całości: magazynu składowania soli, pomieszczenia do wytwarzania solanki, placu postojowego dla sprzętu i wyposażenia Wykonawcy, pomieszczenia socjalno - biurowego, a umowa

będzie zawierana przez Skarb Państwa reprezentowany przez odpowiednie statio-fisci tj. (...). Tym samym spełnione zostaną przesłanki z art. 3 ust. 1 pkt 4) lit a) do uznania za podatnika podatku od nieruchomości wykonawcy usługi zimowego utrzymania dróg w okresie przekazania mu dla realizacji przedmiotowej usługi składników majątkowych będących gruntami, budynkami lub budowlami objętych umową użyczenia, o której mowa w § 8 umowy nr (...) z dnia (...).

Po dokonaniu analizy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez podatnika, Burmistrz Strzelec Opolskich stwierdza, iż powyższe stanowisko (...) jest prawidłowe z następujących powodów:

Jak wynika z przedstawionego wniosku (...) (dalej (...)) z dnia 16.09.2025 r. ma ona w trwałym zarządzie nieruchomości składającą się z działek (...) zapisanych w Księdze Wieczystej Nr (...). Prawo trwałego zarządu (...) wpisane jest w jej dziale II.

Umowa z (...) zawarta przez (...) z podmiotem, który wykonuje zadanie zimowego utrzymania dróg przewiduje zawarcie z tym podmiotem umowy użyczenia części składowych nieruchomości (np. magazyn składowania soli, pomieszczenie do wytwarzania solanki, plac postojowy).

W związku z tym (...) zadała pytanie, czy w przypadku zawarcia z wykonawcą umowy użyczenia obejmujących całość lub część nieruchomości budynków bądź budowli: magazyn składowania soli, plac postojowy, pomieszczenia socjalno – biurowe, i przekazaniu składników majątkowych na podstawie protokołów przekazania, potwierdzonego protokołem zdawczo-odbiorczym, to wykonawca będzie w okresie przekazania podatnikiem podatku od nieruchomości.

Zgodnie ze stanowiskiem (...) to wykonawca będzie w takim wypadku podatnikiem podatku od nieruchomości.

Jak wynika z treści art. 3 ust.1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r o podatkach i opłatach lokalnych (tj Dz.U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.) 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, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości (ppkt a), bądź (zgodnie z ppkt b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2 (z którego wynika, 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 Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi).

Najpierw koniecznym jest ustalenie statusu prawnego (...). Zgodnie z art. 18 ust.1 ustawy z 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 889) centralnym organem administracji rządowej właściwym w sprawach dróg krajowych jest (...), do którego należy wykonywanie zadań zarządcy dróg krajowych oraz realizacja budżetu państwa w zakresie dróg krajowych(...) realizuje swoje zadania przy pomocy (...). (...) **wykonuje również zadania zarządu dróg krajowych (art. 18a ust.1 ustawy)**. Natomiast zgodnie z jej art. 19 ust. 1 organ administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego, do którego właściwości należą sprawy z zakresu planowania, budowy, przebudowy, remontu, utrzymania i ochrony dróg, jest zarządcą drogi. Zasadniczo zgodnie z ust.2 tego artykułu zarządca drogi jest więc w przypadku dróg krajowych (...). Określone w tym przepisie wyjątki w niniejszym wypadku nie występują.

Zgodnie z art. 22 ust.1 ustawy z 21 marca 1985 r. o drogach publicznych zarząd drogi sprawuje nieodpłatny trwały zarząd gruntami w pasie drogowym. Grunty, o których mowa w ust. 1, zarząd drogi może oddawać w najem, dzierżawę albo je użyczać, w drodze umowy, na cele związane z potrzebami zarządzania drogami, ruchu drogowego lub obsługi użytkowników ruchu, a także na cele instalacji urządzeń, o których mowa w art. 20g ust. 1. Zarząd drogi pobiera z tytułu najmu lub dzierżawy opłaty w wysokości ustalonej w umowie. Przepisów art. 43 ust. 2 pkt 3 i art. 85 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami nie stosuje się. Zastrzec przy tym trzeba, że nie wyłącza to istnienia trwałego zarządu (...) nawet gruntów poza pasem drogowym, jeśli grunty te służą realizacji

jej celów. W takim wypadku jest również możliwe zawieranie umów, których przedmiotem jest nieruchomości pozostająca w trwałym zarządzie.

W odróżnieniu od innych podmiotów trwały zarząd dla zarządu drogi (w tym (...)) powstaje nie na mocy decyzji, ale z mocy prawa.

Institucja trwałego zarządu uregulowana została w art. 45-50 ustawy o gospodarce nieruchomościami (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1145 ze zm.) Jak już stwierdzono wyżej do dróg pozostających w trwałym zarządzie nie stosuje się przepisu art. 43 ust. 2 pkt 3 tej ustawy (dotyczącego oddania nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę albo użyczenie). Zgodnie z art. 43 ust.1 trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Jest to specyficzna forma władania nieruchomością. Jak stwierdzono w pozycji J. Jaworski, A. Prusaczyk, M. Wolanin, „Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz”, wyd. 9, 2025, komentarz do art. 43, teza 1: „trwały zarząd **nie jest prawem rzeczowym ani formą umowy** uprawniającej do władania nieruchomością o charakterze cywilnoprawnym, lecz **publicznoprawną formą władania** nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w wyroku WSA w Warszawie z dnia 3.06.2004 r. (I SA 2372/02, Legalis), w którym Sąd stwierdził, że: "trwały zarząd nie stanowi prawa podmiotowego o charakterze cywilnym państwowej lub samorządowej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej". Również SN w postanowieniu z dnia 7.11.2023 r. (II CSKP 1612/22, Legalis) potwierdził, że: "Trwały zarząd nie stanowi prawa podmiotowego o charakterze cywilnym, ale jest administracyjnoprawnym prawem podmiotowym (zespołem uprawnień), jakie uzyskuje jednostka organizacyjna administracji państwowej lub samorządowej względem nieruchomości. Dlatego też nabycie takich uprawnień następuje w drodze charakterystycznej dla działania administracji. Celem instytucji trwałego zarządu jest więc jedynie umożliwienie jednostkom niemającym osobowości prawnej realizacji zadań, do których wykonywania zostały one utworzone".

Oznacza to też, że pozostająca w trwałym zarządzie nieruchomości jest nadal własnością Skarbu Państwa czy jednostki samorządu terytorialnego, nie jest też obciążona trwałym zarządem jako prawem rzeczowym, gdyż takim prawem trwały zarząd nie jest.

(...) w niniejszym wypadku będąc trwałym zarządcą nieruchomości ma prawo zawrzeć umowę użyczenia w stosunku do całej jak i części nieruchomości, w tym co do jej części składowych.

Przechodząc do powołanej wyżej treści art. 3 ust.1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 707) należy zwrócić uwagę, że warunkiem zastosowania tego przepisu jest posiadanie nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego przez inny podmiot.

Posiadanie nie jest prawem, ale stanem faktycznym, polegającym na faktycznym władaniu nieruchomością w swoim imieniu. Władanie nieruchomością za kogo innego (w cudzym imieniu) będzie dzierżeniem, a nie posiadaniem (art. 338 k.c.). Zgodnie z art. 348 k.c. przeniesienie posiadania zasadniczo następuje przez wydanie rzeczy. Z czynności przekazania całej czy części nieruchomości musi więc jednoznacznie wynikać, że rzecz czy jej część została wydana we władanie. Protokół zdawczo odbiorczy będzie więc właściwym dokumentem, z którego ten fakt będzie wynikać.

Przepis nie określa rodzaju umowy, która może być zawarta. Może być to więc dowolna umowa, która skutkuje przekazaniem posiadania nieruchomości, a więc również umowa użyczenia.

Warunkiem zastosowania tego przepisu jest też to, by nieruchomości pozostawała własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Niniejsza nieruchomości jest własnością Skarbu Państwa. Warunek ten jest więc spełniony.

Ostatnim z warunków jest zawarcie umowy z właścicielem bądź Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa. Posiadanie może też wynikać z innego tytułu prawnego, co jednak nie wystąpi w omawianym wypadku.

Fakt, że (...) nie posiada osobowości prawnej i zawiera umowy w imieniu (...) jako właścicielem nieruchomości, oznacza, że ten warunek opodatkowania drugiej strony umowy jest spełniony. Potwierdza zresztą to rozumowanie osobne wymienienie w tym przepisie Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, który posiada osobowość prawną.

W dostępnym orzecznictwie sądowym ten pogląd przeważa.

Zgodnie z tezą 1 wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 marca 2021 r. (III FSK 1143/21) na gruncie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

w odniesieniu do rzeczy będącej w trwałym zarządzie podatnikiem podatku od nieruchomości będzie posiadacz zależny nieruchomości na podstawie umowy zawartej z właścicielem w rozumieniu tego przepisu.

Z kolei zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 sierpnia 2020 r. r. (I SA/Gl 103/20) trwały zarządca jest podatnikiem podatku od nieruchomości do czasu utraty posiadania. To z kolei może nastąpić w wyniku wydzierżawienia (wynajęcia) nieruchomości będącej w trwałym zarządzie. Wówczas podatnikiem jest wydzierżawiający (wynajmujący) jako posiadacz na podstawie stosownej umowy. Abstrahując od błędnego użycia wyrażenia „wydzierżawiający” zamiast „dzierżawca” co wynika z kontekstu wypowiedzi warto zacytować fragment uzasadnienia wyroku, który szerzej przedstawia przesłanki jakimi kierował się Sąd: „Odwołując się do aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych wskazać należy, iż trwały zarządca jest podatnikiem podatku od nieruchomości do czasu utraty posiadania. To z kolei może nastąpić w wyniku wydzierżawienia (wynajęcia) nieruchomości będącej w trwałym zarządzie. Wówczas podatnikiem jest wydzierżawiający (wynajmujący) jako posiadacz na podstawie stosownej umowy. Co również istotne, umowy cywilne zawierane przez trwałego zarządcę nieruchomości zawierane są przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego, gdyż to one posiadają zdolność prawną i w obrocie cywilnym występują jako samodzielny uczestnik. Innymi słowy, w stosunkach z osobami trzecimi trwały zarządca występuje jako strona i składa oświadczenia woli, ale nie działa w imieniu własnym, lecz w imieniu reprezentowanego. W konsekwencji stroną umów cywilnoprawnych dotyczących nieruchomości, zawieranych przez jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej jest właściciel nieruchomości. **Jak wskazano w wyroku Sądu Najwyższego z 27 listopada 2013 r. - sygn. akt V CSK 551/12, „umowę taką należy traktować jako zawartą z właścicielem, a 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”.**

Z innych orzeczeń należy przytoczyć Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 maja 2019 r. (II FSK 1797/17), gdyż dotyczy bezpośrednio (...). Zgodnie z tym wyrokiem zarządca w swojej merytorycznej działalności związanej z celem ustanowienia trwałego zarządu podporządkowany jest organowi nadrzędnemu - w przypadku (...) - ministrowi właściwemu do spraw transportu - a w zakresie korzystania z nieruchomości podporządkowany jest właścicielowi, czyli Skarbowi Państwa. Również w stosunkach z osobami trzecimi trwały zarządca występuje jako strona i składa oświadczenia woli, **ale nie działa w imieniu własnym, lecz w imieniu reprezentowanego.** W konsekwencji stroną umów cywilnoprawnych dotyczących nieruchomości, zawieranych przez jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej jest Skarb Państwa jako właściciel nieruchomości. **W związku z tym umowę taką należy traktować jako zawartą z właścicielem,** a 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.

Nie są to jedyne orzeczenia prezentujące podobne stanowisko. Można więc wymienić wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 czerwca 2023 r., (III FSK 277/23), wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 28 stycznia 2020 r., (I SA/Łd 691/19).

Są jednak też orzeczenia sądowe zajmujące odmienne stanowisko.

Zgodnie z Wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 10 lutego 2021 r. (I SA/Ol 809/20) analiza przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w odniesieniu do najemców/dzierżawców nie pozwala na uznanie, że spełniają oni warunki uznania za podatnika podatku od nieruchomości. W orzeczeniu tym Sąd zwraca uwagę, że PodLokU, który mówi o posiadaniu nieruchomości (...) stanowiących własność Skarbu Państwa (...), jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem (...) lub z innego tytułu prawnego (...). Podstawą dysponowania nieruchomościami jest w analizowanym przypadku decyzja o trwałym zarządzie, wydana na podstawie art. 43 i art. 45 GospNierU, co jest niesporne między stronami. Należy jednak zwrócić uwagę, że według Sądu trwały zarząd GDDKiA i Lasów Państwowych, należy traktować inaczej niż trwały zarząd powstały na podstawie decyzji. Domniemywać więc należy, że zdaniem Sądu w przypadku umowy GDDKiA z innym podmiotem, tenże podmiot winien być podatnikiem. Nie można się jednakże z tym stanowiskiem zgodzić, gdyż Sąd zupełnie pominął fakt, że umowy zawierane są w tym wypadku jednak przez właściciela, gdyż trwały zarządca nie posiada osobowości prawnej. Poza tym brak

podstaw prawnych do różnicowanie skutków zawartych przez zarządcę umów ze względu na to, czy trwały zarząd powstał na podstawie decyzji czy z mocy prawa.

Innym orzeczeniem prezentującym odmienne stanowisko Sądu niż w większości orzeczeń jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2020 r., (II FSK 177/20), zgodnie z którym: 1. jeżeli zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikami podatku od nieruchomości są m.in. jednostki organizacyjne, to przymiot podatnika podatku od nieruchomości posiada również jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, na rzecz której przekazano nieruchomość w trwały zarząd, gdyż jest ona posiadaczem nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli wobec tego posiadanie w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczy rzeczywistego władania rzeczą i czerpania korzyści z majątku to dotyczy ono także określonego w ustawie o gospodarce nieruchomościami, trwałego zarządu nieruchomością. Zgodnie zaś z art. 50 ustawy o gospodarce nieruchomościami, do trwałego zarządu w sprawach nieuregulowanych w tej ustawie stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego o użytkowaniu. Tym samym sprawowany przez Lasy Państwowe trwały zarząd uznaje się za formę posiadania zależnego w rozumieniu KC. Zgodnie z art. 337 KC. posiadacz samoistny nie traci posiadania przez to, że oddaje drugiemu rzecz w posiadanie zależne; 2. przepis art. 337 KC powinien mieć zastosowanie (poprzez analogię) także do posiadaczy zależnych. Również w ich przypadku przekazanie posiadania nie stanowi utraty władztwa nad rzeczą, jeżeli zachowuje się względem rzeczy tak, jak czyniłaby to osoba, której przysługuje prawo podmiotowe, którego treść odpowiada zachowaniu posiadacza zależnego. Nieuzasadnione byłoby w związku z tym wywodzenie odmiennych skutków prawnych z przekazania posiadania zależnego i samoistnego. Wobec tego należy przyjąć, że podatnikiem stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinny być Lasy Państwowe niezależnie od treści jakiegokolwiek umowy czy też treści służebności przesyłu oraz zakresu posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę przesyłowego, gdyż poprzez przekazanie nieruchomości w dalsze posiadanie nie tracą one przymiotu posiadacza na podstawie "innego tytułu prawnego", a ponadto są wymienione jako podatnik w art. 3 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Podobnie jak w przypadku poprzedniego orzeczenia, Sąd nie wziął jednak pod uwagę, że umowy zawierane są w tym wypadku przez właściciela, gdyż trwały zarządca nie posiada osobowości prawnej. Nieuprawnione też wydaje się powołanie na art. 337 k.c., gdyż wyraźnie dotyczy on tylko określonej w nim sytuacji posiadacza samoistnego, którym sam zarządca nie jest. Zwykłą zaś sytuacją jest przeniesienie posiadania zależnego na inny podmiot (np. dzierżawcy na poddzierżawcę).

Jeśli chodzi o poglądy doktryny w dostępnych pozycjach, to w niniejszej kwestii wypowiedział się Ł. Rogowski, w: „Podatek od nieruchomości. Skuteczne wymierzanie zobowiązań podatkowych”, 2022, Rozdział II. Podatnicy, 4. Posiadacz zależny. Stwierdza on mianowicie, że w uchwale z 19.08.1996 r. (FPK 9/96, ONSA 1996, Nr 4, poz. 152) NSA uznał, że: „W przypadku, gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej z jednostkami organizacyjnymi Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe przekazano w posiadanie zależne nieruchomość stanowiącą własność Skarbu Państwa, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu zależnym”.

Dalej stwierdza on, że skutków podatkowych nie wywierają umowy dotyczące zarządu lub administrowania nieruchomościami państwowymi lub komunalnymi. Inaczej jest w przypadku „trwałego zarządu”, który wiąże się z władaniem nieruchomościami (Skarbu Państwa lub gminy) przez państwowe lub komunalne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Skutki tego rodzaju zarządu, który powstaje z mocy prawa lub zostaje ustanowiony decyzją administracyjną, mieszczą się w pojęciu posiadania³. Objęta trwałym zarządem nieruchomość może następnie zostać oddana w dzierżawę (najem). Skutkiem tego będzie równorzędne występowanie dwóch podmiotów, które w teorii można uznać za podatników. W takim przypadku – podobnie jak w opisanej wcześniej sytuacji – podatkiem należy obciążyć podmiot, który zawarł umowę dzierżawy (najmu) z trwałym zarządcą.

Natomiast K. Byjoch, w pozycji „Podatki lokalne. Funkcje samorządowych organów podatkowych, wyd. 1, 2025 § Rozdział I. Podatnik § 9. Leśniczy jako posiadacz zależny w podatku od nieruchomości (art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a oraz art. 3 ust. 2 PodLokU), cytując jako stanowisko właściwe obszernie fragmenty wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 29.07.2022 r. (I SA/Bd 73/22CBOSA) w którym Sąd m.in. stwierdza, że „niesporne w niniejszej sprawie jest, że opodatkowane budynki (mieszkalny i gospodarczy) są własnością Skarbu Państwa i znajdują się w zarządzie Lasów Państwowych, które z kolei oddały je pracownikowi do bezpłatnego korzystania,

używania. (...) należy stwierdzić, że Lasy Państwowe będąc jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, zawierając ww. umowę nr [...] z dnia [...] r. z M. [...] w zakresie zarządzanego mienia Skarbu Państwa działały w charakterze statio fisci Skarbu Państwa". W końcowej części orzeczenia Sąd stwierdza, że „Sąd w pełni podziela wskazane wyżej poglądy i zauważa, że wskutek oddania nieruchomości do bezpłatnego używania pracownikowi w zakresie w jakim faktycznie pracownik – na podstawie ww. umowy – staje się posiadaczem zależnym, jednostka organizacyjna Lasów Państwowych utraciła władanie nad nieruchomością. Treść umowy przesądza, że nieruchomość pozostaje we władaniu korzystającego pracownika, a nie Lasów Państwowych. To pracownik od wielu lat faktycznie włada nieruchomością. W tym stanie rzeczy należało uznać, że to korzystający z budynku mieszkalnego (leśniczówki) i budynku gospodarczego – jako posiadacz zależny jest podatnikiem podatku od nieruchomości, a nie strona skarżąca niniejszej sprawy, czyli Lasy Państwowe". W dalszych rozważaniach cytowane są przez autora również inne poglądy, w tym orzeczenia sądów, z których wynika przede wszystkim, że wskutek wydzierżawienia nieruchomości jednostka organizacyjna Lasów Państwowych utraciła również władanie nad opodatkowaną nieruchomością, a podatek winien obciążać tego, kto faktycznie włada nieruchomością.

W świetle powyższych ustaleń organ podatkowy stwierdza, iż stanowisko (...) przedstawione we wniosku z dnia 16-09-2025 r. o wydanie w indywidualnej sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczące ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.), zgodnie z którym „w przypadku zawarcia z Wykonawcą świadczącym usługi zimowego utrzymania dróg umowy użyczenia, o której mowa w § 8 umowy nr (...) z dnia (...) obejmującej całość lub część następujących nieruchomości, budynków bądź budowli: magazyn składowania soli, plac postojowy dla sprzętu i wyposażenia Wykonawcy, pomieszczenia socjalno – biurowe, i przekazania Wykonawcy przedmiotowych składników majątkowych na podstawie protokołów przekazania, to Wykonawca w okresie takiego przekazania potwierdzonego protokołem zdawczo-odbiorczym podpisanym w chwili przekazania oraz protokołem zdawczo-odbiorczym podpisanym w związku ze zwrotem, będzie podatnikiem podatku od nieruchomości w związku z wykorzystywaniem przedmiotowych składników majątkowych do realizacji usług zimowego utrzymania dróg”, jest prawidłowe.

Niniejsza interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

POUCZENIE

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

Zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

W przypadku gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

Niniejsza interpretacja zawierająca opis stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego z wniosku o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Na niniejszą interpretację przysługuje prawo wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu.

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a tj. niniejszej interpretacji (art. 53 § 1 w/w ustawy). Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 niniejszej ustawy). Skargę w formie dokumentu elektronicznego wnosi się do elektronicznej skrzynki podawczej tego organu (art. 54 § 1a w/w ustawy).

Jednocześnie zgodnie z art. 57a ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą, opinię, o której mowa w art. 119zł § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, i odmowę wydania tych opinii, opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowę wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

BURMISTRZ

Jan Wróblewski

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/