

**BURMISTRZ  
STRZELEC OPOLSKICH  
47 - 100 Strzelce Opolskie  
Plac Myśliwca 1**

Strzelce Opolskie, 28-04-2016 r.

FP.310. 1 .2016

**G (...) S.A.  
ul. C(...), (...) C (...)**

reprezentowana przez:  
**Pana Ł (...) K(...) - G (...)  
K (...) sp.k.,  
ul. S (...), W (...)**

**adres elektroniczny na platformie e-PUAP:  
(...)**

#### **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 2015 r. poz. 613 ze zm.)

##### **postanawia**

**uznać za nieprawidłowe stanowisko wskazane we wniosku złożonym przez Spółkę G(...) C(...) S.A. z siedzibą w C (...) przy ulicy C (...) reprezentowanej przez Ł (...)K (...)–G (...) - K (...) sp.k. w dniu 16.02.2016 r. o interpretację przepisów prawa podatkowego, dotyczące art. 7 ust. 1 pkt 8a lit. b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.), zgodnie z którym:**

**grunt będący własnością Skarbu Państwa i oddany w użytkowanie wieczyste, zajęty pod sztuczny zbiornik wodny korzysta ze zwolnienia wskazanego w przepisie art. 7 ust. 1 pkt 8a lit b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.**

##### **UZASADNIENIE**

Spółka G (...) C (...) S.A. z siedzibą w C (...) przy ulicy C (...) reprezentowana przez Pana Ł (...) K (...)–G (...) - K (...) sp.k. w dniu 16.02.2016 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 stanu faktycznego.

Stan faktyczny przedstawiony przez podatnika:

Spółka znajduje się w posiadaniu K (...) W (...) „S (...)” (dalej: Kopalnia). Na mocy Decyzji z dnia 26 listopada 2007 r. Wojewoda Opolski udzielił Spółce, na okres do 20 lat, pozwolenia wodnoprawnego na:

- długotrwałe obniżenie poziomu zwierciadła wody podziemnej w celu odwodnienia wyrobiska Kopalni do rzędnej nieprzekraczającej 188,5 m n.p.m.,
- odpompowanie wód kopalnianych z rżądnią w celu odwodnienia poziomu eksploatacyjnego wyrobiska Kopalni do rzędnej nieprzekraczającej 188,5 m n.p.m. w ilości maksymalnie 74.400 m<sup>3</sup> na dobę oraz
- zrzut wód kopalnianych z wyrobiska.

Grunty położone poniżej rzędnej 188,5 m n.p.m. (dalej: poziom III Kopalni) mające powierzchnię 133.153,60 m<sup>2</sup> (niezmienną w ciągu roku) stanowią sztuczny zbiornik wodny.

Na sztuczny zbiornik wodny składają się głównie grunty oznaczone w ewidencji gruntów i budynków symbolem „K”: nr (...), nr (...) oraz nr (...). Spółka jest użytkownikiem wieczystym tych gruntów. Grunty są własnością Skarbu Państwa.

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

Czy zgodnie z przepisem art. 7 ust. 1 pkt 8a lit. b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849, dalej: UPiOL) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 roku Spółka jako użytkownik wieczysty gruntów może korzystać ze zwolnienia od podatku od nieruchomości dla gruntów zajętych pod sztuczny zbiornik wodny będących własnością Skarbu Państwa?

Zdaniem Wnioskodawcy, grunt będący własnością Skarbu Państwa i oddany w użytkowanie wieczyste, zajęty pod sztuczny zbiornik wodny korzysta ze zwolnienia wskazanego w przepisie art. 7 ust. 1 pkt 8a lit. b UPiOL w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2016 roku.

Spółka uważa, iż zgodnie z brzmieniem przepisu art. 7 ust. 1 pkt 8a lit. b UPiOL obowiązującym od 1 stycznia 2016 roku, zwalnia się od podatku od nieruchomości będące własnością Skarbu Państwa grunty zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne, z wyjątkiem gruntów przekazanych w posiadanie innym podmiotom niż wymienione w art. 217 ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. – Prawo Wodne (Dz. U. z 2015 r., poz. 469). W ocenie Wnioskodawcy, powyższe ograniczenie w korzystaniu ze zwolnienia nie ma zastosowania do gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste, gdyż czynności prawnej oddania w użytkowanie wieczyste nie można utożsamiać z czynnością prawną przekazania w posiadanie.

Wnioskodawca zwraca jednocześnie uwagę, że w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 roku – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121, dalej: KC) określono odrębne regulacje dla użytkowania wieczystego (art. 232–243 KC) i dla posiadania (art. 336 – 352 KC). Zgodnie z przepisem art. 232 § 1 KC Grunty stanowiące własność Skarbu Państwa a położone w granicach administracyjnych miast oraz grunty Skarbu Państwa położone poza tymi granicami, lecz włączone do planu zagospodarowania przestrzennego miasta i przekazane do realizacji zadań jego gospodarki, a także grunty stanowiące własność jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków, mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste osobom fizycznym i osobom prawnym. Prawo użytkowania wieczystego jest prawem rzeczowym, które może być ustanowione jedynie na gruntach stanowiących własność Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków. Ponadto, prawo użytkowania wieczystego mieści się w ujęciu cywilnoprawnym pomiędzy własnością a prawami rzeczowymi ograniczonymi. Do praw rzeczowych ograniczonych zbliża je fakt, że jest prawem na rzeczy cudzej. Z kolei z uwagi na zakres uprawnień użytkownika wieczystego oraz sposobów kształtowania treści tego prawa – prawo to jest zbliżone do prawa własności [Por. prof. dr hab. E. Gniewek, Kodeks cywilny. Komentarz, 2016, dostęp: <https://sip.legalis.pl>]. Jak Spółka wskazała wyżej, prawo wieczystego użytkowania jest zbliżone do prawa własności, co oznacza, że użytkownik nie włada nieruchomością gruntową jak najemca, dzierżawca czy użytkownik – posiadacz zależny. Powyższe twierdzenie znajduje pełne odzwierciedlenie w doktrynie oraz orzecznictwie. Przykładowo, tak wskazuje uchwała Sądu Najwyższego z dnia 28 marca 2014 roku o sygn. akt III CZP 8/14, w której sąd zaznaczył, iż: charakterystyczne dla prawa użytkowania wieczystego posiadanie nieruchomości gruntowej i posadowionych na niej budynków jest niewątpliwie bliskie posiadaniu właścicielskiemu, ale różni się od niego w tych aspektach, które są konsekwencją powstawania i wykonywania tego prawa na rzecz właściciela oraz korzystania z gruntu w sposób określony w umowie z nim, z zagrożeniem jej rozwiązania. Powyższe stanowisko, zdaniem wnioskodawcy zostało także potwierdzone w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 23 lipca 2008 roku o sygn. akt III CZP 68/08, w której sąd podkreślił, iż: Prawo użytkowania wieczystego, wprowadzone zostało do polskiego systemu prawnego w 1961 r. (ustawą z dnia 14 lipca 1961 r. o gospodarce terenami w miastach i osiedlach, Dz. U. Nr 32 poz. 159 ze zm.), a jego celem było umożliwienie obywatelom korzystania z nieruchomości państwowych w zakresie bardzo zbliżonym do prawa własności. Ówczesne uwarunkowania ideologiczne spowodowały, że system prawny zawiera uregulowania, które miały doprowadzić do skupienia w rękach państwa własności nieruchomości w możliwie najszerszym zakresie. Zawarte w kodeksie cywilnym przepisy normujące prawo użytkowania wieczystego pozwalały wnioskować, że prawo użytkowania wieczystego ma dawać uprawnionemu władztwo nad nieruchomością porównywalne z uprawnieniami właściciela, jednak z zachowaniem prawa własności po stronie państwa. Stąd wątpliwości co do charakteru prawnego użytkowania wieczystego (ograniczone prawo rzeczowe,

prawo pośrednie między własnością a prawami ograniczonymi). Po zmianach następujących po roku 1989 prawo użytkowania wieczystego uległo pewnym zmianom (rozszerzenie kręgu podmiotów na rzecz których takie prawo może zostać ustanowione, dopuszczenie ustanawiania prawa użytkowania wieczystego nie tylko na gruncie państwowym, ale także samorządowym), jednak jego istota pozostała niezmienną - jest to prawo do gruntu bardzo zbliżone w swej treści do prawa własności (por. art 140 i art. 233 KC), jednak ustanawiane na rzeczy cudzej (obciążające nieruchomość będącą własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego). Nadal także jego funkcja wyraża się w umożliwieniu podmiotowi uprawnionemu korzystania z nieruchomości w szerokim zakresie, jednak z zachowaniem prawa własności dla podmiotu publicznoprawnego.

Powyższe stwierdzenia prowadzą wnioskodawcę do zasadniczego wniosku, że prawo użytkowania wieczystego jest - mimo wielu podobieństw - prawem odmiennym niż prawo własności. Zatem także posiadanie nieruchomości w zakresie każdego z tych praw ma odmienny charakter. Stąd trafnie wskazuje się, zarówno w orzecznictwie, jak i doktrynie, że "Samoistne posiadanie nieruchomości w zakresie użytkowania wieczystego" to faktyczne wykonywanie władztwa nad nieruchomością, z wolą posiadania jej dla siebie. Jednak w zakresie odpowiadającym treści użytkowania wieczystego (tak m.in. postanowienie SN z 25 marca 2004 r., II CK 105/03, wyrok SN z 28 września 2000 r., IV CKW 103/00 wyrok SN z 17 kwietnia 1997 r., I CKU 32/97). W przywołanej wyżej uchwale Sąd Najwyższy wskazuje jednocześnie, że: Powyższego stwierdzenia nie podważa okoliczność, że prawo użytkowania wieczystego daje uprawnionemu władztwo nad rzeczą w zakresie bardzo zbliżonym do władztwa właściciela, co znajduje odzwierciedlenie w przepisach - ustawodawca nie unormował odrębnie wszystkich kwestii z zakresu użytkowania wieczystego odsyłając do odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących własności (por. art. 237 KC). W kwestiach nieuregulowanych nie budzi także wątpliwości możliwość sięgnięcia do unormowań dotyczących własności mimo braku wyraźnego odesłania w ustawie (np. gdy chodzi o ochronę użytkowania wieczystego). Prawo własności i prawo użytkowania wieczystego pozostają odrębnymi prawami podmiotowymi, przy czym podstawową różnicę stanowi to, że użytkowanie wieczyste jest prawem na rzeczy cudzej. Również w doktrynie prawa wskazuje się ponadto, że: prawo wieczystego użytkowania jest mocno zbliżone do prawa własności - na co m.in. wskazuje treść art. 237 KC. Jest to wystarczający argument do przypisania władaniu wieczystemu użytkownikowi bądź też osoby, która się za takowego (zasadnie bądź nie) uważa, waloru posiadania samoistnego. Natomiast zgodnie z przepisem art. 336 KC posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). W przepisie tym ustawodawca zróżnicował posiadanie na samoistne i zależne. Posiadaczem samoistnym jest ten, kto włada rzeczą jak właściciel. Natomiast z posiadaniem zależnym wiąże się władztwo nad rzeczą, które wywodzi się ze stosunku prawnego, który daje posiadaczowi pewne uprawnienia względem przedmiotu władztwa. Mając na uwadze powyższą analizę, w ocenie wnioskodawcy, regulacje wskazane w Kodeksie cywilnym wyraźnie odrębnie regulują instytucję użytkowania wieczystego i posiadania (zarówno samoistnego jak i zależnego).

Ponadto, zdaniem Spółki, nie można powyższych zwrotów stosować zamiennie, ani w świetle ustawy Kodeks cywilny, ani w świetle UPiOL. Zgodnie bowiem z zakazem wykładni synonimicznej nie można różnym zwrotom nadawać tego samego znaczenia [Por. L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2010]. Powyższe nie budzi wątpliwości interpretacyjnych, przykładowo w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 listopada 1998 roku o sygn. I SA/Gd 89/97, w którym sąd wskazał, iż: terminy „określa” i „ustala” jako pojęcia języka prawnego nie powinny być zamiennie stosowane, skoro oba te terminy w świetle art. 5 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych zostały wypełnione różną treścią pojęciową, formułując dwa różne momenty powstania zobowiązania podatkowego, niosące ze sobą różne skutki dla podatnika. Tym samym, w ocenie Spółki, nie można na gruncie UPiOL utożsamiać pojęć użytkowania wieczystego oraz posiadania, a w szczególności pojęć „oddania w użytkowanie wieczyste” i „przekazania w posiadanie”. Ponadto, systematyka przepisu art. 3 ust. 1 UPiOL wskazuje, że ewidentnie kim innym jest użytkownik wieczysty, a kim innym posiadacz (zarówno samoistny jak i zależny). W świetle przepisu art. 3 ust. 1 UPiOL podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,

- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów,
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
  - a) 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,
  - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust 2.

Spółka wskazuje, iż ustawodawca wyraźnie rozgranicza, kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości – właściciele, posiadacze samoistni, użytkownicy wieczystości czy posiadacze zależni. Tym samym, ustawodawca nie traktuje tożsamo użytkownika wieczystego i posiadacza zależnego. Powyższe stanowisko znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie, przykładowo w Wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 22 grudnia 2015 roku o sygn. I SA/Ke 642/15, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 18 grudnia 2015 roku o sygn. I SA/Wr 1679/15, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 24 sierpnia 2011 roku o sygn. I SA/Gd 458/11. W wyrokach tych wskazano, iż: przepis art. 3 ust. 1 u.p.o.l. kształtuje zatem ogólną zasadę, stosownie do której podatnikami podatku od nieruchomości są: właściciele, posiadacze samoistni oraz użytkownicy wieczystości nieruchomości i obiektów budowlanych niezłączonych trwale z gruntem. Zasada ta doznaje wyjątku w sytuacji, gdy przedmiotem opodatkowania jest nieruchomość lub obiekt budowlany stanowiący własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W takim przypadku, stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 4 ww. ustawy, obowiązek w podatku od nieruchomości ciąży na ich posiadaczach, jeżeli ich posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa, innego tytułu prawnego lub bez niego. Przykładem takiego tytułu jest decyzja o przekazaniu nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Zdaniem Wnioskodawcy, wskazane przez ustawodawcę „przekazanie w posiadanie innym podmiotom” zawarte w przepisie art. 7 ust. 1 pkt 8a lit. b UPiOL dotyczy posiadania zależnego, a nie użytkownika wieczystego. Tym samym, na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, również należy stosować rozłącznie pojęcie „użytkownika wieczystego” i „posiadacza zależnego”. Ponadto, w świetle przepisu art. 217 ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. – Prawo wodne (Dz. U. z 2015 r. poz. 469, dalej: UPW):

1. Z dniem wejścia w życie ustawy stanowiące własność Skarbu Państwa wody oraz grunty pokryte tymi wodami, przechodzą w trwały zarząd odpowiednio - urzędów morskich, regionalnych zarządów gospodarki wodnej parków narodowych, stosownie do art. 11 ust. 1 pkt 1-3.
2. Przejście mienia, o którym mowa w ust. 1, stwierdza, na wniosek zainteresowanego, właściwy starosta wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej.
3. Przepisy ust. 1 i 2 nie dotyczą mienia, w stosunku do którego zostało ustanowione prawo użytkownika wieczystego.
4. Jeżeli mienie, o którym mowa w ust. 1, zostało przed dniem wejścia w życie ustawy oddane w użytkowanie, wydzierżawione lub wynajęte, z dniem wejścia w życie ustawy w prawa i obowiązki oddającego w użytkowanie, wydzierżawiającego lub wynajmującego, wstępują odpowiednio organy, o których mowa w art. 11 ust 1, z zastrzeżeniem ust. 5 i 6.
5. W terminie 10 lat od dnia wejścia w życie ustawy, w stosunku do jezior zaliczonych do wód, o których mowa w art. 14 ust. 5 uprawnienia Skarbu Państwa wykonuje Agencja Nieruchomości Rolnych, na warunkach określonych przepisami ustawy z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (Dz. U. z 2012 r. poz. 1187 z 2013 r. poz. 155 oraz z 2014 r. poz 1133).
- 5a. Do dnia 31 grudnia 2005 r. w stosunku do jezior zaliczanych do wód, o których mowa w art. 11 ust. 1 pkt 2 i 4, uprawnienia Skarbu Państwa w zakresie rybactwa śródlądowego wykonuje Agencja Nieruchomości Rolnych, na warunkach określonych przepisami ustawy z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa.
6. Po upływie terminu, o którym mowa w ust. 5a, w miejsce Agencji Nieruchomości Rolnych w umowy dotyczące wykonywania rybactwa śródlądowego wstępuje z mocy prawa dyrektor regionalnego zarządu gospodarki wodnej.
7. Posiadacze gruntów służących do przedsięwzięć, o których mowa w art. 20 ust. 1, nieposiadający do dnia wejścia w życie ustawy umów, o których mowa w ust. 4, są obowiązani, w terminie 12 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy, wystąpić do właściwego organu o zawarcie umowy użytkowania.

Spółka podkreśla, iż przepis art. 217 UPW, do którego odwołuje art. 7 ust. 1 pkt 8a lit. b, wyraźnie dzieli sposoby władania nieruchomościami i wskazuje tylko na instytucję trwałego zarządu (ust. 1) oraz oddania w użytkowanie, dzierżawy lub wynajmu (ust. 4). Natomiast w powyższym przepisie wprost wskazano, iż władanie to nie ma formy użytkowania wieczystego, gdyż do użytkowania wieczystego nie stosuje się przepisu art. 217 UPW. W świetle powyższego, zgodnie z przepisem art. 43 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2015 r. poz. 1774, dalej: UGN) trwały zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Natomiast, zgodnie z przepisem art. 336 KC posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny).

Mając na uwadze przytoczone wyżej regulacje prawne, w ocenie Wnioskodawcy, przepis art. 7 ust. 1 pkt 8a lit. b UPiOL wyraźnie wskazuje, iż zwolnienie nie dotyczy gruntów przekazanych w posiadanie innym podmiotom niż spółki wodne. Tym samym, ograniczenie nie dotyczy oddania w użytkowanie wieczyste. Ponadto, Spółka wskazuje, iż zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych wszelkiego rodzaju przywileje podatkowe są odstępstwem od jednej z podstawowych zasad podatkowych, tj. zasady sprawiedliwości opodatkowania. Należy zauważyć, że wszelkiego rodzaju uprzywilejowanie w systemie prawa podatkowego jako odstępstwo od zasady sprawiedliwości podatkowej nie może być rozpatrywane bez uwagi na zasady wykładni gramatycznej i odbywać się według wykładni rozszerzającej. Zasadą wyrażoną w linii orzeczniczej oraz doktrynie jest, jak to sformułowano w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 1997 r. (sygn. akt III RN 22/97 – OSNAPU 1998 nr 5 poz. 142) ścisła interpretacja przepisów wprowadzających przywileje podatkowe (zob. także wyroki WSA w Krakowie z dnia 30 września 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 1020/14, w Krakowie z dnia 14 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/KR 691/14, pogląd wyrażony także przez Ministra Finansów przykładowo w Interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 lipca 2014 r. (IPPP3/443-322/14-2/JK), por: A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika: Zasada podatkowa, Warszawa 2010, str. 224). Powyższe stanowisko potwierdzają liczne wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego, np. wyroki z dnia 23 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 742/13, z dnia 29 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 3096/12.

Reasumując w przedmiotowym stanie faktycznym, w ocenie Spółki, można zastosować wobec wskazanego gruntu zajętego pod sztuczny zbiornik wodny zwolnienie od podatku od nieruchomości na podstawie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 8a UPiOL, bowiem zapis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych literalnie określa, przedmiot opodatkowania korzystające z preferencji, tj. grunty zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne, z wyjątkiem przekazanych w posiadanie innym podmiotom niż wymienione w art. 217 ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. – Prawo wodne (Dz. U. z 2015 r. poz. 469). Należy wskazać, że przepis ten powinien być interpretowany ściśle – zatem nie może być interpretowane, iż „przekazanie posiadania” dotyczy także użytkowania wieczystego. W konsekwencji, mając na uwadze przepis art. 7 ust. 1 pkt 8a UPiOL, zdaniem Spółki, grunty będące własnością Skarbu Państwa, oddane w użytkowanie wieczyste i zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne mogą korzystać ze zwolnienia określonego w ww. przepisie.

**Po dokonaniu analizy stanu faktycznego przedstawionego przez podatnika, Burmistrz Strzelec Opolskich stwierdza, iż powyższe stanowisko Spółki jest nieprawidłowe z następujących powodów:**

Ustalając stan faktyczny, należy wyjaśnić najpierw pojęcia „użytkowanie wieczyste”, „posiadanie samoistne” i „posiadanie zależne”.

Prawo użytkowania wieczystego jest uregulowane m.in. w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380). Zgodnie z art. 232 Kodeksu cywilnego przedmiotem użytkowania wieczystego mogą być nieruchomości gruntowe stanowiące własność Skarbu Państwa położone w granicach administracyjnych miast lub położone poza nimi, lecz włączone do planu zagospodarowania przestrzennego i przekazane do realizacji zadań jego gospodarki a także jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków. Inne grunty Skarbu Państwa mogą być przedmiotem użytkowania wieczystego, gdy przepis szczególny tak stanowi. Nie jest natomiast możliwe ustanowienie użytkowania wieczystego na gruntach, których Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego jest współwłaścicielem z osobą fizyczną lub prawną. Podmiotem prawa użytkowania wieczystego może być każda osoba fizyczna i prawna, a także jednostki organizacyjne, o których mowa

w art. 33<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego, o ile z przepisów określających jej zdolność prawną nie wynika nic innego. Podmiotem tym może być Skarb Państwa, co do gruntów stanowiących własność jednostek samorządu terytorialnego, jak też jednostka samorządu terytorialnego (ich związek), co do gruntów będących własnością Skarbu Państwa lub innych takich jednostek. Jednym z podstawowych uprawnień przysługujących użytkownikowi wieczystemu jest korzystanie z nieruchomości oddanej mu w użytkowanie wieczyste, o czym mowa w przepisie art. 233 Kodeksu cywilnego. Z takim korzystaniem wiąże się posiadanie nieruchomości. Jak pisze przedstawiciel doktryny E. Gniewek w opracowaniu pt. „Obrót nieruchomościami skarbowymi”, posiadanie jest naturalną cechą użytkownika wieczystego.

Jak stanowi art. 336 ustawy Kodeks cywilny, posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Posiadanie w rozumieniu przepisów w/w ustawy to władanie rzeczą, które odpowiada treści oznaczonego prawa do rzeczy. W przepisie tym ustawodawca zróżnicował posiadanie na samoistne i zależne.

Posiadacz jest posiadaczem samoistnym wówczas, gdy poprzez swoje władztwo nad rzeczą realizuje w stosunku do niej te wszystkie uprawnienia, które składają się na treść prawa własności, o których mowa w art. 140 Kodeksu cywilnego. Jest przy tym rzeczą obojętną dla kwalifikacji posiadania jako samoistnego, czy posiadacz jest zarówno właścicielem, czy też wszedł w posiadanie bez tytułu prawnego. Najważniejsze jest, by władał faktycznie daną rzeczą tak, jak robi to właściciel. Stosownie do art. 337 tej ustawy, posiadacz samoistny nie traci posiadania przez to, że oddaje drugiemu rzecz w posiadanie zależne. Powstają wtedy w sensie prawnym dwa posiadania w stosunku do jednej rzeczy: posiadanie samoistne i zależne. Jak stanowi doktryna, przyjęć należy, że w art. 337 Kodeksu cywilnego chodziło ustawodawcy o zróżnicowanie zakresu władania rzeczą i środków ochrony tego władztwa. Z kolei posiadaniem zależnym jest zwykle władztwo nad rzeczą, które wywodzi się z określonego stosunku prawnego, który daje posiadaczowi pewne ściśle określone uprawnienia względem przedmiotu władztwa. Stosunek prawny będący podstawą takiego władztwa dotyczy rzeczy będącej własnością osoby trzeciej („włada cudzą rzeczą”). W doktrynie wypowiedany jest pogląd, że art. 337 ustawy Kodeks cywilny daje podstawę do twierdzenia, że posiadacz zależny, który oddaje rzecz w dalsze posiadanie zależne, np. w podnajem, poddzierżawę, nie traci posiadania zależnego, tak jak posiadacz samoistny nie traci swojego posiadania oddając rzecz innej osobie w posiadanie zależne. Natomiast użytkowanie wieczyste, w świetle powyższego, jest prawem, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą, a więc posiadacz w zakresie tego prawa zachowuje się nie jak właściciel, lecz jak użytkownik wieczysty. Uiszczanie przez użytkownika wieczystego opłat rocznych z tego tytułu świadczy o woli posiadania rzeczy w zakresie oznaczonego prawa.

W przypadku posiadania zależnego mowa jest nie tylko o użytkowaniu, zastawie, najmie, dzierżawie, ale również o użyczeniu oraz użytkowaniu wieczystym – tak np. w orzeczeniu Sądu Najwyższego z dnia 25 kwietnia 2003 r., sygn. akt IV CKN 84/01. Takie stanowisko potwierdza także wcześniejszy wyrok Sądu Najwyższego zapadły dnia 18 czerwca 1975 r. – sygn. akt II CR 238/75, w którym wprost stwierdza się, iż „posiadanie w zakresie użytkowania wieczystego jest w zasadzie posiadaniem zależnym”. Z uwagi na taki pogląd orzecznicy władzy sądowniczej stwierdzić należy, iż przekazanie gruntów należących do Skarbu Państwa w użytkowanie wieczyste utożsamiać należy z przekazaniem posiadania tychże gruntów (niezależnie od tego, czy jest to posiadanie zależne czy samoistne). Żadna z tez zawartych w uzasadnieniu do wniosku złożonego przez pełnomocnika Spółki nie przeczy takiemu stanowisku, co więcej tezy te zdają się go potwierdzać. Przyznać również należy, iż nie można zwrotów użytkowanie wieczyste – posiadanie stosować zamiennie (...) zgodnie bowiem z zakazem wykładni synonimicznej nie można różnym zwrotom nadawać tego samego znaczenia. Niemniej w tym przypadku mowa jest jedynie o zwrotach, które posiadają różny (węższy/szerszy) zakres stosowania. We wskazanym we wniosku przypadku mowa jest o Spółce, która jest użytkownikiem wieczystym gruntów należących do Skarbu Państwa. W oparciu o wyżej opisane wnioski i twierdzenia bezsprzecznie wskazać należy, iż takie sprawowanie władztwa jest jedną z form posiadania. Zgodzić się również należy z tym, iż Spółka dysponuje gruntem zajęтым pod zbiornik wodny, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 8a lit. b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, niemniej nie jest to żaden z gruntów określonych w art. 217 ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne. Rozważanie niniejsze skutkuje więc tym, iż pomimo faktu

przeniesienia posiadania na wskazaną we wniosku Spółkę, nie może być ona zwolniona od uiszczania należności z tytułu podatku od nieruchomości na podstawie w/w przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ponadto, powyższe stanowisko potwierdza również treść uzasadnienia do ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1045) odnosząca się do art. 7 ust. 1 pkt 8a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych: „Nowelizacja ustawy ma na celu wyłączenie stosowania zwolnienia w sytuacji, gdy Skarb Państwa będący właścicielem gruntów zajętych pod sztuczne zbiorniki wodne, przekazuje te grunty innym podmiotom niż wymienione w art. 217 Prawa wodnego (urzędy morskie, regionalne zarządy gospodarki wodnej, parki narodowe) w posiadanie zależne. W takiej sytuacji, mimo, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości przechodzi, zgodnie z regułą wyrażoną w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, na posiadaczy, którzy mogą prowadzić na tych gruntach dowolny rodzaj działalności, to nie pobiera się od nich podatku od nieruchomości od tych gruntów, gdyż zwolnienie ma charakter przedmiotowy. Uzasadnione jest więc wyłączenie z zakresu stosowania tego zwolnienia gruntów zajętych pod sztuczne zbiorniki wodne przekazanych w posiadanie innym podmiotom niż wymienione w art. 217 Prawa wodnego. Ograniczenie nie będzie dotyczyć gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa pod powierzchniami wodami płynącymi jezior, gdyż zgodnie z przepisami ustawy - Prawo wodne nie podlegają one obrotowi cywilnoprawnemu”.

**W świetle powyższych ustaleń organ podatkowy stwierdza, iż stanowisko Spółki przedstawione we wniosku o wydanie w indywidualnej sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 8a lit b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., gruntów będących własnością Skarbu Państwa, oddanych w użytkowanie wieczyste i zajętych pod sztuczny zbiornik wodny, jest nieprawidłowe.**

**Wobec powyższego, przedmiotowe grunty będące w użytkowaniu wieczystym Spółki G (...) C (...) S.A., w przedstawionym stanie faktycznym, należy traktować jako grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co do których nie ma zastosowania zwolnienie, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 8a lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tym samym powinny one podlegać opodatkowaniu według stawek podatku ustalonych uchwałą rady gminy na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b w/w ustawy.**

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

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 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 do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu, 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 lub podjęciu innej czynności - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 w/w ustawy

z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 w/w 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). Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 w/w ustawy).

**BURMISTRZ**

**Tadeusz Goc**