

- czy nadleśnictwo może „przenieść” obowiązek podatkowy? – Rafał Kran (MDDP)

Wyrok NSA z 16 marca 2023 r., III FSK 956/22

Przedsiębiorca przesyłowy, który zawarł z Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe umowę o ustanowienie służebności przesyłu na gruntach Skarbu Państwa znajdujących się w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości od tych gruntów w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Podstawą oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego w niniejszej sprawie co do niezasadności zarzutów skargi kasacyjnej była w głównej mierze uchwała tego Sądu podjęta 9 grudnia 2019 r. w składzie siedmiu sędziów, II FPS 3/19. Zgodnie z powołaną uchwałą przedsiębiorca przesyłowy, który zawarł z Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe umowę o ustanowienie służebności przesyłu na gruntach Skarbu Państwa, znajdujących się w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości od tych gruntów w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r.

Rozpatrując niniejszą sprawę skład orzekający podziela argumentację przywołanej uchwały dotyczącą sedna ograniczonego prawa rzeczowego, którym jest służebność przesyłu. Skład siedmioosobowy Naczelnego Sądu Administracyjnego wyjaśnił, powołując się na art. 352 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r. poz. 1145, dalej: k.c.), że swoisty charakter służebności wyraża się w tym, iż osoba, która wykonuje służebność, z reguły nie włada rzeczą w ścisłym tego słowa znaczeniu, lecz z niej korzysta w określonym zakresie, na przykład co jakiś czas przejeżdża, przechodzi przez cudzą nieruchomość.

(...) W odniesieniu do posiadania służebności nie można zatem posługiwać się pojęciem posiadania samoistnego lub zależnego nieruchomości, uregulowanego w art. 336 k.c. Posiadacz służebności nie włada nieruchomością, ale faktycznie z niej korzysta.

(...) Natomiast art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. dotyczy posiadania rzeczy (nieruchomości), nie zaś praw z nieruchomością związanych, w tym służebności przesyłu. Podatek od nieruchomości, jako podatek o charakterze majątkowym obciąża nieruchomość, nie zaś prawa z nią związane. Wobec powyższego, podatnikiem podatku od nieruchomości w sytuacji określonej w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. będzie podmiot, który zawarł umowę ze Skarbem Państwa, bądź też posiada nieruchomość na podstawie innego tytułu prawnego jako posiadacz zależny. Jeżeli natomiast według zawartej umowy nie przeniesiono na taki podmiot posiadania, któremu można przypisać cechę posiadania zależnego, lecz ma on jedynie prawo korzystania z nieruchomości Skarbu Państwa w zakresie odpowiadającym posiadaniu służebności, nie będzie mógł być uznany za podatnika tego podatku.

(...) Przez pojęcie gruntów "zajętych" na prowadzenie działalności gospodarczej, należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

(...) Zauważyć trzeba, w kontekście uzasadnienia skargi kasacyjnej, że art. 2 ust. 2 u.p.o.l. nie przewiduje, żeby na gruntach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej nie mogła być prowadzona inna działalność, w tym leśna, o ile specyfika prowadzonej działalności gospodarczej na to pozwala. Nie ma to jednak wpływu na opodatkowanie takich gruntów, o ile

są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej i jest to główny i podstawowy cel ich wykorzystywania. Zaakceptowanie stanowiska, że nieodzowną cechą zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej jest stan, w którym wyłączona jest w ogóle możliwość prowadzenia na tych gruntach innego rodzaju działalności (w niniejszej sprawie leśnej) oznaczałoby, że każdy, choćby bardzo ograniczony, a nawet bagatelny, przejaw prowadzenia działalności leśnej na gruntach usytuowanych pod liniami energetycznymi, np. postawienie paśnika, zasadzenie choinek lub krzewów liściastych, pozyskanie karpiny, itd., skutkowałaby opodatkowaniem tych gruntów podatkiem leśnym.

Ustalenie zatem, jakim podatkiem opodatkować dany grunt, zależałoby jedynie od tego, czy w pasie zajęтым na linię energetyczną prowadzona jest w ograniczonym, czy nawet w jakimkolwiek zakresie gospodarka leśna, a nie od tego, czy grunty są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

(...) Powyższe - wbrew wywodom skarżącego zawartych w uzasadnieniu skargi kasacyjnej - pozostaje spójne z regulacją art. 39 i art. 39a ust. 1 i 2 u.l. W myśl powołanych przepisów nadleśniczy może za zgodą dyrektora regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych nieruchomości pozostające w zarządzie Lasów Państwowych wydzierżawić, oddać w najem (art. 39 u.l.) czy nawet obciążyć służebnością drogową lub służebnością przesyłu (art. 39a ust. 1 u.l.), z uwzględnieniem zasad gospodarki leśnej, za wynagrodzeniem, które stanowi przychód własny Lasów Państwowych (art. 39a ust. 1 u.l.), w ustawowo określonej wysokości (ust. 2), co jedynie potwierdza, że prawodawca przewidział rozwiązanie pozwalające zrekompensować podmiotom takim, jak skarżący, obowiązek zapłaty wyższego podatku w przypadku ustanowienia służebności przesyłu.

Wyroki powiązane

uchwała NSA z 9 grudnia 2019 r., sygn. akt II FPS 3/19

wyrok NSA z 20 kwietnia 2022 r., sygn. akt III FSK 137/22

wyrok NSA z 2 lutego 2022 r., sygn. akt III FSK 5035/21

wyrok NSA z 3 marca 2021 r., sygn. akt III FSK 3065/21

wyrok WSA w Rzeszowie z 19 stycznia 2023 r., sygn. akt I SA/Rz 752/22

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.)

Art. 2 ust. 2 Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Art. 3

ust. 1 Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

(...) pkt 4) 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 3 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.

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2015 r. poz. 2100 z późn. zm.)

Art. 39a ust. 2 Wynagrodzenie za ustanowienie służebności przesyłu na rzecz przedsiębiorstwa energetycznego zajmującego się przesyłaniem lub dystrybucją energii elektrycznej ustala się w wysokości odpowiadającej wartości podatków i opłat ponoszonych

przez Lasy Państwowe od części nieruchomości, z której korzystanie jest ograniczone w związku z obciążeniem tą służebnością.

Główne problemy

1. Czy posiadacz prawa służebności przesyłu jest podatnikiem podatku od nieruchomości od gruntu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej?
2. Zasadność art. 39a ustawy o lasach wobec uznania, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest posiadacz służebności przesyłu.

Wyrok NSA z 26 maja 2022 r., III FSK 72/22

Posiadania służebności nie można zaliczyć ani do kategorii posiadania samoistnego, ani posiadania zależnego, podczas gdy władanie rzeczą na podstawie umowy dzierżawy kwalifikuje się jako posiadanie zależne.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W pierwszej kolejności wskazać należy, że uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 grudnia 2019 r. o sygn. II FPS 3/19 dotyczy innego stanu faktycznego niż ten zaprezentowany w przedmiotowej sprawie. Wspomniana uchwała została podjęta i jest wiążąca dla spraw, w których przedsiębiorca przesyłowy zawarł z Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe umowę o ustanowienie służebności przesyłu na gruntach Skarbu Państwa, znajdujących się w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe.

W rozpoznawanej sprawie stan faktyczny sprawy nie jest tożsamy ze stanem którego dotyczyła ww. uchwała, ponieważ Spółka zawarła umowę dzierżawy ze Skarbem Państwa - Nadleśnictwo B. Nadleśnictwo, jako wydzierżawiający, oddało w dzierżawę dzierżawcy, czyli spółce, nieruchomość z przeznaczeniem na użytkowanie pod istniejące obiekty kopalniane.

(...) Każdy, kto faktycznie korzysta z cudzej nieruchomości w zakresie odpowiadającym treści służebności, jest posiadaczem służebności. Jest to posiadanie swoiste, gdyż nie łączy się z władztwem nad rzeczą w dosłownym znaczeniu. Podmiot wykonujący służebność korzysta z cudzej rzeczy tylko w oznaczonym zakresie, nierzadko bardzo wąskim, w istocie nie władając nią. W odniesieniu do posiadania służebności nie można posługiwać się zatem pojęciem posiadania samoistnego lub zależnego nieruchomości, o którym mowa w art. 336 k.c.

(...) Przytoczenia wymaga również przepis art. 336 k.c., który stanowi, że 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).

Oznacza to, że: art. 336 k.c. wyróżnia dwa rodzaje posiadania: posiadanie samoistne i posiadanie zależne. Posiadaczem samoistnym rzeczy jest ten, kto nią włada jak właściciel, wyrażając tym samym wolę wykonywania w stosunku do niej prawa własności. Posiadaczem zależnym natomiast jest ten, kto włada rzeczą w zakresie innego prawa niż prawo własności, na przykład użytkowania (art. 252 k.c), zastawu (art. 306 k.c), najmu (art. 659 k.c), dzierżawy (art. 693 k.c).

(...) Zgodnie z treścią art. 3. U.p.o.l pkt 4a 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. Podatnikiem podatku od nieruchomości w sytuacji określonej w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. będzie podmiot, który zawarł umowę ze Skarbem Państwa, bądź też posiada nieruchomość na podstawie innego tytułu prawnego jako posiadacz zależny.

Jeżeli natomiast zawarta umowa wskazuje na to, że nie przeniesiono na taki podmiot posiadania, któremu można przypisać cechę posiadania zależnego, lecz ma on jedynie prawo

korzystania z nieruchomości Skarbu Państwa w zakresie odpowiadającym posiadaniu służebności, nie będzie mógł być on uznany za podatnika tego podatku.

Wyroki powiązane

uchwała NSA z 19 sierpnia 1996 r., sygn. akt FPK 9/96
uchwała NSA z 9 grudnia 2019 r., sygn. akt II FPS 3/19
wyrok NSA z 24 lutego 2022 r., sygn. akt III FSK 4619/21

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.)

Art. 3

ust. 1 Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

(...) pkt 4) 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, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa 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.

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 Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1961 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 z późn. zm.)

Art. 336 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).

Główne problemy

1. Dzierżawa jako przesłanka do uznania podmiotu za podatnika podatku od nieruchomości.