

Rozdział I. Podatnik

§ 1. Posiadacz samoistny (art. 3 ust. 1 i 3 PodLokU)

Zgodnie z wyr. NSA z 3.12.2020 r. (II FSK 1396/20, Legalis): „Stosownie do art. 3 ust. 3 PodLokU, **jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. Obowiązek podatkowy posiadacza samoistnego wyprzedza zatem obowiązek podatkowy właściciela nieruchomości oraz wyłącza konieczność poszukiwania przez organ podatkowy właściciela (w tym w drodze inicjowania stosownego postępowania w przedmiocie stwierdzenia nabycia praw do spadku po zmarłym właścicielu) w razie, gdy stan prawny danej nieruchomości jest nieuregulowany.** Jak wskazano w świetle art. 3 ust. 3 PodLokU, jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. Nie musi być ono ujawnione w żadnym dokumencie urzędowym, tym bardziej w ewidencji gruntów i budynków. **Oznacza to, że w praktyce rzeczą może władać posiadacz samoistny i nie musi on być ujawniony w ewidencji gruntów i budynków czy też nawet w księgach wieczystych. Taki podmiot, pomimo że nie jest ujawniony w ewidencji gruntów i budynków «wyprzedza» właściciela w obowiązku zapłaty podatku – to na nim, a nie na właścicielu spoczywa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości** (zob. *B. Pahl*, Glosa do wyr. NSA z 24.5.2013 r., IIFSK 1749/11, Lex 2013). Założenie, że dla powstania obowiązku podatkowego posiadanie samoistne musi być wpisane do ewidencji gruntów i budynków, nie wynikające z przepisów prawa, stałoby ponadto w sprzeczności z przepisem art. 3 ust. 3 PodLokU, z którego wynika, że jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym”.

Kwestia posiadacza samoistnego została także poruszona w wyr. WSA w Łodzi z 2.8.2018 r. (I SA/Łd 374/18, CBOSA). Jak czytamy w wyr.: „Zdaniem skarżącego decyzje nakładające na niego obowiązek zapłaty podatku od nie-

ruchomości za lata 2010–2018 zostały wydane z rażącym naruszeniem art. 3 ust. 1 pkt 2 PodLokU i art. 21 PrGeodKart, ponieważ został on obciążony obowiązkiem zapłaty podatku od nieruchomości, jako samoistny posiadacz nieruchomości, pomimo że nie został wpisany do rejestru gruntów. Innymi słowy skarżący stoi na stanowisku, zgodnie z którym warunkiem ustalenia samoistnemu posiadaczowi nieruchomości zobowiązania w podatku od nieruchomości jest to, by był on ujawniony w rejestrze gruntów i budynków jako posiadacz samoistny nieruchomości.

W ocenie sądu taka przesłanka nie wynika z przepisów PodLokU ani z PrGeodKart. Skoro nie istnieje żaden przepis prawa, który uzależniałby w sposób jednoznaczny opodatkowanie samoistnego posiadacza nieruchomości od ujawnienia tego posiadania w ewidencji gruntów i budynków, to nie można mówić o rażącym naruszeniu prawa rozumianym – tak jak wyjaśniło Kolegium w uzasadnieniu decyzji – jako o naruszeniu oczywistym wynikającym z prostego zestawienia treści decyzji i treści przepisu. W szczególności warunek taki nie wynika z wymienionego w skardze art. 3 ust. 1 pkt 2 PodLokU. Zgodnie z tym przepisem podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych. W myśl art. 3 ust. 1 pkt 4 PodLokU podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie: a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, 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. Z treści cytowanego przepisu wynika również, że **ustawa podatkowa nie przewiduje warunku, iż podatnikami podatku od nieruchomości są jedynie ci posiadacze samoistni nieruchomości należących do jednostek samorządu terytorialnego, którzy zostali ujawnieni w rejestrze gruntów i budynków.**

Na podstawie akt sprawy Kolegium ustaliło, że właścicielem nieruchomości będącej przedmiotem opodatkowania jest Gmina Miasto Ł. Okolicznością niesporną jest to, że posiadaczem samoistnym tej nieruchomości jest skarżący i że fakt ten nie został ujawniony w ewidencji gruntów i budynków. Z cytowanych wcześniej przepisów wynika, że nie jest to przesłanka od której zależy sta-

tus podatnika podatku od nieruchomości. Okolicznością o zasadniczym znaczeniu jest to, że skarżący jest posiadaczem samoistnym tej nieruchomości.

Sąd w składzie orzekającym w rozpoznawanej sprawie stoi na stanowisku, że przy ocenie, czy dany podmiot jest podatnikiem podatku od nieruchomości decydujące znaczenie mają przepisy PodLokU, a nie art. 21 ust. 1 PrGeodKart. Podkreślić przy tym należy, że posiadanie samoistne jest stanem faktycznym, a nie prawnym. Nie musi być ono ujawnione w żadnym dokumencie urzędowym, tym bardziej w ewidencji gruntów i budynków (por. B. Pahl, Glosa do wyroku NSA z 24.5.2013 r., II FSK 1749/11, Lex)”.

Warto także przywołać wyr. WSA w Białymstoku z 23.11.2016 r. (I SA/Bk 267/16, CBOSA), w którym sąd opisał przesłanki posiadacza samoistnego i przyrównał je do pojęcia właściciela. Sąd wskazał, że: „Nie budzi wątpliwości zarówno w doktrynie, jak i judykaturze, że w przypadku gdy nieruchomość (przedmiot opodatkowania) jest w posiadaniu samoistnym osoby (fizycznej czy też prawnej) innej niż właściciel, to na posiadaczu samoistnym ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, która to ustawa nie definiuje pojęcia posiadacza samoistnego. W orzecznictwie przyjmuje się, że pojęcie to należy rozumieć tak, jak wynika to z przepisów KC (według reguł wykładni językowej i systemowej zewnętrznej). Zgodnie z 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). **Z przyjętej przez ustawodawcę definicji posiadacza samoistnego rzeczy (jest nim ten kto nią faktycznie włada jak właściciel) można wyprowadzić wniosek, że dla przyjęcia samoistności posiadania konieczne jest wykonywanie przez posiadacza czynności faktycznych wskazujących na samodzielny, rzeczywisty i niezależny od woli innej osoby stan władztwa. Wszystkie dyspozycje posiadacza powinny zatem swą treścią odpowiadać dyspozycjom właściciela (por. post. SN z 7.10.2011 r., II CSK 17/11; wyr. NSA z 22.1.2016 r., II FSK 2963/13). **Posiadacz powinien włada rzeczą dla siebie, a nie za kogoś innego.** Nie może zachowywać się tak, jak uprawniony do posiadania rzeczy w zakresie innego prawa niż prawo własności (por. T.A Filipiak, Komentarz do art. 336 KC, Nt 4, Lex 2012; wyr. NSA z 26.4.2016 r., II FSK 871/14, Lex Nr 2065007)”**.

Z kolei w wyr. WSA w Łodzi z 25.6.2019 r. (I SA/Łd 804/18, Legalis) sąd zajął się zagadnieniem w jaki sposób organ podatkowy powinien ustalić obowiązek podatkowy w sytuacji, gdy nieruchomością włada posiadacz samoistny, a organowi nie jest znany właściciel. W wyr. czytamy, że: „Stosownie do

art. 3 ust. 3 PodLokU, jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. **Obowiązek podatkowy posiadacza samoistnego wyprzedza zatem obowiązek podatkowy właściciela nieruchomości oraz wyłącza konieczność poszukiwania przez organ podatkowy właściciela (w tym w drodze inicjowania stosownego postępowania w przedmiocie stwierdzenia nabycia praw do spadku po zmarłym właścicielu) w razie, gdy stan prawny danej nieruchomości jest nieuregulowany.** W tym miejscu zauważyć należy, że kwestia kto jest samoistnym posiadaczem wymaga odwołania do przepisów prawa cywilnego. Zgodnie z 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). Posiadanie jest stanem faktycznego władztwa nad rzeczą. Na posiadanie składają się dwa elementy: element fizyczny wyrażający się we władaniu rzeczą oraz element psychiczny wyrażający się w psychicznym nastawieniu do wykonywanego władztwa. Posiadanie samoistne tym różni się od posiadania zależnego, że jest władztwem nad rzeczą niezależnym od dyspozycji i woli innej osoby (Kodeks cywilny. Komentarz, t. I, Warszawa 2005, s. 796).

Z przedstawionych okoliczności wynika więc, że **strona włada nieruchomością z zamiarem władania dla siebie, nie ukrywając tego zamiaru, który jest jawny dla otoczenia. Uzewnętrznione przez skarżącą czynności faktyczne, opisane wyżej, wskazują na samodzielny, niezależny od woli innej osoby, stan władztwa w odniesieniu do przedmiotowej nieruchomości. Zewnętrzny wyrazem tego jest zawarcie umowy na dostawę energii (ponoszenie związanych z tym opłat), zameldowanie i stałe zamieszkiwanie, podawanie tego adresu w pismach kierowanych w toku postępowania, odbieranie korespondencji kierowanej pod ten adres, ponoszenie wszelkich kosztów związanych z utrzymaniem mieszkań (strony oraz syna), jak również złożenie stosownej informacji do Urzędu Gminy W. w 2004 r. o nieruchomościach i o obiektach budowlanych położonych na przedmiotowej nieruchomości.** Zdaniem sądu materiał dowodowy nie pozostawia wątpliwości, że podatniczka trafnie została uznana za posiadaczka samoistnego przedmiotowej nieruchomości, a zatem także za podatnika podatku od nieruchomości w odniesieniu do tej nieruchomości, w świetle art. 3 ust. 1 pkt 2 PodLokU”.

§ 2. Współposiadacz samoistny (art. 3 ust. 3 i ust. 4 PodLokU)

Zagadnienia zasad opodatkowania nieruchomości w sytuacji, gdy jest kilku współwłaścicieli nieruchomości, zaś władą nią jedynie jeden lub niektórzy ze współwłaścicieli, przy założeniu, że pozostali współwłaściciele z własnej woli nie władają nieruchomością albo nie są dopuszczani do nieruchomości dotyczy wyr. WSA w Szczecinie z 9.7.2020 r. (I SA/Sz 83/20, Legalis). Jak stanowi wyr.: „Sporne w sprawie jest to, czy w odniesieniu do nieruchomości położonych w D. przy ul. [...] podatnikami podatku od nieruchomości są wszyscy współwłaściciele, czy też podatnikiem w ich przypadku winien być tylko jeden z nich – I.B., jak posiadacz samoistny. Skarżący wskazują bowiem, że pozbawieni zostali posiadania części nieruchomości – stanowiących przedmiot opodatkowania w rozpoznawanej sprawie – tj. nieruchomości położonych w D. przy ul. [...] na rzecz jednego ze współwłaścicieli, tj. uczestniczki, która przedmiot współwłasności objęła w całości w posiadanie samoistne.

Skarżący wskazują, że wzajemne relacje współwłaścicieli, w sytuacji gdy nie wszyscy oni korzystają z rzecz wspólnej, związane z posiadaniem przez nich nieruchomości wspólnej w warunkach posiadania samoistnego, mają istotne znaczenie z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W ocenie skarżących w sytuacji, gdy nie wszyscy współuprawnieni współposiadają nieruchomość wspólną, albowiem w sposób samoistny posiada ją tylko jeden ze współwłaścicieli, zastosowanie winien znaleźć art. 3 ust. 3 PodLokU. Reasumując, z uwagi na powyższe, skarżący *de facto* kwestionują przypisanie im statusu podatnika podatku od nieruchomości z tytułu współwłasności.

W ocenie zaś organu odwoławczego, w rozpoznawanej sprawie nie mogła mieć zastosowania norma art. 3 ust. 3 PodLokU, jak tego chcą skarżący, albowiem I.B. nie jest posiadaczem samoistnym spornych nieruchomości, gdyż nie posiada jej z zamiarem wyuzycia pozostałych współwłaścicieli z posiadania, o czym mają świadczyć przywołane przez organ odwoławczy fakty i dowody.

Z przepisu art. 3 ust. 3 i ust. 4 PodLokU (będącego przepisem szczególnym wobec ogólnej normy nakazującej uznawać za podatników właścicieli nieruchomości) wynika, że właściciel nie będzie podatnikiem jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym lub współposiadaniu samoistnym (*expressis verbis* «w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów»). W takim bowiem przypadku obowiązek podatkowy ciąży na posiadaczu samoistnym lub współposiadaczach samoistnych.

Jak wskazał NSA w wyr. z 19.2.2019 r. (II FSK 3081/18), który to pogląd Sąd w składzie rozpoznającym przedmiotową sprawę podziela, samo pojęcie posiadania samoistnego nie zostało zdefiniowane w ustawie podatkowej, jednak w orzecznictwie NSA przyjmuje się, że «skoro pojęcie posiadania zdefiniowane jest wyłącznie na gruncie prawa cywilnego, przy wykładni art. 3 ust. 3 PodLokU należy posłużyć się definicją posiadania zawartą w art. 336 KC» (por. np. wyr. NSA z 11.9.2014 r., II FSK 509/14). Wobec tego przy wykładni pojęcia «posiadacz samoistny» z art. 3 ust. 3 PodLokU należy odwoływać się nie tylko do przepisów prawa cywilnego, ale także orzecznictwa sądów powszechnych i SN dotyczącego tego pojęcia, a także do dorobku nauki prawa cywilnego (por. wyr. NSA z 11.9.2014 r., II FSK 917/14). Zgodnie z art. 366 *ab initio* KC, posiadaczem samoistnym rzeczy jest ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel. **W orzecznictwie SN nie ma wątpliwości co do tego, że posiadaczem samoistnym może być osoba, której przysługuje tytuł prawny do nieruchomości (prawo własności), jak i osoba, która tytułu takiego nie ma, lecz uznaje się za przyczyn usprawiedliwionych za właściciela, albo przejawia wolę władania rzeczą dla siebie jak właściciel wiedząc, że nie jest właścicielem** (por. post. SN z 5.11.2009 r., I CSK 82/09, Lex). **Możemy mieć zatem do czynienia z posiadaczem samoistnym, który jest właścicielem nieruchomości, jak i z posiadaczem samoistnym, który właścicielem nie jest.** W judykaturze przyjmuje się, że w sytuacji, gdy znany jest właściciel nieruchomości, ale nieruchomością włada posiadacz samoistny za podatnika uznaje się posiadacza samoistnego (por. np. wyr. NSA z 18.1.2019 r., II FSK 217/17 i powołane tam orzecznictwo).

Jak ponadto wskazywał NSA w wyr. z 19.2.2019 r. (II FSK 3081/18), należy jednocześnie zaznaczyć, że przypadki, w których jeden ze współwłaścicieli włada nieruchomością jak wyłączny właściciel z wolą wykonywania tego władztwa dla siebie z wyłączeniem innych współwłaścicieli, gdzie pozostali właściciele nie są posiadaczami samoistnymi, bo albo zostali wyzuci z posiadania, albo sami z posiadania zrezygnowali – były przedmiotem licznych wypowiedzi SN. W orzecznictwie tym **władającego współwłaściciela uznaje się za posiadacza samoistnego w odróżnieniu od pozostałych współwłaścicieli, w przypadku których brak władztwa nad rzeczą wyklucza uznanie ich za posiadaczy samoistnych** (zob. post. SN z 20.9.2012 r., IV CSK 117/12, Lex), gdzie stwierdzono, że możliwe jest nabycie przez zasiedzenie nieruchomości wspólnej przez jednego ze współwłaścicieli w zakresie obejmującym udziały pozostałych współwłaścicieli. **Zakłada to zatem władanie przez jednego ze współwłaścicieli nieruchomością wspólną w charakterze posiadacza samoistnego**

z wyłączeniem pozostałych współwłaścicieli, czyli inaczej mówiąc brak posiadania samoistnego po stronie współwłaściciela nieruchomości. Do cech posiadania samoistnego zalicza się istnienie fizycznego elementu władania rzeczą (*corpus possessionis*) oraz psychicznego elementu (*animus*) rozumianego jako zamiar władania rzeczą dla siebie. Brak jednego z tych elementów wyklucza możliwość uznania, że mamy do czynienia z posiadaniem samoistnym. O możliwości korzystania z rzeczy można mówić wówczas, gdy właściciel może używać rzeczy, pobierać z niej pożytki, przekształcać ją, a nawet zniszczyć. Posiadacz może przejściowo nie wykonywać władztwa nad rzeczą i nie traci przez to posiadania, ale nie ma mowy o posiadaniu w przypadku, gdy władanie napotyka skuteczny opór innych osób, prowadzący do trwałej utraty władztwa nad rzeczą (por. post. SN z 30.9.2010 r., I CSK 586/09; wyr. SA w Szczecinie z 11.3.2015 r., I ACa 458/14 i powołane tam orzecznictwo; Lex).

O tak rozumiane posiadanie samoistne chodzi w przepisie art. 3 ust. 3 PodLokU. Przepis ten wyklucza stosowanie art. 3 ust. 1 pkt 1 PodLokU, czyli traktowanie właściciela (współwłaściciela) jako podatnika podatku od nieruchomości zarówno wtedy, gdy kto inny jest właścicielem, a kto inny posiadaczem samoistnym nieruchomości, ale również wtedy, gdy jeden ze współwłaścicieli jest posiadaczem samoistnym, a inni nie – tak jak zarzucają skarżący w rozpoznawanej sprawie.

Posiadanie nieruchomości przez współwłaścicieli (nawet jeżeli jest to jeden z wielu współwłaścicieli) nie jest z reguły samoistnym, o którym stanowi art. 3 ust. 3 PodLokU, albowiem wynika zwykle z wykonywania prawa własności przysługującego współwłaścicielom z respektowaniem prawa własności przysługującego wszystkim z nich, tj. posiadającym nieruchomość i nieposiadającym. Jedynie w sytuacji posiadania nieruchomości przez jednego ze współwłaścicieli lub niektórych z nich z zamiarem władania jak właściciele całą nieruchomością z wyzuciem z własności innych współwłaścicieli, można ewentualnie mówić o posiadaniu samoistnym ponad udziały przysługujące posiadającym współwłaścicielom (por. wyr. WSA we Wrocławiu z 7.9.2017 r., I SA/Wr 469/17; wyr. WSA w Gdańsku z 6.12.2016 r., I SA/Gd 600/16; wyr. WSA w Krakowie z 5.3.2014 r., I SA/Kr 1366/13). W takiej też wyłącznie sytuacji można, w ocenie Sądu, dokonać rozważania zasadności zastosowania przepisów art. 3 ust. 3 czy art. 3 ust. 4 PodLokU).

Co do zasady Sąd podziela zatem stanowisko, że okoliczność, iż pozostali współwłaściciele nieruchomości z niej nie korzystają i nie pobierają pożytków, jest nieistotna dla rozstrzygnięcia sprawy w przedmiocie podatku od nieruchomości. W tym zakresie Sąd podziela również pogląd wyrażony

w wyr. NSA z 26.6.2007 r., II FSK 1748/06, że zgodnie z art. 3 ust. 4 PodLokU, w sytuacji, gdy nieruchomość stanowi współwłasność, to obowiązek podatkowy ciąży na wszystkich współwłaścicielach solidarnie. Oznacza to między innymi, że wzajemne relacje współwłaścicieli oraz spory co do zakresu posiadania nieruchomości wspólnej (korzystania z niej), pozostają bez znaczenia z punktu widzenia ponoszenia ciężarów w podatku od nieruchomości (płacenia podatku). **Sąd podkreśla, że interpretacja taka nie odnosi się jednak do sytuacji, gdy w rozpatrywanej sprawie może «zaistnieć samoistne posiadanie» w zakresie spornych nieruchomości”.**

§ 3. Sytuacja, gdy nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów (art. 3 ust. 4 PodLokU)

Jak czytamy w wyr. NSA z 3.11.2016 r. (II FSK 2082/14, Legalis): „**Stosownie bowiem do treści przepisu art. 3 ust. 4 PodLokU, jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach, z zastrzeżeniem ust. 5.** W myśl natomiast przepisu art. 3 ust. 5 PodLokU, jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym, wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. Mając na uwadze cytowane wyżej regulacje prawne, NSA zauważa, że zarówno w orzecznictwie sądu administracyjnego, jak również w doktrynie prawa podatkowego za utrwalony należy uznać pogląd, że «do czasu zniesienia współwłasności, której może żądać każdy ze współwłaścicieli na podstawie art. 210 KC, **nie jest dopuszczalne odstępianie od wyrażonej w art. 3 ust. 4 PodLokU, zasady solidarnego obciążenia obowiązkiem podatkowym w podatku od nieruchomości współwłaścicieli władających nieruchomością»** (zob. wyr. NSA z 26.6.2007 r., II FSK 1748/06; www.nsa.gov.pl). W uzasadnieniu powoływanego orzeczenia słusznie NSA zauważał, że re-

guła przewidziana w art. 3 ust. 3 PodLokU, znajduje zastosowanie w przypadku, gdy podmiot, któremu nie przysługuje prawo własności faktycznie włada rzeczą jak właściciel. Wówczas podmiot ten jako posiadacz samostanny zostanie – niejako w miejsce właściciela – obciążony obowiązkiem zapłaty podatku. Komentowany przepis nie obejmuje jednakże swym zakresem – zaistniałej na gruncie rozpatrywanej sprawy – sytuacji, w której opodatkowana nieruchomość jest przedmiotem współwłasności i znajduje się we władaniu współwłaścicieli. Stosunek współwłasności wyklucza bowiem możliwość zastosowania art. 3 ust. 3 PodLokU, jeżeli współwłaściciele są jednocześnie współposiadaczami faktycznie władającymi rzeczą. Tego typu sytuacja wyczerpuje bowiem dyspozycję art. 3 ust. 4 wskazanej ustawy, zgodnie z którym nieruchomość będąca przedmiotem współwłasności stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. Wzajemne relacje współwłaścicieli oraz spory co do zakresu posiadania nieruchomości wspólnej pozostają zatem bez znaczenia z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Konflikty pojawiające się w stosunkach między współwłaścicielami – jak trafnie zauważa autor skargi kasacyjnej – należą do materii prawa cywilnego i nie mogą rodzić konsekwencji na gruncie podatku od nieruchomości, z uwagi na jednoznaczną treść art. 3 ust. 4 PodLokU. **Ustanowienie solidarnego obowiązku zapłaty podatku oznacza, że każdy ze współwłaścicieli będzie obowiązany do uiszczenia całej kwoty należności podatkowej, a zapłata dokonana przez jednego, bądź kilku ze współwłaścicieli zwalnia pozostałych z obowiązku zapłaty** (zob. art. 91 OrdPU i art. 366 § 1 KC oraz *L. Etel*, Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, Warszawa 2005, s. 185). Podobne stanowisko zajął również NSA w wyr. z 21.1.2015 r. (II FSK 3193/12, www.nsa.gov.pl). W literaturze przedmiotu podnosi się, że charakter odpowiedzialności jest w danym przypadku uniezależniony od stosunków wewnętrznych między współwłaścicielami, sposobu korzystania z nieruchomości oraz wielkości przypadających współwłaścicielom udziałów. Wskazane okoliczności, mogą mieć wpływ na zakres wzajemnych rozliczeń między współwłaścicielami, które pozostają jednak poza obszarem zainteresowań prawa podatkowego. W doktrynie podkreśla się, że **nawet prawomocne postanowienie sądu o podziale nieruchomości do korzystania (*quo ad usum*), nie uprawnia organu podatkowego do dokonania wymiaru podatku osobno dla każdego ze współwłaścicieli, także wówczas, gdy na wydzielonej części nieruchomości prowadzona jest działalność gospodarcza** (zob. *L. Etel*, *S. Presnarowicz*, Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 2003, s. 146–147).

W tym stanie rzeczy NSA stwierdza, że z zasady o solidarnym obowiązku podatkowym, wyrażonej w przepisie art. 3 ust. 4 PodLokU, wynika, że każdemu z podatników podatku od nieruchomości, powinna zostać doręczona identyczna decyzja podatkowa określająca (ustalająca) całą wysokość zobowiązania podatkowego od danej całej nieruchomości”.

§ 4. Agencja Mienia Wojskowego jako podatnik podatku od nieruchomości

Jak czytamy w wyr. NSA z 4.3.2021 r. (III FSK 898/21, CBOSA): „Naczelny Sąd Administracyjny podziela stanowisko sądu pierwszej instancji, poparte licznymi przykładami z orzecznictwa, że **Agencja jest podatnikiem podatku od nieruchomości, także w zakresie mienia, w stosunku do którego Skarb Państwa powierzył jej wykonywanie prawa własności i innych praw rzeczowych.** Generalnie podatnikiem podatku od nieruchomości jest jej właściciel, posiadacz samoistny, użytkownik wieczysty (art. 3 ust. 1 pkt 1–3 PodLokU), a w przypadku nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa, podatnikiem jest posiadacz zależny, jeżeli: (a) posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego; (b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2 (art. 3 ust. 1 pkt 1–4 PodLokU). Słusznie sąd pierwszej instancji zauważył, że ustawodawca, wymieniając ogólnie umowę oraz inny tytuł prawny jako podstawę oddania w posiadanie nieruchomości, nie wskazał ich rodzaju.

Na mocy ustawy Agencji powierzono wykonywanie prawa własności i innych praw rzeczowych w stosunku do mienia i na rzecz Skarbu Państwa (art. 6 AgMienWojskU). Choć w ten sposób nie przeszły na Agencję prawa rzeczowe przysługujące Skarbowi Państwa, a jedynie kompetencja do ich wykonywania w zastępstwie Skarbu Państwa, to powstały stosunek powiernictwa implikuje status Agencji w stosunkach zewnętrznych jako podmiotu powierzonych mu praw. Należy podzielić pogląd, przywołany także przez organ odwoławczy oraz sąd pierwszej instancji, że stosunek powierniczy oparty jest na elemencie rozporządzania majątkiem powierniczym na rzecz powiernika oraz elemencie zobowiązania powiernika wobec powierzającego do określonego zachowania, przy czym w stosunku zewnętrznym (wobec osób trzecich) powiernik występuje jako właściciel i jest wyłącznym podmiotem powierzonych mu praw, natomiast jego zobowiązanie do korzy-

stania z majątku powierniczego w sposób wynikający z celu ustanowienia stosunku powierniczego ogranicza jego prawa w stosunku wewnętrznym (wobec powierzającego). Występowanie przez powiernika w stosunku zewnętrznym jako wyłącznego podmiotu powierzonych mu praw, implikuje jego postrzeganie oraz jego status prawny zarówno w stosunkach prywatnoprawnych, jak i publicznoprawnych (wyr. NSA z 15.4.2016 r., II FSK 1005/14, CBOSA).

Powyższe pozwala uznać Agencję za podatnika podatku od nieruchomości, także w odniesieniu do nieruchomości powierzonych jej przez Skarb Państwa (zob. wyr. NSA z 26.6.2019 r., II FSK 2413/17; z 23.10.2020 r., II FSK 1716/18, CBOSA)”.

§ 5. Współwłaściciele odpowiedzialni solidarnie (art. 3 ust. 4 PodLokU oraz art. 3 ust. 5 PodRolU)

Zasady opodatkowania współwłaścicieli nieruchomości, którzy odpowiadają solidarnie, co z kolei oznacza, że organ nie może ustalić obowiązku podatkowego odrębnie w stosunku do każdego ze współwłaścicieli, przedstawił WSA w Kielcach w wyr. z 4.2.2016 r. (I SA/Ke 3/16, CBOSA). Jak czytamy w wyr.: „Samo prawo własności nieruchomości lub jej posiadanie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. Powołane wyżej przepisy art. 3 ust. 4 PodLokU oraz art. 3 ust. 5 PodRolU, wskazują jedynie, że współwłaściciele odpowiedzialni są solidarnie. Zatem, jak słusznie przyjął organ odwoławczy, regulacji odpowiedzialności solidarnej należy, z mocy art. 91 OrdPU, poszukiwać w przepisach prawa cywilnego. Zgodnie bowiem z art. 91 OrdPU do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe mają zastosowanie przepisy kodeksu cywilnego.

W myśl art. 366 § 1 KC kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych. **Odpowiedzialność solidarna oznacza, że organ podatkowy (wierzyciel) może żądać całości lub części świadczenia (uiszczenia należnego podatku) od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych, przy czym aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani (art. 366 KC).** Jednoznaczne brzmienie prze-

pisu nie pozwala, jak chce skarżący, ustalić obowiązku podatkowego odrębnie w stosunku do każdego ze współwłaścicieli, uwzględniając wysokość posiadanych przez nich udziałów. Nie można zatem podzielić zarzutu skarżącego, że obowiązek podatkowy ciąży na nim tylko w takim zakresie, w jakim faktycznie posiada przedmiotową nieruchomość, zaś w pozostałym zakresie winien obciążać pozostałych współwłaścicieli. **Dopóki przedmiot opodatkowania stanowi współwłasność organ, opodatkowując współwłaścicieli, wydaje jedną decyzję dotyczącą całej nieruchomości, bez wyszczególnienia udziałów poszczególnych współwłaścicieli. Zaś warunkiem powstania solidarnej odpowiedzialności jest doręczenie decyzji wymiarowej (art. 92 § 1 OrdPU).** Jednocześnie podkreślić należy, że sprawy związane z posiadaniem nieruchomości przez współwłaścicieli, oraz ewentualnym zniesieniem współwłasności należą do kompetencji sądów powszechnych, nie mają wpływu na obowiązek podatkowy i nie mogą być przedmiotem oceny w postępowaniu podatkowym.

Podsumowując **przedmiotowa nieruchomość stanowi współwłasność w związku z czym jest odrębnym przedmiotem opodatkowania, a obowiązek podatkowy obciąża solidarnie wszystkich współwłaścicieli.** Istota zaś solidarnego obowiązku podatkowego sprowadza się do tego, że wszyscy współwłaściciele są zobowiązani do płacenia podatku od nieruchomości wspólnej, ale zapłacenie całego podatku przez jednego lub kilku z nich powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w stosunku do wszystkich. **Organ podatkowy wymierza zatem podatek osobom fizycznym w kwocie ogólnej w jednym nakazie płatniczym, gdyż nie jest upoważniony do dzielenia zobowiązania między współwłaścicieli.** Tym samym prawidłowe i zgodne z przepisami art. 3 ust. 4 PodLokU i art. 3 ust. 5 PodRolU jest stanowisko organu, że łączne zobowiązanie pieniężne na 2014 r. od całej nieruchomości ciąży na nich solidarnie”.

§ 6. Samorządowy zakład budżetowy jako podatnik podatku od nieruchomości (art. 3 ust. 1 PodLokU)

Samorządowy zakład budżetowy jest formą organizacyjną, która charakteryzuje się tym, że wykonuje zadania odpłatnie, a koszty swojej działalności pokrywa z przychodów własnych. Kwestia posiadania statusu podatnika podatku od nieruchomości przez samorządowy zakład budżetowy została pod-

niesiona przez WSA w Warszawie w wyr. z 6.7.2005 r. (VI SA/Wa 2083/04, CBOSA). Zgodnie z wyr.: „Zakłady budżetowe nie są przedsiębiorcami w rozumieniu art. 4 ust. 1 SwobDziałGospU (aktualnie to PrPrzed), ponieważ jednostkę tę wyróżnia się jako formę prawa budżetowego, nie zaś – formę wykonywania działalności gospodarczej. Najistotniejszą cechą samorządowego zakładu budżetowego jest to może wykonywać wyłącznie zadania własne, które zostały wymienione w poszczególnych samorządowych ustawach ustrojowych, w tym m.in. w ustawie o samorządzie gminnym w jej art. 7 ust. 1. W sposób enumeratywny katalog zadań użyteczności publicznej przeznaczonych do realizacji przez samorządowy zakład budżetowy został określony w art. 14 FinPubU”. Zazwyczaj samorządowy zakład budżetowy otrzymuje od gminy mienie w postaci: gruntów, budynków i budowli w użytkowanie, na podstawie dokumentu OT.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a PodLokU podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące m.in. posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości. Z powyższego wynika, że podatnikiem może być podmiot, którego posiadanie wynika „z innego tytułu prawnego”. Należy zauważyć, że przez tytuł prawny, o którym mowa w przepisie należy rozumieć m.in. trwałe zarząd lub użytkowanie (art. 252 KC) oraz inne szczególne formy prawne gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa lub samorządu¹.

W ten sam sposób wypowiedział się Prezydent Miasta Kielce w interpretacji indywidualnej z 12.4.2022 r. (znak PNW-II.310.1.2022²) oraz NSA w wyr. z 7.12.2011 r. (II FSK 945/10, CBOSA) oraz w wyr. z 5.9.2006 r. (II FSK 1090/05, CBOSA). Jak wynika z przywołanych publikacji, interpretacji oraz wyroków, uprawiona jest teza, iż „inny tytuł prawny” (uprawiający do samodzielnego korzystania z nieruchomości) pochodzić powinien od właściciela. Zatem **stosownie do postanowień art. 3 ust. 1 PodLokU podatnikiem po-**

¹ L. Etel, Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, Lex.

² Tekst dostępny na stronie: <https://bipum.kielce.eu/prawo-lokalne/podatki-i-opłaty-lokalne/interpretacje-przepisow-prawa-podatkowego.html> (dostęp: 1.12.2024 r.)

datku od nieruchomości jest jednostka nieposiadająca osobowości prawnej, czyli m.in. samorządowy zakład budżetowy.

Działalność o charakterze użyteczności publicznej z zakresu zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków nosi cechy zorganizowania i ciągłości oraz wykonywania jej we własnym imieniu, natomiast **nie spełnia warunku zarobkowości** prowadzonej działalności. **Zarobkowy charakter ma działalność, która jest prowadzona w celu** (z subiektywnym zamiarem) **osiągania zysków, nawet jeżeli dana działalność nie zawsze będzie obiektywnie dochodowa.** W świetle cytowanych wcześniej wyroków należy stwierdzić, że o ile została w orzecznictwie przesądzona kwestia, że samorządowe zakłady budżetowe są podatnikami podatku od nieruchomości, to pozostała wątpliwość, czy działalność komunalna, którą realizują te jednostki, jest działalnością zarobkową, a czy w związku z tym budowle będące w posiadaniu tych jednostek podlegają opodatkowaniu. Odpowiedź na to pytanie udzielił WSA w Poznaniu w wyr. z 7.4.2021 r. (I SA/Po 201/21, CBOSA): „Przeciwieństwem działalności zarobkowej w tym rozumieniu jest działalność niezarobkowa, czyli taka, której rzeczywistym przeznaczeniem nie jest generowanie czystych zysków, nawet jeżeli w toku jej wykonywania pewne niezamierzone zyski w pewnym momencie się pojawiają”. Ten sam sąd w wyr. z 16.8.2012 r. (II SA/Po 427/12, CBOSA) wskazał, iż: „**O zarobkowości działalności decyduje cel jej wykonywania.** Jeżeli zakłada się osiągnięcie zysku w związku z działalnością, to znaczy, że został określony cel zarobkowy tej działalności. **Jeżeli celem działalności podmiotu jest zaspokojenie potrzeb ludności w zakresie zadań własnych gminy działalność taka nie jest działalnością gospodarczą. Budowle służące do zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków, nie są budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej.** Zakład budżetowy wykonujący zadania gminy w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, nie wypełnia definicji działalności gospodarczej. **Celem świadczenia usług nie jest działalność zarobkowa. Wobec powyższego zakład budżetowy winien wykazywać w deklaracjach na podatek od nieruchomości wyłącznie posiadane grunty i budynki według stawki pozostałe grunty i pozostałe budynki. Budowle będące w posiadaniu zakładu budżetowego, nie podlegają opodatkowaniu**”.

W podobnym tonie wypowiedział się WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyr. z 12.5.2022 r. (I SA/Go 90/22, CBOSA), stanowiąc, że: „Istotą sporu w zaskarżonej interpretacji indywidualnej jest ustalenie czy jednostka budżetowa Gminy, wykonująca zadania o charakterze użyteczności publicznej, będąca administratorem należącej do Gminy infrastruktury wodno-kanalizacyj-

nej, prowadzi w zakresie podejmowanych przez siebie czynności działalność gospodarczą. Wymaga podkreślenia, iż sporne zagadnienie było już analizowane przez wojewódzkie sądy administracyjne (por. wyr. WSA w Krakowie z 30.11.2021 r., I SA/Kr 1185/21; wyr. WSA w Lublinie z 5.2.2016 r., I SA/Lu 822/15). Wskazać zatem należy, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Jednocześnie, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 PodLokU opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast art. 1a ust. 1 pkt 4 PodLokU odsyła do definicji legalnej działalności gospodarczej, zawartej w art. 3 PrPrzed. Działalnością gospodarczą jest wobec powyższego zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Dla uznania, że dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą, koniecznym jest spełnienie tych wszystkich przesłanek. Strona skarżąca nie kwestionowała, że jej działalność nosi cechy zorganizowania i ciągłości oraz wykonywania jej we własnym imieniu. Natomiast kwestionowała spełnienie warunku zarobkowości prowadzonej przez siebie działalności. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż działalność ma charakter zarobkowy, jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu (zarobku), rozumianego jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami. Działalność pozbawiona tego aspektu jest zaś działalnością charytatywną, społeczną, kulturalną i inną (określaną mianem non profit) (por. wyr. z 18.4.2012 r., II FSK 1954/10). (...)

Zarobkowy charakter działalności jest podstawową i kluczową cechą charakteryzującą działalność gospodarczą. Jej zarobkowy charakter oznacza, że zamiarem (celem) podjęcia działalności gospodarczej jest osiągnięcie zysku. Zysk z kolei należy definiować jako nadwyżkę przychodów nad kosztami. Trzeba przy tym liczyć się z możliwością nieuzyskania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, co oznaczać będzie poniesienie straty. Tym samym o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia (cel). Podkreślić zatem należy, iż o zarobkowości działalności decyduje cel jej wykonywania. Jeżeli zakłada się osiągnięcie zysku w związku z działalnością, to znaczy, że został określony cel zarobkowy tej działalności. Samo określenie celu ma jednak wymiar subiektywny i mieści się w sferze zamiaru danego podmiotu (wyr. WSA w Poznaniu z 16.8.2012 r., II SA/Po 427/12). Działalność podjęta w celu osiągnięcia zysków, będzie można określić jako działalność w celu zarobkowym nawet wówczas,