



Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 26 listopada 2021 roku (I SA/Sz 931/21)

Zawarcie bowiem umowy z KOWR, będącym odrębną od Skarbu Państwa osobą prawną, dotyczącej nieruchomości Skarbu Państwa będącej w zarządzie KOWR, nie jest zawarciem umowy bezpośrednio z właścicielem. Odmienne natomiast zawarcie umowy z jednostką organizacyjną Lasów Państwowych, która jest jednostką organizacyjną Skarbu Państwa nieposiadającą osobowości prawnej, dotyczącej nieruchomości Skarbu Państwa którymi zarządza – jest umową zawartą z właścicielem, bowiem właściwa jednostka organizacyjna Lasów Państwowych występuje tutaj jako statio fisci.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym:

Przewodniczący: Sędzia WSA Elżbieta Dziel

Sędzia WSA Bolesław Stachura (spr.)

Sędzia WSA Joanna Wojciechowska

po rozpoznaniu w Wydziale I w trybie uproszczonym w dniu 2 lutego 2022 r. sprawy ze skargi S.S. z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w P. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia [...] września 2021 r. nr [...] w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2021 r.:

I. oddala skargę.

Uzasadnienie

S. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w P. zaskarżyła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w S. z dnia [...] września 2021 r. nr [...] utrzymującą w mocy decyzję z Wójta Gminy B. z dnia [...] lipca 2021 r. nr [...] w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2021 r.

Zaskarżona decyzja została wydana w następującym stanie faktycznym:

W dniu [...] maja 2020 r. Nadleśnictwo B. (dalej: „nadleśnictwo”) poinformowało organ I instancji o dzierżawie gruntów nieleśnych przez konsorcjum spółek (S. Sp. z o.o. z siedzibą w P. oraz S. r. a.s. z siedzibą w U.) w ramach projektu „[...]”, o powierzchni [...] ha (obręb leśny [...], oddział [...], gm. B., obręb B., dz. ewid. nr [...], rodzaj gruntu B, KW [...]) oraz o powierzchni [...] ha (obręb leśny B., oddział [...], gm. B., obręb B., dz. ewid. nr [...], rodzaj gruntu Dr, KW [...]). Ponadto nadleśnictwo skorygowało deklarację na 2020 r.

W dniu [...] marca 2021 r. do organu I instancji wpłynęło pismo nadleśnictwa z korektą na podatek leśny w związku z wydzierżawieniem gruntów przez S. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w P. .

Pismem z [...] maja 2021 r. organ I instancji wezwał S. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w P. (dalej: „spółka”, „skarżąca”) do przedłożenia deklaracji na podatek od nieruchomości na 2021 r. W odpowiedzi z [...] maja 2021 r. spółka poinformowała, że nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie dzierżawy terenów leśnych na terenie Gminy B., a w konsekwencji nie jest zobowiązana do złożenia deklaracji na podatek od nieruchomości na 2021 r. W tym zakresie spółka powołała przepisy art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, ze zm.), dalej: „u.p.o.l.” oraz uchwałę 7 sędziów NSA z dnia 9 grudnia 2019 r., sygn. akt II FPS 3/19.

Spółka podniosła, że obowiązek podatkowy w przypadku nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa, a znajdujących się w posiadaniu osób prawnych ciąży na nich tylko wówczas, gdy zawarły one umowę ze Skarbem Państwa lub z Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa. Okoliczność ta nie dotyczy sytuacji, gdy posiadacz mienia Skarbu Państwa zawarł umowę z Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe, czy też jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych.

Organ I instancji w dniu [...] maja 2021 r. wszczął z urzędu postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości na 2021 rok.

W dniu [...] maja 2021 r. organ I instancji zobowiązał spółkę do przedłożenia: oryginałów lub kopii (czytelnych, ponumerowanych) potwierdzonych za zgodność z oryginałem umów dzierżawy gruntów leśnych i nieleśnych zawartych z nadleśnictwem w 2021 r.; informacji czy nastąpiły zmiany w umowach dzierżawy zawartych w 2020 r. z nadleśnictwem i czy są w dalszym ciągu obowiązujące.

Spółka w dniu [...] czerwca 2021 r. wysłała ww. dokumenty jednocześnie informując w piśmie przewodnim, że w stosunku do umów dzierżawy zawartych w 2020 r. z nadleśnictwem nie zaszły żadne zmiany i są one nadal obowiązujące.

Decyzją z [...] lipca 2021 r. organ I instancji określił spółce wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości na rok 2021 w kwocie [...] zł. W uzasadnieniu organ I instancji wskazał, że [...] kwietnia 2020 r. pomiędzy Skarbem Państwa – Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe Nadleśnictwo B. z siedzibą w B., a konsorcjum spółek zawarto umowę nr [...] na dzierżawę gruntów. W aneksie do ww. umowy dotychczasowy podmiot dzierżawy (konsorcjum spółek) zastąpiony został przez spółkę. Spółka dzierżawi grunty leśne o łącznej powierzchni [...] ha na terenie gminy B. (szczegółowy opis działek zamieszczono w tabeli). Natomiast w dniu [...] lutego 2021 r. zawarta została umowa nr [...] pomiędzy Skarbem Państwa – Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe Nadleśnictwo B. z siedzibą w B., a spółką na dzierżawę gruntów leśnych o łącznej powierzchni [...] ha na terenie gminy B. (szczegółowy opis działek zamieszczono w tabeli).

W oparciu o poczynione ustalenia organ I instancji określił wysokość podatku od nieruchomości na 2021 r. w ten sposób, że powierzchnię [...] m² opodatkował stawką [...] zł za okres od stycznia do grudnia 2021 r. kwotą [...] zł oraz powierzchnię [...] m² stawką [...] zł za okres od marca do grudnia 2021 r. kwotą [...] zł (łącznie kwotą [...] zł).

W odwołaniu spółka zakwestionowała określenie podatku od nieruchomości za 2021 r. W uzasadnieniu spółka wskazała, że nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości w przedmiotowej sprawie, a jednostki organizacyjne sprawujące zarząd nad tymi terenami. Podkreśliła, że nie kwestionuje co do zasady możliwości wystąpienia ciężaru ekonomicznego z tytułu ponoszenia przez nadleśnictwo kosztów podatku od nieruchomości, ale powinno to nastąpić ewentualnie jako element wynagrodzenia związanego z dzierżawą terenu przez spółkę. Spółka uznała, że nadleśnictwo wliczyło ten koszt w należne mu wynagrodzenie. Na poparcie prezentowanych w odwołaniu argumentów spółka powołała orzeczenia sądów administracyjnych.

Po rozpoznaniu odwołania, organ odwoławczy utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu I instancji z [...] lipca 2021 r. W uzasadnieniu wskazał, że wskazane w umowach poddanych analizie, grunty sklasyfikowane są jako Ls – lasy oraz Dr – drogi i B – tereny mieszkaniowe. Z treści umów wynika, że grunty są oddane

w dzierżawę jako drogi dojazdowe oraz plac składowy (użytek B), które są niezbędne przy realizacji inwestycji pn.: „[...]”, od km [...] do km [...] w ramach projektu [...]”. Nadleśnictwo jako wydzierżawiający jest zarządcą nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa.

Organ odwoławczy odnosząc się do zidentyfikowania podmiotu zobowiązanego do uiszczenia podatku od ww. nieruchomości przywołał przepisy art. 2 pkt 2 i art. 3 ust. 2 u.p.o.l. i orzecznictwo NSA i SN (obszernie przytaczając fragmenty orzeczeń).

Zdaniem organu odwoławczego w omawianym stanie faktycznym, wobec utraty przez nadleśnictwo faktycznego władztwa nad oddanymi w dzierżawę gruntów, nie może ono być podatnikiem podatku od nieruchomości. W związku z tym decyzja organu I instancji, mocą której spółce określono wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości w odniesieniu do gruntów wydzierżawionych od nadleśnictwa, jest prawidłowa, także w zakresie ustalenia podmiotu zobowiązanego do uiszczenia podatku.

Strona złożyła skargę (pismo z [...] listopada 2021 r.) do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, zarzucając naruszenie:

- 1) art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. zamiast normy art. 3 ust. 2 u.p.o.l. (mimo przywołania tego artykułu w preambule decyzji), w odniesieniu do terenu, który pozostaje w zarządzie nadleśnictwa, przez co obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości zgodnie z tą normą ciąży na nadleśnictwie, jako faktycznie władającym tymi nieruchomościami gruntowymi;
- 2) art. 3 ust. 2 u.p.o.l. na skutek nieopartego w przepisach prawa ani w stanie faktycznym rozstrzygnięcia organu odwoławczego, że w wyniku zawarcia umowy ze skarżącą umów dzierżawy terenów, które pozostają w zarządzie nadleśnictwa, doszło do utraty przez nadleśnictwo władztwa nad dzierżawionymi nieruchomościami, przez co obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości wbrew treści tej normy ma nie ciążyć na nadleśnictwie, jako rzekomo nie władającym faktycznie tymi nieruchomościami gruntowymi;
- 3) art. 121 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), dalej: „O.p.” poprzez utrzymanie przez organ odwoławczy w mocy decyzji organu I instancji wydanej podmiotowi nie będącemu stroną w sprawie, co skutkuje naruszeniem zasady prowadzenia przez organy podatkowe postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do działań organu podatkowego w toku postępowania podatkowego, co do zasady będącym również przesłanką ustawową do stwierdzenia nieważności takiej decyzji, podczas gdy prawidłowe rozpoznanie sprawy w całości powinno skutkować uchyleniem zaskarżonej decyzji organu I instancji i umorzeniem postępowania.

Skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżanej decyzji w całości oraz umorzenie postępowania administracyjnego oraz zasądzenie od strony przeciwnej kosztów postępowania wraz z kosztami zastępstwa procesowego według norm przypisanych.

W odpowiedzi na skargę, organ odwoławczy wniosł o oddalenie skargi i podtrzymał stanowisko wyrażone w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji. Wskazał, że umowa dzierżawy jest umową na podstawie której wydzierżawiający zobowiązuje się oddać dzierżawcy rzecz do używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a dzierżawca zobowiązuje się płacić wydzierżawiającemu umówiony czynsz. W związku z tym, już choćby z tej przyczyny, nadleśnictwo nie może być podatnikiem nieruchomości, którymi faktycznie nie włada, tymczasem zastosowanie reguły dotyczącej identyfikacji nadleśnictwa jako podatnika podatku od nieruchomości, określona w art. 3 ust. 2 u.p.o.l. wymaga, aby jednostka organizacyjna Lasów Państwowych faktycznie władała nieruchomością.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zauważył, co następuje:

Zaznaczenia wymaga, że złożona w niniejszej sprawie skarga została rozpoznana przez Sąd na posiedzeniu niejawnym w trybie uproszczonym, stosownie do brzmienia przepisu art. 119 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r., poz. 329), dalej: „p.p.s.a.”. Zgodnie z tym przepisem, sprawa może być rozpoznana w trybie uproszczonym, jeżeli strona zgłosi wniosek o skierowanie sprawy do rozpoznania w trybie uproszczonym, a żadna z pozostałych stron w terminie czternastu dni od zawiadomienia o złożeniu wniosku nie zażąda przeprowadzenia rozprawy. W badanej sprawie Samorządowe Kolegium Odwoławcze w S. w odpowiedzi na skargę złożyło wniosek o rozpoznanie sprawy w trybie uproszczonym bez przeprowadzania rozprawy. W wyniku doręczenia odpowiedzi na skargę, pismem z dnia [...] grudnia 2021 r. skarżąca wyjaśniła, iż nie sprzeciwia się rozpoznaniu skargi w trybie uproszczonym. W takim stanie rzeczy zasła przesłanka do rozpoznania sprawy w trybie uproszczonym.

W ocenie Sądu, w okolicznościach przedmiotowej sprawy, skarga nie zasługuje na uwzględnienie.

Na podstawie art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 137) sądy administracyjne kontrolują prawidłowość zaskarżonych aktów administracyjnych, między innymi decyzji ostatecznych, przy uwzględnieniu kryterium ich zgodności z prawem. Decyzja podlega uchyleniu, jeśli sąd stwierdzi naruszenie prawa materialnego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy, naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia

postępowania lub inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy, o czym stanowi art. 145 § 1 pkt 1 lit. a–c p.p.s.a., lub też naruszenie prawa będące podstawą stwierdzenia nieważności decyzji (art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a.). W myśl art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Przedmiotem sądowej kontroli jest decyzja w przedmiocie określenia stronie zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2021 r. za nieruchomość stanowiącą działkę będące własnością Skarbu Państwa, dzierżawione od Nadleśnictwa B. .

Sporem objęta jest w istocie kwestia czy w przypadku wydzierżawienia na rzecz innego podmiotu przez Lasy Państwowe nieruchomości, których właścicielem jest Skarb Państwa, a zarządcą Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe – obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości spoczywa nadal na zarządcy (Lasy Państwowe) czy też przechodzi na dzierżawcę. Na gruncie prawnym natomiast spór sprowadza się do interpretacji zapisów art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a oraz art. 3 ust. 2 u.p.o.l.

Sąd zobowiązany jest wskazać, iż WSA w Szczecinie rozstrzygał już analogiczną sprawę tego samego podatnika dotyczącą podatku od nieruchomości za 2020 r. Sprawa ta zakończyła się wyrokiem z dnia 22 września 2021 r. sygn. akt I SA/Sz 525/21 stwierdzającym nieważność zaskarżonej decyzji – jako skierowanej do osoby nie będącej stroną w sprawie, co było następstwem uznania iż obowiązek podatkowy nie przechodzi z Lasów Państwowych na dzierżawcę nieruchomości. Jednakże Sąd w składzie obecnie rozpoznającym sprawę postanowił odstąpić od poglądu wyrażonego w wyroku z dnia 22 września 2021 r.

Sąd zauważa, że przepis art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) stanowił w czasie objętym postępowaniem m.in., że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby prawne, 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.

Z art. 3 ust. 2 natomiast wynikało, 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.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że niesporne w sprawie było, iż opodatkowany grunt był własnością Skarbu Państwa i znajdował się w zarządzie Lasów Państwowych, które wydzierżawiły go skarżącej.

Istotne zatem dla danej sprawy jest w pierwszym rzędzie rozstrzygnięcie czy umowa dzierżawy została zawarta z właścicielem w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l.

Aby powyższe wyjaśnić istotne jest wskazanie, że w świetle art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2021 r., poz. 1275) – dalej „ustawa o lasach” Lasy Państwowe jako państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej reprezentują Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia. Zatem Lasy Państwowe jako podmiot są państwową jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Przepis ten obowiązuje niezmiennie od dnia wejścia ustawy w życie, tj. od [...] listopada 1991 r. W skład Lasów Państwowych wchodzi następujące jednostki organizacyjne: 1) Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych; 2) regionalne dyrekcje Lasów Państwowych; 3) nadleśnictwa; 4) inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (art. 32 ust. 2 ustawy o lasach).

Nie powinno więc budzić wątpliwości, iż Lasy Państwowe będąc jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, zawierając umowę dzierżawy ze skarżącą w zakresie zarządzanego mienia Skarbu Państwa działały w charakterze statio fisci Skarbu Państwa. Powyższy pogląd nie jest kwestionowany, a nawet jest powszechnie podzielany w orzecznictwie. Jak wskazują Gerard Bieniek i Henryk Pietrkowski w monografii „Reprezentacja Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego” opubl. LexisNexis 2013, Skarb Państwa – zgodnie z art. 34 k.c. – jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych. W rezultacie każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest de iure civili czynnością Skarbu Państwa. Tym samym nie było potrzeby osobnego wskazywania w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. Lasów Państwowych.

Zauważyć tu należy, że art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. stanowi także, że podatnikami podatku od nieruchomości są również posiadacze nieruchomości Skarbu Państwa gdy posiadanie nieruchomości wynika z umowy zawartej z Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa.

Zdaniem Sądu z faktu, iż wskazany przepis (art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) odrębnie wymienia Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa jako podmiot z którym zawarta umowa powoduje przejście obowiązku podatkowego, nie wymienia zaś odrębnie Lasów Państwowych – nie sposób wywieść wniosku, że wskutek tego posiadacze nieruchomości Skarbu Państwa – gdy posiadanie nieruchomości wynika z umowy

zawartej z jednostką organizacyjną Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe – nie stają się podatnikami podatku od tej nieruchomości.

Zauważyć bowiem należy, że zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 10 lutego 2017 r. o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa (Dz.U. z 2020 r., poz. 481 ze zm.) Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa (dalej „KOWR”) jest państwową osobą prawną. Zatem zasadne było odrębne wskazanie na ten podmiot w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., skoro nie jest on jednostką organizacyjną Skarbu Państwa nieposiadającą osobowości prawnej (a przez to nie jest „właścicielem”), w sytuacji gdy wolą ustawodawcy było, aby zawarcie umowy z KOWR skutkowało przejściem obowiązku podatkowego. Zawarcie bowiem umowy z KOWR, będącym odrębną od Skarbu Państwa osobą prawną, dotyczącej nieruchomości Skarbu Państwa będącej w zarządzie KOWR, nie jest zawarciem umowy bezpośrednio z właścicielem. Odmienne natomiast zawarcie umowy z jednostką organizacyjną Lasów Państwowych, która jest jednostką organizacyjną Skarbu Państwa nieposiadającą osobowości prawnej, dotyczącej nieruchomości Skarbu Państwa którymi zarządza – jest umową zawartą z właścicielem, bowiem właściwa jednostka organizacyjna Lasów Państwowych występuje tutaj jako *statio fisci*.

Zdaniem Sądu nie zmienia powyższego regulacja zawarta w art. 3 ust. 2 u.p.o.l. Stanowi ona bowiem, 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. Tymczasem w przypadku wydzierżawienia danej nieruchomości przez właściwą jednostkę organizacyjną Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe przestaje ona być jednostką „faktycznie władającą nieruchomością”.

Sądowi znane jest najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych w przedmiocie możliwości przejścia obowiązku podatkowego z jednostek organizacyjnych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, jednak Sąd zauważa, że zostało ono ukształtowane na bazie stanów faktycznych dotyczących ustanowienia przez te jednostki służebności przesyłu na rzecz przedsiębiorstw energetycznych, co nie skutkuje przeniesieniem faktycznego władztwa nad nieruchomością. Inaczej jest zdaniem Sądu w przypadku wydzierżawienia nieruchomości z którym łączy się przeniesienie władztwa.

Sądowi znana jest także powoływana przez skarżącą uchwała NSA z dnia 9 grudnia 2019 r., sygn. akt II FPS 3/19. Jednak wiążąca Sąd teza tej uchwały brzmi: 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) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r., poz. 1785 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. Zatem sentencja powyższej uchwały nie rozstrzyga kwestii będącej przedmiotem sporu w niniejszej sprawie. Jak bowiem wskazał NSA w wyroku z dnia 4 listopada 2021 r. sformułowanie „stanowisko zajęte w uchwale”, o którym mowa w przepisie art. 269 § 1 p.p.s.a., powinno się interpretować ściśle, obejmując nim wykładnię zawartą w sentencji uchwały, tylko w granicach uzasadnionych treścią wniosku lub postanowienia. Wykładnia podana w sentencji uchwał, wykraczająca poza te granice, jak również te poglądy prawne, które zostały wyrażone w uzasadnieniu uchwały, które nie mają bezpośredniego związku z „zajętym stanowiskiem” są pozbawione mocy wiążącej. Tym samym Sąd nie jest związany rozważaniami NSA zawartymi w powyższej uchwale, dotyczącymi w ogólności możliwości przejścia obowiązku podatkowego – w przypadku zawarcia umowy z Lasami Państwowymi. Sąd natomiast wskazuje na inną uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 sierpnia 1996 r. FPK 9/96, powołaną również przez organ, w której sentencji stwierdzono, iż w przypadku gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej z jednostkami organizacyjnymi Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe przekazano w posiadanie zależne nieruchomości stanowiącą własność Skarbu Państwa, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na mocy art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. nr 9, poz. 31 z późn. zm.) na posiadaczu zależnym. Zdaniem Sądu późniejsze zmiany przepisów nie wpłynęły na fakt, że powyższa teza nadal jest w zasadniczej mierze prawidłowa. Także NSA w wyroku z 16 maja 2019 r., II FSK 1759/17 wyjaśnił, że pomimo zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w znacznej mierze aktualne pozostają rozważania zawarte w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 sierpnia 1996 r. (FPK 9/96), dotyczące charakteru prawnego zarządu sprawowanego przez państwowe lub samorządowe jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej.

Prawidłowość powyższych poglądów potwierdza również stanowisko doktryny (tak: R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, w: R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021, art. 3).

Obszernych rozważań w zakresie opodatkowania dzierżawcy gruntu dokonał również WSA w Białymstoku w prawomocnym wyroku z dnia 23 czerwca 2021 r. sygn. akt I SA/Bk 265/21.

Jak wskazał natomiast WSA w Olsztynie w prawomocnym wyroku z dnia 27 lutego 2008 r. sygn. akt I SA/Ol 38/08 obowiązek podatkowy nie ciąży na

nadleśnictwach, jeśli nie władają one faktycznie nieruchomościami znajdującymi się w ich zarządzie (nie posiadają ich).

Powyższy wyrok był wydany w warunkach związania wyrokiem NSA z dnia 18 października 2007 r. sygn. akt II FSK 1231/06, który wyjaśnił, że należy uwzględnić okoliczność, że posiadanie związane jest z faktycznym władztwem nad rzeczą (por. art. 336 k.c. – szerzej E. Gniewek, *Kodeks cywilny. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe. Komentarz*, Zakamycze 2001; J. Ignatowicz, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 2000).

NSA wskazała na art. 3 ust. 2 u.p.o.l., w którym ustawodawca zastrzegł, 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 Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa (obecnie KOWR – przypomnienie Sądu) i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Dalej NSA wyjaśnił, że w unormowaniu tym prawodawca wyraźnie położył nacisk na okoliczność faktycznego władania nieruchomościami (a więc ich posiadania), które nie jest tożsame – co wynika wprost z cytowanego przepisu – z zarządzeniem nad nimi. Z treści tej regulacji należy też wyprowadzać wniosek (a contrario), iż obowiązek podatkowy nie ciąży na nadleśnictwach, jeżeli nie władają one faktycznie nieruchomościami znajdującymi się w ich zarządzie (nie posiadają ich). Interpretacja ta wskazuje więc na to, że ustawodawca przewidział sytuację, w której mimo zarządu Lasów Państwowych nad określonymi nieruchomościami, obowiązek podatkowy spoczywał będzie na innym podmiocie, np. posiadaczu zależnym gruntów.

NSA podkreślił, że wyrażona wyżej ocena pozostaje w zgodzie z istotą podatku od nieruchomości, który jest podatkiem majątkowym (od posiadania majątku), a więc obciążać powinien tego, kto majątkiem faktycznie włada (szerzej por. powołaną przez skarżący organ uchwałę TK z dnia 6 września 1995 r., sygn. akt W 20/94, OTK 1995, nr 1, poz. 6). Nadto zdaniem NSA u.p.o.l., określając podmiotową stronę podatku od nieruchomości wymaga m.in. aby dana jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej była posiadaczem nieruchomości Skarbu Państwa, a więc faktycznie nią władała.

Sąd w pełni podziela wskazane wyżej poglądy i zauważa, że skutek wydzierżawienia nieruchomości na rzecz skarżącej, jednostka organizacyjna Lasów Państwowych utraciła również władanie nad opodatkowaną nieruchomością.

W tym stanie rzeczy należało uznać, że skarżąca była stroną w sprawie i zarzuty w tym względzie nie zasługiwały na uwzględnienie. Sąd nie dostrzegł też innych

nieprawidłowości zaskarżonej decyzji, które skutkowałyby koniecznością jej uchylenia.

Mając na uwadze powyższe, na podstawie art. 151 p.p.s.a. orzeczono jak w sentencji wyroku.