



Prezydent Miasta Lubina

Z interpretacji indywidualnej usunięto dane identyfikujące wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji zgodnie z art. 14i § 3 w związku z art. 14j § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.)

FN.310.1.2.2022

Lubin, dnia 06.05.2022 r.

.....
.....
.....

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Miasta Lubina, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3, w zw. z art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku wspólnego nr AP.3262.6.ORD-IN.42.2022, CA.AP.1281.2022 z dnia 10.02.2022 r. (data wpł. 11.02.2022 r.) złożonego przez (dalej: Wnioskodawca, Spółka) o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie podatku od nieruchomości, postanawia:

nie uznać stanowiska Wnioskodawcy za prawidłowe.

UZASADNIENIE

1. Istota sprawy

Wnioskiem nr AP.3262.6.ORD-IN.42.2022, CA.AP.1281.2022 z dnia 10.02.2022 r. (data wpływu do tutejszego Urzędu 11.02.2022 r.), uzupełnionym pismem nr CS.AP.3273.2022 z dnia 25.04.2022 r. (data wpł. 26.04.2022 r.) na wezwanie Organu podatkowego nr FN.310.1.1.2022 z dnia 14.04.2022 r. (celem usunięcia braków formalnych związanych z doprecyzowaniem poszczególnych elementów wniosku) Spółki: zwróciły się o wydanie wspólnej interpretacji

indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości, w zakresie opodatkowania gruntów dzierżawionych przez Wnioskodawcę od Nadleśnictw oraz posadowionych na tych gruntach budowli.

Do ww. pisma Wnioskodawca dołączył dowód uiszczenia opłaty w wysokości 240,00 zł za wydanie interpretacji oraz formularz OPO-1 (zawiadomienie o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego).

Pytanie Wnioskodawcy przyporządkowane do stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego:

Czy wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do gruntów dzierżawionych przez Wnioskodawcę od Nadleśnictw oraz posadowionych na tych gruntach budowli?

2. Stan faktyczny

Wnioskodawca – odrębnie każda z jednostek organizacyjnych Spółki Skarbu Państwa – jest podatnikiem podatku od nieruchomości w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca, na podstawie zawartych umów, dzierżawi grunty od Nadleśnictw – jednostek organizacyjnych Państwowego Gospodarstwa Lasów Państwowych (dalej: Lasy Państwowe); grunty te są w zarządzie Lasów Państwowych. Na gruntach tych posadowione są budowle, trwale związane z gruntem.

W/w budowle:

- zostały wzniesione przez Wnioskodawcę i stanowią jego własność,
- stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości,
- wykorzystywane są w działalności gospodarczej Wnioskodawcy i
- zostały ujęte w ewidencji środków trwałych Wnioskodawcy (zgodnie z wymogami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Wnioskodawca ponadto poinformował, że stan sprawy jak przedstawiony w niniejszym Wniosku i wątpliwość będąca przedmiotem wniosku, dotyczy również nieruchomości położonych na terenie działania innych organów podatkowych, stąd zwrócił się z identycznym wnioskiem o wydanie interpretacji do Wójta Gminy oraz Wójta Gminy (oczekując od wszystkich Organów jednolitej wykładni prawa w tej samej kwestii).

Nadmienić należy, iż Wnioskodawca pismem nr CS.AP.3273.2022 z dnia 25.04.2022 r. (data wpł. 26.04.2022 r.) w odpowiedzi na wezwanie tut. Organu podatkowego z dnia 14.04.2022 r. nr FN.310.1.1.2022 przedstawił również wymagane informacje, które były niezbędne do doprecyzowania stanu faktycznego opisanego w złożonym wniosku.

W uzupełnieniu stanu faktycznego przedstawionego w złożonym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej Wnioskodawca wskazał, że nie wszystkie typy budowli posadowionych na dzierżawionych gruntach od Lasów Państwowych są przedmiotem zapytania. Wnioskodawca doprecyzował, iż chodzi w szczególności o obiekty punktowe trwale

związane z gruntem typu piezometry, inklinometry – itp. otwory piezometryczne. Wnioskodawca wyjaśnił, iż piezometry są to małe średnicowe urządzenia wodne, służące do obserwacji oraz pomiaru poziomu zwierciadła oraz jakości wód podziemnych. Natomiast inklinometry są to urządzenia służące do pomiaru kątów nachylenia, wysokości lub obniżenia obiektu względem siły grawitacji. Obiekty te zaliczane są do grupy 2 KŚT, jako obiekty inżynierii lądowej i wodnej. Stąd w odniesieniu jedynie do tych budowli (oraz w zakresie dzierżawionych od Lasów Państwowych gruntów) jest oczekiwane przez Wnioskodawcę wydanie interpretacji.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do gruntów dzierżawionych przez Wnioskodawcę od Nadleśnictw oraz posadowionych na tych gruntach budowli?

3. Stanowisko Wnioskodawcy

Zdaniem Wnioskodawcy nie jest on podatnikiem podatku od nieruchomości od dzierżawionych od Nadleśnictw gruntów oraz posadowionych na tych gruntach budowli.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit.a UoPL podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości.

Wskazać należy, że przepis art. 3 ust. 1 pkt 4 UoPL nie przewiduje obciążania podatkiem od nieruchomości posiadaczy nieruchomości lub ich części albo obiektów lub ich części stanowiących własność Skarbu Państwa w przypadku, gdy podmioty te zawarły umowę z Lasami Państwowymi lub jego jednostką organizacyjną. W przedmiotowym przepisie natomiast wprost wskazano, że możliwość obciążenia obowiązkiem podatkowym dotyczy sytuacji, w której dany podmiot jest posiadaczem nieruchomości będącej w zarządzie Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa (dalej: KOWR).

Co więcej, zarówno Lasy Państwowe oraz KOWR zostały wskazane w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o lasach oraz ustawie z dnia 10 lutego 2017 r. o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa jako posiadacze należących do Skarbu Państwa lasów i gruntów przeznaczonych na cele rolne.

Ponadto, zgodnie z art. 3 ust. 2 UoPL, *Obowiązek podatkowy dotyczy 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 treść powyższych przepisów, umieszczenie przez Ustawodawcę Lasów Państwowych w art. 3 ust. 2 UoPL przy jednoczesnym pominięciu ich w przepisie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a UoPL prowadzi do wniosku, iż nawet zawarcie z jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych umowy przenoszącej posiadanie gruntów nie powoduje przeniesienia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości względem danych gruntów na podmiot, który zawarł taką umowę z jednostką organizacyjną Lasów Państwowych.

Tym samym, Nadleśnictwa, będące jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych zostały wymienione *expressis verbis* w ustawie jako podatnik i nie mogą one w imieniu Skarbu Państwa „przenieść” obowiązku podatkowego na dalszych posiadaczy nieruchomości będących w ich zarządzie i to bez względu na zakres tego posiadania i rodzaj zawartej umowy.

Powyższe znajduje potwierdzenie w Uchwale NSA z dnia 9 grudnia 2019 r. sygn. akt II FPS 3/19, jak również w licznych wyrokach sądów administracyjnych, które zapadły już po wydaniu w/w Uchwały. Przykładowo, w wyroku WSA w Warszawie z 23 lutego 2021 r. (sygn. III SA/Wa 1478/20), w którym sąd wskazał, że *analiza zaskarżonej decyzji SKO, a także decyzji Burmistrza wskazuje, że podstawą prawną na której organy oparły swój wniosek o statusie Skarżącego jako podatnika, był art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a Upol. Przepis ten stanowił w czasie objętym postępowaniem m.in., że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, 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. Trafnie jednak wskazano w skardze, że organy w swoich rozważaniach prawnych zupełnie pominęły ust. 2 tego przepisu, podczas gdy ma on znaczenie podstawowe. Skarżący zawarł bowiem umowę o udostępnienie gruntu z Nadleśnictwem D. w Z., które jest jednostką organizacyjną Lasów Państwowych w rozumieniu wspomnianego art. 3 ust. 2 Upol. Prawidłowy, konieczny wniosek z analizy prawnej tych dwóch przepisów, tj. art. 3 ust. 1 i ust. 2 Upol jest taki, że podmiot, który zawarł umowę mającą za przedmiot grunt Skarbu Państwa, którym zarządza jednostka organizacyjna Lasów Państwowych, nie staje się nigdy podatnikiem, gdyż jest nim zawsze ta jednostka organizacyjna Lasów Państwowych. Wynika to klarownie ze wskazanego ust. 2, a nadto wskazuje na taką konkluzję zestawienie a contrario tego ustępu 2 z ustępem 1 pkt 4, w którym zawarcie umowy przenoszącej posiadanie gruntu stanowiącego własność m.in. Skarbu Państwa czyni podatnikiem tego posiadacza, jeżeli zawarł on umowę z KOWR. W ust. 1 pkt 4 nie ma wymienionych jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych, co oznacza, że zawarcie umowy przenoszącej posiadanie gruntu stanowiącego własność Skarbu Państwa, a zarządzanego przez taką jednostkę Lasów, nie przenosi przymiotu podatnika na posiadacza. Nie można uznać, że brak wymienienia w ust. 1 pkt 4 jednostek organizacyjnych Lasów, z którymi zawarto umowę, jest kwestią nieistotnego przypadku czy przeoczenia ustawowego. Należy uznać ten zabieg za celowe, świadome działanie Ustawodawcy, który w art. 3 ust. 2 ustanowił zasadę co do podmiotu będącego podatnikiem. Na mocy tej zasady status podatnika spoczywał zatem na jednostkach organizacyjnych odpowiedniej Agencji zarządzającej gruntami rolnymi Skarbu*

Państwa, mającej osobowość prawną (obecnie funkcje takiej agencji, których nazwy zmieniały się zresztą na przestrzeni lat, pełni Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa) oraz jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych. Od tej zasady w ust. 1 pkt 4 przewidziano odstępstwo wtedy, gdy posiadacz zawarł umowę z Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa. W takim przypadku to właśnie ten posiadacz nabywa status podatnika. Ustawa nie przewiduje jednak odstępstwa od wspomnianej zasady, gdy posiadacz zawarł umowę ze Skarbem Państwa, który był reprezentowany przez statio fisci w postaci jakiejś jednostki organizacyjnej Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, np. przez nadleśnictwo. W takim przypadku status takiej jednostki Lasów Państwowych jako podatnika pozostał aktualny. Powyższe uwagi wynikają z analizy literalnej treści art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a oraz ust. 2 Upol. Ponieważ jednak wykładnia tych przepisów, choć tylko w stanach faktycznych, w których umowę o udostępnienie gruntu dla celów służebności przesyłu zawierało z Lasami Państwowymi przedsiębiorstwo energetyczne, powodowało rozbieżność w orzecznictwie sądowym, Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 9 grudnia 2019 r. podjął uchwałę o sygn. II FPS 3/19. NSA wyjaśnił w niej, że w przypadku zawarcia umowy pomiędzy Lasami Państwowymi, a przedsiębiorstwem energetycznym, status podatnika pozostaje przy jednostce tych Lasów, na podstawie art. 3 ust. 2 Upol. W takich przypadkach na przedsiębiorstwo nie było przenoszone posiadanie zależne (w niniejszej sprawie skarżący niewątpliwie nabywał posiadanie gruntu, na którym prowadził działalność), to jednak przejście lub brak przejścia posiadania na stronę umowy nie ma wpływu na status jednostki Lasów Państwowych jako podatnika, gdyż brzmienie art. 3 ust. 2 Upol jest bezwarunkowe. Uchwała NSA nie ma co prawda formalnej mocy wiążącej w niniejszej sprawie (dotyczy konkretnego stanu faktycznego – umowy z jednostką Lasów Państwowych zawartej przez przedsiębiorstwo energetyczne), ale argumentacja tam zawarta, a dotycząca istoty problemu tej sprawy, czyli kwestii podmiotu będącego podatnikiem w razie istnienia umowy zawartej z jednostką Lasów Państwowych, zachowuje swoją pełną przydatność.

Analogiczne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 16 września 2020 r. (sygn. I SA/Go 251/20), w którym wskazano, iż przyjąć zatem należy, że dla opodatkowania podmiotu posiadającego nieruchomości Skarbu Państwa konieczne jest zawarcie umowy albo ze Skarbem Państwa albo z Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa. W przypadku posiadania w jakimkolwiek zakresie nieruchomości stanowiącej mienie państwowe nie jest możliwe uznanie za podatnika tego podmiotu, który zawarł umowę z Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe (lub z jednostką organizacyjną Lasów Państwowych), gdyż ten podmiot prawa podatkowego, będący z mocy art. 3 ust. 1ab initio upol sam podatnikiem jako jednostka organizacyjna, nie został wymieniony w treści art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a Upol. Wobec tego uregulowania Lasy Państwowe jako samodzielny i wymieniony expressis verbis w ustawie podatek nie mogą niejako w imieniu Skarbu Państwa „przenosić” obowiązku podatkowego na dalszych posiadaczy nieruchomości będących w ich zarządzie i to bez względu na zakres tego posiadania. (...) Powyższe uwagi wynikają z analizy literalnej treści art. 3 ust. 1 pkt 4 lit a oraz ust. 2 ustawy. Ponieważ jednak wykładnia tych przepisów, choć tylko w stanach faktycznych, w których umowę o udostępnienie gruntu dla celów służebności przesyłu zawierało z Lasami Państwowymi przedsiębiorstwo energetyczne, powodowała rozbieżności w orzecznictwie sądowym, Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 9 grudnia 2019 roku podjął uchwałę II FPS 3/19. NSA wyjaśnił w niej, że w przypadku zawarcia umowy pomiędzy Lasami Państwowymi, a przedsiębiorstwem energetycznym, status podatnika pozostaje przy jednostce tych Lasów, na podstawie art. 3

ust. 2 Upol. W takich przypadkach na przedsiębiorstwo nie było przenoszone posiadanie zależne (w niniejszej sprawie skarżący niewątpliwie nabywał posiadanie gruntu, na którym prowadził działalność), to jednak przejście lub brak przejścia posiadania na stronę umowy nie ma wpływu na status jednostki Lasów Państwowych jako podatnika, gdyż brzmienie art. 3 ust. 2 Upol jest bezwarunkowe. Uchwała NSA nie ma co prawda formalnej mocy wiążącej w niniejszej sprawie (dotyczy konkretnego stanu faktycznego – umowy z jednostką Lasów Państwowych zawartej przez przedsiębiorstwo energetyczne) ale argumentacja tam zawarta, a dotycząca istoty problemu tej sprawy, czyli kwestii podmiotu będącego podatnikiem w razie istnienia umowy zawartej z jednostką Lasów Państwowych, zachowuje swoją pełną przydatność.

Przedstawione w niniejszym komentarzu stanowisko potwierdził także Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 18 listopada 2021 r. (sygn. III FSK 4126/21) i z dnia 8 września 2021 r. (sygn. III FSK 4038/2021) wskazując, iż: *Z uzasadnienia wspomnianej uchwały wynika wprost, że podatnikiem stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a Upol powinny być Lasy Państwowe niezależnie od treści jakiegokolwiek umowy czy też treści służebności przesyłu oraz zakresu posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę przesyłowego, gdyż poprzez przekazanie nieruchomości w dalsze posiadanie nie tracą one przymiotu posiadacza na podstawie „innego tytułu prawnego”, a ponadto są wymienione jako podatnik w art. 3 ust. 2 Upol. Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie w pełni podziela pogląd zawarty w powyższej uchwale i jej uzasadnieniu.*

Analogiczne stanowisko Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił również w wyrokach z dnia 27 maja 2021 r. (sygn. III FSK 732/21) oraz z dnia 20 maja 2021 r. (sygn. III FSK 33373/21). Przedmiotowe stanowisko znalazło potwierdzenie również w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 29 stycznia 2020 r. (sygn. I SA/Kr 1245/19): *W przypadku posiadania w jakimkolwiek zakresie nieruchomości stanowiącej mienie państwowe nie jest możliwe uznanie za podatnika tego podmiotu, który zawarł umowę z Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe (lub z jednostką organizacyjną Lasów Państwowych), gdyż ten podmiot prawa podatkowego, będący z mocy art. 3 ust. 1 ab initio Upol sam podatnikiem jako jednostka organizacyjna, nie został wymieniony w treści art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a Upol. Wobec tego uregulowania Lasy Państwowe jako samodzielny i wymieniony expressis verbis w ustawie podatnik nie mogą niejako w imieniu Skarbu Państwa „przenosić” obowiązku podatkowego na dalszych posiadaczy nieruchomości będących w ich zarządzie i to bez względu na zakres tego posiadania.*

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyrokach z dnia 9 września 2020 r. (sygn. III SA/Wa 2192/19 i III SA/Wa 2132/19) podniósł, iż *Nie można uznać, że brak wymienienia w ust. 1 pkt 4 jednostek organizacyjnych Lasów, z którymi zawarto umowę, jest kwestią nieistotnego przypadku czy przeoczenia ustawowego. Należy uznać ten zabieg za celowe, świadome działanie Ustawodawcy, który w art. 3 ust. 2 ustawy ustanowił zasadę co do podmiotu będącego podatnikiem. Na mocy tej zasady status podatnika spoczywał zatem na jednostkach organizacyjnych odpowiedniej Agencji zarządzającej gruntami rolnymi Skarbu Państwa, mającej osobowość prawną (obecnie funkcje takiej agencji, których nazwy zmieniały się zresztą na przestrzeni lat, pełni Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa) oraz jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych. Od tej zasady w ust. 1 pkt 4 przewidziano odstępstwo wtedy, gdy posiadacz zawarł umowę z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa (obecnie Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa). W takim przypadku to właśnie ten posiadacz*

nabywa status podatnika. Ustawa nie przewiduje jednak odstępstwa od wspomnianej zasady, gdy posiadacz zawarł umowę ze Skarbem Państwa, który był reprezentowany przez statio fisci w postaci jakiejś jednostki organizacyjnej Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, np. przez nadleśnictwo. W takim przypadku status takiej jednostki Lasów Państwowych jako podatnika pozostaje aktualny.

Przedstawiony pogląd znajduje potwierdzenie w licznych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego, m.in. w wyrokach z dnia 16 czerwca 2020 r. (sygn. II FSK 705/20), z dnia 6 kwietnia 2020 r. (sygn. II FSK 2015/19), z dnia 11 lutego 2020 r. (sygn. II FSK 1785/19), z dnia 5 czerwca 2019 r. (sygn. II FSK 571/19).

Biorąc pod uwagę powyższe, to na Lasach Państwowych lub jego jednostce organizacyjnej, a nie na Wnioskodawcy – w zakresie zarządzanych przez nie nieruchomości - ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości.

Odnosząc się natomiast do kwestii określenia podatnika podatku od nieruchomości od budowli Wnioskodawcy, posadowionych na gruntach dzierżawionych od Nadleśnictw, wskazać należy, iż art. 3 ust. 1 Upol wskazuje, iż *podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki 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 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 kolei art. 3 ust. 3 Upol stanowi, że *jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku do nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym.*

Zgodnie więc z generalną zasadą wyrażoną w art. 3 ust. 1 i 3 Upol, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości spoczywa na właścicielach lub posiadaczach samoistnych nieruchomości.

W ocenie Wnioskodawcy, opodatkowanie podatkiem od nieruchomości obiektów wzniesionych przez dzierżawców gruntu, które są trwale z tym gruntem związane, należy rozpatrywać przez pryzmat zasady *superficies solo cedit (to co [wybudowane] na powierzchni, przypada właścicielowi gruntu).*

Wskazać należy bowiem, że zgodnie z art. 47 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks Cywilny (dalej: KC) *część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych, natomiast § 2 przedmiotowego artykułu stanowi, że częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego.*

Z kolei z brzmienia art. 48 KC wynika, że z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania. Powyższe przepisy uzupełnia art. 191 KC, który stanowi, że własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową.

Tym samym na mocy powyższych przepisów należałoby uznać, że obiekty trwale związane z gruntem stanowią jego część składową.

Powyższe zgodne jest z orzecznictwem sądów. Przykładowo z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 11 lutego 1998 r. (sygn. III CKS 358/97), w którym sąd zaznaczył, że *Budynki (i inne budowle) tylko wtedy stanowią część składową nieruchomości gruntowej, gdy są z nim trwale związane. W przeciwnym razie stanowią rzecz ruchomą. Wszelkie budowle zatem tylko przejściowo lub w nietrwały sposób związane z gruntem, nie stanowią jego części składowej. Dotyczy to w szczególności baraków, kiosków pawilonów itp.*

Wskazaną tezę potwierdza również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 maja 2008 r. (sygn. II FSK 481/07), w którym sąd podkreślił, że *podziela ocenę stanu faktycznego sprawy oraz argumentację prawną przyjętą przez WSA, iż w danym okresie lat 2001-2005 D.P. Sp. z o.o. nie mogła być uznana za samoistnego posiadacza opisanego powyżej budynku, a tym bardziej jej właściciela. Zgodnie bowiem z treścią art. 47 § 1 Kc, części składowe rzeczy nie mogą być przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączanego (art. 47 § 2 Kc). Jedynie przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych (art. 47 § 3 Kc). W rozpatrywanej sprawie nie budzi wątpliwości (brak skutecznego zarzutu w tym zakresie), że nie zachodzi ostatnia z wymienionych okoliczności. W tej sytuacji należy uznać, iż właściwie ocenił WSA uznając przedmiotowy budynek za część składową opisywanej nieruchomości gruntowej. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że zarówno w orzecznictwie Sądu Najwyższego oraz doktrynie prawa cywilnego, występuje zgodność poglądów co do charakteru prawnego posiadania części składowych rzeczy. Część składowa rzeczy może być przedmiotem posiadania (tak: J. Ignatowicz w: K.c. Komentarz 1972, s.137; Z. Radwański, Prawo cywilne, s. 108; zob. też E. Skowrońska w: K.c. Komentarz 1997, s 115). Chodzi jednak wyłącznie o posiadanie zależne. Natomiast samoistne posiadanie części składowych rzeczy nie jest możliwe (tak zob. SN. 6.06.1973, nie publ.; SN 19.01.1988, nie publ.) – zob M. Bednarek, Komentarz do art. 44-55(3) Kodeksu cywilnego, Zakamycze, 1997 oraz LEX. Powyższe potwierdza również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 lutego 2012 r. o sygn. III Sa/Wa 782/11.*

W konsekwencji, ustalenie podmiotu zobowiązanego do uiszczania podatku od nieruchomości względem budowli należących do Wnioskodawcy, zlokalizowanych na dzierżawionym gruncie uzależnione jest od tego czy budowle te są trwale związane z tymże gruntem.

Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości względem obiektów, których związek z gruntem jest na tyle silny, że brak jest możliwości ich odłączenia bez uszkodzenia lub istotnej

zmiany całości albo zmiany przedmiotu odłączonego spoczywać będzie na właścicielu gruntu, na którym zostały wzniesione.

Mając na uwadze powyższe względem w/w budowli, z uwagi na zasadę *superficies solo cedit*, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciążyć powinien na Nadleśnictwach, a nie na Wnioskodawcy.

4. Stanowisko Organu podatkowego

W wyniku dokonanej analizy przedstawionego we wniosku oraz piśmie uzupełniającym stanu faktycznego oraz stanowiska Strony w powyższej sprawie, Organ podatkowy **nie uznał** stanowiska Wnioskodawcy za prawidłowe i zważył co następuje:

Organ podatkowy stoi na stanowisku, iż mając na względzie regulację z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) w zw. z art. 3 ust. 2 u.p.o.l., Wnioskodawca występuje w charakterze podatnika podatku od nieruchomości z tytułu dzierżawionych od Nadleśnictw gruntów oraz posadowionych na tych gruntach budowli.

Podstawa prawna, na której tut. Organ podatkowy oparł swoje stanowisko:

- 1) Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.; dalej zwana: u.p.o.l.);
- 2) Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa (Dz. U. z 2020 r. poz. 481 ze zm.; dalej zwana: u.k.w.r.);
- 3) Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2020 r. poz. 1463 ze zm.; dalej zwana: u.o.l.);
- 4) Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.; dalej zwana: k.c.);
- 5) Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2018 r. poz. 2204 ze zm.; dalej zwana: u.g.n.);
- 6) Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r., poz. 2351 ze zm.; dalej zwana: u.p.b.);
- 7) Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.; dalej zwana: u.p.d.o.p.).

4.1 Nadleśnictwo jako podatnik podatku od nieruchomości – regulacje u.p.o.l. dotyczące podmiotu występującego w charakterze podatnika podatku od nieruchomości

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: grunty, budynki lub ich części oraz budowle **związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.**

Zaznaczyć należy, że nieruchomości lub ich części albo obiekty budowlane lub ich części,

stanowiące własność Skarbu Państwa stanowią odrębną kategorię obiektów z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Obowiązek podatkowy związany z tego rodzaju obiektami zostaje bowiem, co do zasady, przeniesiony z ich właściciela na ich posiadacza umownego lub bezumownego.

W myśl art. 3 ust. 1 u.p.o.l., podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki 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 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.

Przepis ten, w ust. 1 kształtuje generalną zasadę dotyczącą identyfikacji podmiotu, który jest uznawany za podatnika podatku od nieruchomości, zgodnie z którą podatnikami są właściciele, posiadacze samoistni lub użytkownicy wieczysti nieruchomości. Zasada ta doznaje jednak wyjątku w sytuacji, gdy przedmiotem opodatkowania jest między innymi nieruchomość lub obiekt budowlany stanowiący własność Skarbu Państwa. W kolejnych jednostkach redakcyjnych tego przepisu, odnoszącego się w całości przede wszystkim do wskazania podatnika podatku od nieruchomości, ustawodawca w istocie dookreśla lub modyfikuje zasadę wynikającą z art. 3 ust. 1 u.p.o.l.

W kontekście rozpatrzenia wątpliwości będących przedmiotem niniejszej interpretacji, istotna jest przy tym właściwa wykładania art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., zgodnie z którą podatnikami podatku od nieruchomości są jednostki organizacyjne 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 (dalej także jako: KOWR) lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości bądź jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

W analizowanym aspekcie na szczególną uwagę zasługuje zapis art. 3 ust. 2 u.p.o.l., stosownie do którego, 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 KOWR i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, **faktycznie**

władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

W tym miejscu należy zauważyć, iż przepis z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. b) u.p.o.l., w którym jako zastrzeżenie wskazano art. 3 ust. 2 u.p.o.l., dotyczy sytuacji posiadania bez tytułu prawnego. Nie odnosi się natomiast do przypadków, gdy nieruchomości zostały przekazane w posiadanie innym podmiotom na podstawie umowy. Wobec przedstawionych okoliczności stanu faktycznego, regulacja ta nie znajduje zatem zastosowania.

4.1.1. Nadleśnictwo jako jednostka organizacyjna Lasów Państwowych nieposiadająca osobowości prawnej, a podatnik podatku od nieruchomości w przypadku dzierżawy od tego podmiotu gruntów

W art. 3 ust. 2 u.p.o.l. ustawodawca skonkretyzował dwóch podatników, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. Jednym z wymienionych podatników, jest państwowa osoba prawna będąca agencją wykonawczą, czyli KOWR (art. 2 ust. 1 u.k.w.r.). Drugą jest zaś państwowa jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, czyli Lasy Państwowe (art. 32 ust. 1 u.o.l.), przy czym struktura Lasów Państwowych, wskazana w ramach u.o.l., wskazuje, iż jest to **jednostka organizacyjna, reprezentująca Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia**.

Obydwa ww. podmioty, choć działające w różnych formach organizacyjnych mają szeroko zakrojone zadania związane z realizacją polityki państwa. Zauważyć należy, iż w skład Lasów Państwowych, według art. 32 ust. 2 u.o.l. wchodzi następujące jednostki organizacyjne:

1. Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych;
2. regionalne dyrekcje Lasów Państwowych;
- 3. nadleśnictwa;**
4. inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

Stąd też, jedną z podstawowych jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych jest między innymi nadleśnictwo. Jednocześnie, stosownie do art. 50 u.o.l., Lasy Państwowe prowadzą działalność na zasadzie samodzielności finansowej i pokrywają koszty działalności z własnych przychodów. Samodzielną gospodarkę leśną oraz bezpośredni zarząd lasami, gruntami i innymi nieruchomościami Skarbu Państwa pozostającymi w zarządzie Lasów Państwowych prowadzą nadleśniczy kierujący nadleśnictwami – o czym wskazuje treść u.o.l.

Wyżej wymienione regulacje, mają istotne znaczenie normatywne przy określeniu podmiotu będącego podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do stanu faktycznego niniejszej sprawy. Szczególne znaczenie ma przy tym okoliczność, iż co do zasady, obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania **będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe** ciąży na jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, a w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania

wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa na Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa. Jednocześnie, zapisy te, należy także odnieść do wykładni powołanej powyżej regulacji z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. W treści tego przepisu, ustawodawca przyjął, iż **za samodzielne podatkownika uznano m.in. jednostki organizacyjne, w tym także spółki nieposiadające osobowości prawnej – a zatem także do kategorii tych podmiotów zaliczył Lasy Państwowe (w tym nadleśnictwa).**

Co więcej, u.p.o.l. nie zawiera przy tym definicji legalnej pojęcia „posiadania”. W orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in. w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA W-wa z dnia 9 grudnia 2019 r., sygn. akt II FPS 3/19, przyjmuje się, że: *„(...) skoro prawodawca posługuje się tym pojęciem na gruncie prawa podatkowego, nie definiując go i nie nadając mu specyficznego znaczenia, to uzasadnione jest sięgnięcie do tej gałęzi prawa, w której ono funkcjonuje, czyli do prawa cywilnego. Jeżeli bowiem ustawa podatkowa w swoich regulacjach posługuje się wyraźnie nazwami instytucji z zakresu prawa rzeczowego, nie definiując ich, pojęciom tym należy przypisać taki sam zakres jak wynikający z k.c.”*. Nie można zatem dokonać prawidłowej oceny przedstawionego stanu faktycznego w przedmiotowej sprawie, **bez prawidłowej wykładni przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. w powiązaniu z właściwymi regulacjami kodeksu cywilnego dotyczącymi w rozumieniu tej normy prawnej. Powyższe, odnosi się zatem do rozróżnienia pomiędzy pojęciem posiadania zależnego a samoistnego, do których odwołuje się u.p.o.l., określając podmioty będące podatnikami podatku od nieruchomości w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.**

Jednocześnie, w odniesieniu do pojęcia „posiadania”, które zawarte zostało w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., a wynikającego z „innego tytułu prawnego” niż umowa, w orzecznictwie przyjmuje się, że obejmuje on (inny tytuł prawny), m.in. zarząd, użytkowanie z art. 252 k.c. oraz inne szczególne formy prawne gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Wspomniany wyżej „inny tytuł prawny” (uprawniający do samodzielnego korzystania z nieruchomości) pochodzić winien także od właściciela lub wynikać z ustawy.

Co więcej, jeżeli posiadanie w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. dotyczy rzeczywistego władania rzeczą i czerpania korzyści z majątku to dotyczy ono także określonego w u.g.n. trwałego zarządu nieruchomością. **Tym samym, sprawowany przez Lasy Państwowe trwały zarząd uznać należy za formę posiadania zależnego w rozumieniu k.c.** Niemniej jednak, zgodnie z art. 336 k.c., 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**). Zgodnie z art. 337 k.c. posiadacz samoistny, nie traci posiadania przez to, że oddaje drugiemu rzecz w posiadanie zależne. Oznacza to, że element faktycznego władania rzeczą występuje zarówno w konstrukcji posiadania samoistnego, jak i zależnego (art. 336 k.c.). Jednocześnie, posiadanie występuje przy równoczesnym istnieniu fizycznego elementu władania rzeczą

oraz psychicznego elementu, rozumianego jako zamiar władania rzeczą dla siebie. Nie budzi szczególnych wątpliwości interpretacyjnych element „władania rzeczą”. Bez wątpienia chodzi tu o dostrzegalny fakt **fizycznego władztwa nad rzeczą**. Drugim współwystępującym, niezbędnym elementem cywilistycznej konstrukcji posiadania, jest psychiczny czynnik zamiaru władania („zawładnięcia”) rzeczą dla siebie. Wymaga to szczególnego podkreślenia w przypadku posiadania niepopartego tytułem prawnym. W takim kontekście nie jest posiadaczem rzeczy, a jedynie „dzierżycielem” osoba, która faktycznie włada rzeczą „za kogo innego” (art. 338 k.c.). Zatem zamiar władania rzeczą „dla siebie” rozstrzyga o posiadaniu w rozumieniu art. 336 k.c. Od konstrukcji „posiadania” danej rzeczy, należy odróżnić przy tym pojęcie „korzystania” – charakterystycznego dla umów dotyczących służebności przesyłu, które nie odnoszą się w żadnym zakresie do „posiadania” czy „władania” daną rzeczą.

W wyroku z dnia 16 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1797/17 Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że pomimo zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w znacznej mierze aktualne pozostają rozważania zawarte w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 sierpnia 1996 r. sygn. akt FPK 9/96, dotyczące charakteru prawnego zarządu sprawowanego przez państwowe lub samorządowe jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Podtrzymano w ten sposób pogląd, że jednostki takie wyłącznie reprezentują interes Skarbu Państwa bądź gminy, a wszelkie ich czynności dokonywane są wyłącznie w imieniu związku publicznoprawnego i na jego rzecz. Podatek od nieruchomości związany jest z władztwem nad nieruchomością, a podatnikiem jest podmiot, który faktycznie włada rzeczą. Dalej NSA w cyt. Wyroku stwierdził, że na gruncie obecnie obowiązujących przepisów – art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., **przyjąć należy, że w sytuacji wydzierżawienia lub wynajęcia rzeczy będącej w trwałym zarządzie, podatnikiem podatku od nieruchomości będzie dzierżawca (najemca) jako posiadacz zależny nieruchomości na podstawie umowy zawartej z właścicielem w rozumieniu tego przepisu.**

Tym samym, umowy zawierane przez Lasy Państwowe należy traktować, biorąc pod uwagę powyższą uchwałę, jako umowy **zawarte bezpośrednio z właścicielem**, o których mowa w ust. 1 pkt 4 komentowanego artykułu. Jeżeli zatem dany podmiot zawiera umowę z Lasami Państwowymi, jest ona traktowana jako zawarta z właścicielem lasów państwowych, czyli Skarbem Państwa. Osoby te, na mocy art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., jako posiadacze zależni nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa, są obciążone podatkiem od nieruchomości.

Problematyki określenia podatnika od znajdujących się w zarządzie Lasów Państwowych gruntów pod liniami energetycznymi dotyczyła przywołana już powyżej uchwała NSA w składzie siedmiu sędziów z dnia 9 grudnia 2019 r., sygn. akt II FPS 3/19, przytoczona także przez Wnioskodawcę w treści przedmiotowego wniosku. Zaakcentować przy tym należy, iż przedmiotem uchwały była odpowiedź na następujące pytanie: *„Czy przedsiębiorstwo energetyczne, w związku z zawarciem z Lasami Państwowymi umowy umożliwiającej*

wykonywanie służebności przesyłu na gruntach Skarbu Państwa znajdujących się pod zarządem Lasów Państwowych, jest – stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) 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.) – podatnikiem podatku od nieruchomości obciążonym podatkiem od tych gruntów?”.

NSA w ramach ww. uchwały, stwierdził, że: *„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 dnia 31 grudnia 2018 r.”*

Argumentacja, którą przyjął NSA, przytoczona w uzasadnieniu, doprowadziła do konstatacji, że: *„(...) dla opodatkowania podmiotu posiadającego nieruchomość Skarbu Państwa konieczne jest zawarcie umowy albo ze Skarbem Państwa, albo z Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa. W przypadku posiadania w jakimkolwiek zakresie nieruchomości stanowiącej mienie państwowe nie jest możliwe uznanie za podatnika podmiotu, który zawarł umowę z Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe (lub z jednostką organizacyjną Lasów Państwowych), gdyż ten podmiot prawa podatkowego, będący z mocy art. 3 ust. 1ab initio u.p.o.l. sam podatnikiem jako jednostka organizacyjna, nie został wymieniony w treści art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. Wobec tego uregulowania Lasy Państwowe jako samodzielny i wymieniony expressis verbis w ustawie podatek nie mogą niejako w imieniu Skarbu Państwa „przenosić” obowiązku podatkowego na dalszych posiadaczy nieruchomości będących w ich zarządzie i to bez względu na zakres tego posiadania”.* Taka wykładania regulacji z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., została powielona m.in. we wskazanym przez Wnioskodawcę wyroku WSA w Warszawie z dnia 23 lutego 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1478/20, czy też w wyroku WSA w Gorzowie z dnia 16 września 2020 r., sygn. akt I SA/Go 251/20.

Pierwszy z argumentów podniesionych przez sąd bazuje na twierdzeniu, że Lasy Państwowe (a także ich jednostki organizacyjne) nie są wymienione w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., a są wymienione w nim podobne podmioty, czyli KOWR oraz właściciel (takie stanowisko prezentuje m.in. R. Dowgier. L.Etel, G. Liszewski, B. Pahl [w] Podatki i opłaty lokalne. Komentarz; LEX 2021, art. 3).

Sąd w przyjętej uchwale, jak wskazują przedstawiciele doktryny, nie zastanawia się nad motywem ustawodawcy dla konstrukcji ww. przepisu, a ma to zasadnicze znaczenie w analizowanej sprawie. Lasy Państwowe nie mogą być wymienione we wspomnianej regulacji jako podmiot, z którym zawarcie umowy skutkuje przeniesieniem posiadania i w konsekwencji obowiązku płacenia podatku. Jak przyjmuje się m.in. w komentarzu do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (R. Dowgier. L.Etel, G. Liszewski, B. Pahl

[w] Podatki i opłaty lokalne. Komentarz; LEX 2021, art. 3), **Lasy Państwowe nie mogą być podmiotem wymienionym enumeratywnie we wskazanej regulacji, gdyż: „(...) wskazuje się w tym przepisie bezpośrednio jako podatników posiadaczy na podstawie umowy zawartej z właścicielem lub KOWR. Lasy Państwowe jako stationes fisci zawierają umowy przenoszące posiadanie nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa na rzecz innych podmiotów. Są to umowy zawierane w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa. Ich zawarcie skutkuje tym, że posiadaczami zależnymi tych nieruchomości stają się te podmioty na podstawie umowy zawartej z właścicielem – Skarbem Państwa – reprezentowanym przez Lasy Państwowe. Nie można zatem wpisać obok KOWR jednostek organizacyjnych LP jako podmiotu, z którym zawarcie umowy skutkuje przeniesieniem posiadania i w efekcie obowiązku podatkowego. Lasy Państwowe nie są stroną umowy, ponieważ reprezentują one Skarb Państwa. I tak np. umowa dzierżawy gruntu stanowiącego własność Skarbu Państwa zawarta przez nadleśniczego z osobą fizyczną jest umową zawartą z właścicielem, czyli Skarbem Państwa. Ta osoba fizyczna jest posiadaczem zależnym gruntu stanowiącego własność Skarbu Państwa. Inaczej jest w przypadku KOWR. Jest to osoba prawna, której Skarb Państwa powierzył wykonywanie prawa własności w odniesieniu do nieruchomości przekazanych do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. KOWR na podstawie wynikającego z art. 5 ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa ustawowego stosunku powiernictwa ma kompetencję do wykonywania we własnym imieniu praw Skarbu Państwa w odniesieniu do stanowiącego własność Skarbu Państwa mienia Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa występuje w obrocie prawnym samodzielnie, jako odrębny jego uczestnik (osoba prawna). I tak, np. umowa dzierżawy gruntu Skarbu Państwa zawarta z KOWR to nie umowa zawarta z właścicielem, ale umowa, której stroną jest KOWR. Gdyby KOWR nie był wymieniony w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., to umowa z nim zawarta nie przenosiłaby obowiązku podatkowego na dzierżawcę. Nie jest to bowiem umowa zawarta z właścicielem. Stąd też KOWR został wymieniony w analizowanym artykule. Lasy Państwowe nie mogą być tam wymienione, bo nie mają osobowości prawnej i nie mogą w obrocie prawnym występować we własnym imieniu. Takie ukształtowanie tego przepisu skutkuje tym, że zarówno umowa zawarta z KOWR, jak i z LP jako reprezentantem Skarbu Państwa – właścicielem – skutkuje przejściem obowiązku podatkowego na dzierżawcę. I taki był cel ustawodawcy, z uwagi na to, że są to, co mocno uzasadniał sąd, jednostki realizujące podobne cele, a mianowicie gospodarujące nieruchomościami Skarbu Państwa. Jeżeli są to podobne jednostki, podobne powinny też być skutki umów zawieranych z nimi (KOWR) albo za ich pośrednictwem (LP). W obu przypadkach zawarcie takiej umowy powinno prowadzić do przeniesienia faktycznego władania nieruchomościami Skarbu Państwa na posiadacza zależnego”.**

W ocenie Organu zgodzić należy się z twierdzeniem komentatora, iż: „z wyżej wskazanym rozumieniem tego przepisu koresponduje brzmienie powołanego przez sąd art. 3 ust. 2 u.p.o.l. Wynika z niego, że obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych – ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych KOWR

*i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi. Zdaniem sądu w powołanej wyżej uchwale, Lasy Państwowe (jednostki organizacyjne) są tu wskazane **bezpośrednio jako podatnik w odniesieniu do nieruchomości będących w ich zarządzie**. Należy jednak zwrócić uwagę, że obowiązek podatkowy obciąża jedynie jednostki organizacyjne Lasów Państwowych „faktycznie władające” nieruchomościami”.*

Zatem, jeżeli jednostki Lasów Państwowych faktycznie nie władają nieruchomościami, to nie ciąży na nich obowiązek podatkowy.

„Faktyczne władanie” nieruchomością wymaga jednak sprecyzowania. Jak wskazano przy tym w ramach ww. komentarza: „(...) *W tym celu należy powrócić do powołanego przykładu umowy dzierżawy zawartej przez nadleśniczego z osobą fizyczną. Na podstawie tej umowy faktyczne władanie nieruchomością nabywa dzierżawca, co wynika z istoty posiadania zależnego. Skutkuje to tym, że nadleśniczy nie ma już faktycznego władania. **Potwierdza to sąd w uzasadnieniu uchwały. Pozwala to twierdzić, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest dzierżawca, a nie nadleśnictwo (LP). Dzierżawca ma umowę zawartą z właścicielem – Skarbem Państwa – zawartą za pośrednictwem nadleśniczego działającego jako reprezentant Skarbu Państwa, przez co jest posiadaczem zależnym. W tej sytuacji, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., dzierżawca jako posiadacz zależny nieruchomości Skarbu Państwa na podstawie umowy zawartej z właścicielem jest podatnikiem podatku od nieruchomości**”.*

Uwagi wymaga, iż najnowsze orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozpatrywało dotychczas jedynie kwestię występowania Lasów Państwowych jako podatników podatku od nieruchomości wyłącznie w odniesieniu do okoliczności, w których rozważania dla możliwości uznania za podatnika podmiotu innego niż sprawujące zarząd nad gruntem nadleśnictwa, dotyczyły zawartej pomiędzy tymi podmiotami umowy dotyczącej służebności przesyłu.

W najnowszych wyrokach NSA, taki właśnie stan faktyczny (służebność przesyłu) był przez Sąd rozpatrywany m.in. w wyroku z dnia 3 lutego 2022 r. sygn. akt III FSK 3417/21 oraz z dnia 18 stycznia 2022 r., sygn. akt FSK 2529/21, w którym Sąd argumentował: „(...) *art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. dotyczy posiadania rzeczy (nieruchomości), nie zaś praw z nieruchomością związanych, w tym służebności przesyłu. Wynika to choćby z istoty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, który 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 z zawartej umowy wynika, 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 uznany za podatnika tego podatku.*

Z uzasadnienia wspomnianej uchwały wynika wprost, że podatnikiem stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. powinny być Lasy Państwowe niezależnie od treści jakiegokolwiek umowy czy też treści służebności przesyłu oraz zakresu posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę przesyłowego, gdyż poprzez przekazanie nieruchomości w dalsze posiadanie nie tracą one przymiotu posiadacza na podstawie „innego tytułu prawnego”, a ponadto są wymienione jako podatnik w art. 3 ust. 2 u.p.o.l. Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie w pełni podziela pogląd zawarty w powyższej uchwale i jej uzasadnieniu”.

Mając na względzie powyższe uwagi, w ocenie tut. Organu podatkowego, nie budzi wątpliwości, zarówno w treści orzeczeń sądów administracyjnych, jak i wśród komentarzy przedstawicieli doktryny, iż zasadą jest, że nadleśnictwa są uznawane za samodzielnych podatników podatku od nieruchomości w rozumieniu u.p.o.l., gdyż obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania będących w zarządzie Lasów Państwowych ciąży na jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, co spełnia regulację z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. Nadleśnictwa, są przy tym jednostką organizacyjną Lasów Państwowych, na których ciąży obowiązek płacenia podatku od nieruchomości niezajdujących się we władaniu innych podmiotów (art. 3 ust. 2 u.p.o.l.). Stąd też, w przypadku zawarcia przez nadleśnictwo (podmiot występujący w odniesieniu do wspomnianego zdarzenia cywilnoprawnego w imieniu Skarbu Państwa – nie zaś we własnym) umowy dzierżawy, prowadzi do przeniesienia faktycznego władania nieruchomością Skarbu Państwa na posiadacza zależnego. **Jeśli bowiem, zawarta z podmiotem trzecim umowa wskazuje, iż na podmiot z którym zawarta została umowa, przeniesione zostało posiadanie, któremu można przypisać cechę posiadania zależnego (art. 336 k.c. zgodnie z którym posiadaczem jest m.in. dzierżawca nieruchomości), będzie on mógł być uznany za podatnika podatku od nieruchomości.**

Wnioskodawca w przedmiotowej sprawie jest w posiadaniu gruntów Skarbu Państwa na podstawie umów dzierżawy zawartych z zarządzającymi tymi gruntami nadleśnictwami (Skarbem Państwa). **Okoliczność ta, biorąc pod uwagę przedstawione wyżej uwagi oraz w szczególności wykładnię art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) w zw. z art. 3 ust. 2 u.p.o.l., prowadzi do uznania, iż Spółka powinna zostać uznana za podatnika podatku od nieruchomości w przedmiotowej sprawie.**

4.1.2. Spółka jako podatnik od budowli posadowionych na wydzierżawionych od nadleśnictw gruntach stanowiących własność Skarbu Państwa

Dla rozstrzygnięcia kwestii dotyczącej ustalenia podatnika od budowli posadowionych na gruntach dzierżawionych przez Spółkę, zastosowanie znajdzie również wspomniana wcześniej regulacja z art. 3 ust. 1 u.p.o.l., przedstawiająca podmioty uznawane za podatników podatku od nieruchomości. Ustawodawca w tym elemencie konstrukcji opodatkowania podatkiem od nieruchomości konsekwentnie utrzymał relacje do terminów charakterystycznych dla prawa cywilnego. Nie stworzył takich konstrukcji podmiotowych,

które zbyt daleko odbiegałyby od stosunków prawnych charakteryzujących nieruchomości. Szeroko potraktował pojęcie podatnika, obejmując nim zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne, a także jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które z kolei doprecyzował przez określenia podmiotów z obszaru prawa cywilnego jako konsekwencji odniesienia do nieruchomości.

Na uwagę, zasługuje także art. 3 ust. 3 u.p.o.l., według którego jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym.

Wskazać należy, iż zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., budowlę stanowi obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Z kolei, zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r., poz. 2351; dalej: u.p.b.), mówiąc o **obiekcie budowlanym** – należy przez to rozumieć budynek, budowlę, bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

W oparciu o przedstawiony stan faktyczny, w posiadaniu Spółki znajdują się budowle, które stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, tj. jak należy rozumieć, są to przedmioty opodatkowania spełniające definicję uznania danego obiektu za budowlę, a ponadto wpisują się one w zakres wskazany w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., będąc związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (...) stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatku dochodowym, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Zgodnie z art. 16a ust. 2 pkt 1 i pkt 2 u.p.d.o.p., amortyzacji podlegają:

- przyjęte do użytkowania inwestycje w obcych środkach trwałych (...),
- **budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie.**

Jak wskazał Wnioskodawca, na gruncie wdzierżawionym od Nadleśnictw – czyli będących w zarządzie Lasów Państwowych, posadowione zostały budowle trwale związane z gruntem. Przedmiotowe budowle, jak zostało doprecyzowane, zostały wzniesione przez Spółkę i stanowią jej własność, w której prowadzi ona działalność gospodarczą. Spółka, ujęła te budowle w ewidencji środków trwałych, zgodnie z wymogami ustawy o podatku

dochodowym od osób prawnych. Zatem, budowle te, stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości – są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz są jednocześnie wykorzystywane w działalności gospodarczej Spółki.

Jak czytamy w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2019 r., sygn. akt II FSK 3286/17, w którym rozstrzygał kwestie możliwości uznania dzierżawcy za podatnika od posadowionych na tych gruntach budowli, co prawda w odmiennym stanie faktycznym, jednak argumentacja sądu zawiera istotne w kontekście przedmiotowej sprawy uwagi: „(...) *Naczelny Sąd Administracyjny przyjmuje jednak argumentację skarżącej, że wzniesienie budowli (totemów) na jej zlecenie nie rozstrzyga, czy ona jest ich właścicielem, gdyż każdorazowo zależy to od przepisów prawa cywilnego. Umowy skarżącej z wynajmującymi nie tylko nie rozstrzygają tej kwestii, a także nie mogą wyłączać stosowania przepisów art. 47, 48 i 191 k.c., które zawierają normy bezwzględnie obowiązujące (ius cogens). Zastosowanie mają powyższe przepisy Kodeksu cywilnego, które bezwzględnie rozstrzygają, że obiekt budowlany (totem) stale związany z gruntem stanowi własność właściciela gruntu*”.

Na gruncie polskiego prawa cywilnego została uregulowana zasada *superficies solo cedit* wyrażona w art. 48 k.c. Zasada ta, ma charakter bezwzględnie obowiązujący i nie może być wyłączona czy też ograniczona wolą stron. Wyjątki od tej zasady mogą wynikać jedynie z przepisów prawa. Zgodnie z tą zasadą, wszelkie naniesienia na gruncie, takie jak budynki, inne urządzenia trwale z gruntem związane, zasadzone drzewa i inne rośliny są częścią składową gruntu i jako takie, o ile przepis szczególnie nie przewiduje innego rozwiązania, **są własnością właściciela gruntu.**

Z kolei według definicji zawartej w art. 47 § 2 k.c. częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Należy zatem przyjąć, że sposób połączenia ze sobą kilku samodzielnych rzeczy decyduje o utracie ich prawnej odrębności i powstaniu jednej rzeczy jako jednego przedmiotu prawa. Prawnym wyrazem takiego połączenia jest to, że część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych (S. Rudnicki, Własność nieruchomości, Warszawa 2007, s. 79). Wszystko zatem, co zostało z gruntem trwale złączone (w sposób naturalny lub sztuczny) dzieli los prawny tego gruntu. Natomiast pojęcie „trwale związane” jest kwestią ustaleń faktycznych. Z uwagi na komunikat Wnioskodawcy sugerujący, iż wszystkie będące w jego posiadaniu budowle, uznać należy jako trwale związane z gruntem, dla celów niniejszej sprawy i rozważań, takie założenie zostało przyjęte.

W art. 48 k.c. ustawodawca jako części składowe gruntu, wymienia wprost również „urządzenia trwale z gruntem związane”. Przez „inne urządzenia” należy rozumieć zatem także budowle, o ile ich cechą jest trwały związek z gruntem. Mogą być więc nimi uregulowane w art. 3 u.p.b. wolno stojące **trwale związane z gruntem budowle.** W powyżej

wymienionym art. 48 k.c. jest bowiem mowa o „trwałym związaniu z gruntem” i owe trwałe związanie jest kwestią faktu, to znaczy decyduje o nim struktura techniczna trwale związanej z gruntem budowli.

Ponadto, zgodnie z zasadą *superficies solo cedit* wyrażoną w art. 191 k.c., własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową.

Jednocześnie, zgodnie z art. 235 § 1 k.c., budynki i inne urządzenia wzniesione na gruncie Skarbu Państwa lub gruncie należącym do jednostek samorządu terytorialnego bądź ich związków przez **wieczystego użytkownika stanowią jego własność**. To samo dotyczy budynków i innych urządzeń, które wieczysty użytkownik nabył zgodnie z właściwymi przepisami przy zawarciu umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste. Innym urządzeniem, w rozumieniu tej regulacji, mogą być przy tym także budowle. Regulacja ta, stanowiąca wyjątek od zasady wskazanej w art. 48 k.c., nie znajduje jednak zastosowania w przedmiotowej sprawie.

Jak wskazał w ramach przytoczonego wyżej orzeczenia NSA: „(...) *Zakres podmiotowy podatku od nieruchomości jest określony w art. 3 u.p.o.l. Ustawodawca w tym elemencie konstrukcji tego podatku konsekwentnie utrzymał relacje do terminów charakterystycznych dla prawa cywilnego. Nie stworzył takich konstrukcji podmiotowych, które zbyt daleko odbiegałyby od stosunków prawnych charakteryzujących nieruchomość. Szeroko potraktował pojęcie podatnika, obejmując nim zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne a także jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które z kolei doprecyzował przez określenia podmiotów z obszaru prawa cywilnego jako konsekwencji odniesienia do nieruchomości. Podatnikami podatku od nieruchomości są zatem właściciele nieruchomości bądź obiektów budowlanych (art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.). Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym (art. 3 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 u.p.o.l.). W dalszej kolejności wskazuje ustawodawca na użytkownika wieczystego gruntów (art.3 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Ostatnia kategoria podatników od nieruchomości to posiadacze, przy czym ustawodawca w odróżnieniu od posiadania samoistnego nie używa określenia posiadacz zależny, jednakże regulacje określające tytuły posiadania wskazują na to, że chodzi o ten rodzaj podmiotu prawnego (art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.). Ustawodawca reguluje szeroko tytuły prawne posiadania, które skutkują uzyskaniem statusu podatnika podatku od nieruchomości, **ogranicza je jednak do nieruchomości bądź ich części czy też obiektów budowlanych bądź ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub też własność jednostek samorządu terytorialnego**. Z uwagi na to, że tablice reklamowe są trwale związane z gruntem, do którego skarżąca ma tytuł posiadacza zależnego, **ale właścicielami gruntu nie jest w żadnym przypadku ani Skarb Państwa ani jakakolwiek jednostka samorządu terytorialnego**, lecz są to spółki prawa handlowego, skarżąca nie jest w tych przypadkach podatnikiem podatku od nieruchomości. Zgodnie z powyżej przedstawionymi zasadami,*

przedmiot podatnika ma w tych przypadkach właściciel gruntu, na którym posadowiona jest wspomniana budowla”.

Wobec powyższego, w kontekście opodatkowania budowli znajdującej się na przedmiotowym gruncie, szczególna sytuacja ma miejsce w przypadku obiektów budowlanych, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W tych bowiem przypadkach, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, **jednostki organizacyjne będące posiadaczami tych nieruchomości** (art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.), a nie Skarb Państwa oraz jednostki samorządu terytorialnego.

Zatem, jak wskazał Wnioskodawca we wniosku, na gruncie wydzierżawionym od Nadleśnictw – czyli będących w zarządzie Lasów Państwowych, posadowione zostały budowle trwale związane z gruntem. Przedmiotowe budowle zostały wzniesione przez Spółkę i stanowią jej własność. Budowle te są przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz są jednocześnie wykorzystywane w działalności gospodarczej Spółki. Spółka, ujęła przy tym te budowle w ewidencji środków trwałych, zgodnie z wymogami u.p.d.o.p.

Mając na względzie powyższe oraz biorąc przy tym pod uwagę, iż za podatnika podatku od nieruchomości w zakresie wskazanym w pkt 4.1.1. niniejszej interpretacji, została uznana Spółka – tożsame uwagi należy zatem przyjąć w kontekście rozpoznania podmiotu, na którym ciąży obowiązek w zakresie podatku od nieruchomości, od wybudowanych przez Spółkę na dzierżawionych nieruchomościach budowli.

Należy podkreślić, że budowle wybudowane przez Spółkę, są obiektami budowlanymi trwale związanymi z gruntem, które w rozumieniu zasady *superficies solo cedit*, uznać należy za stanowiące części składowe gruntu, którego właścicielem jest Skarb Państwa.

Grunt ten, oddany w zarząd nadleśnictwu, które dysponuje i zarządza wspomnianym gruntem w imieniu Skarbu Państwa, dzierżawiony jest przez Spółkę na podstawie umowy dzierżawy.

Nie ulega wątpliwości, iż w przypadku budowli trwale związanych z gruntem, które nie mogą – w odróżnieniu do np. budynków bądź ich części – stanowić odrębnych nieruchomości, należy przyjąć zatem, iż budowle takie, dzielą los prawny gruntów, na których zostały posadowione.

Zatem, wobec uznania, iż podatnikiem podatku od nieruchomości z uwagi na regulację z art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) w zw. z art. 3 ust. 2 u.p.o.l., z tytułu posiadania przedmiotowego gruntu należało uznać Spółkę, będzie ona także występowała w charakterze podatnika podatku od nieruchomości w odniesieniu do posadowionych na tym gruncie budowli.

4.2 Podsumowanie

Reasumując, Organ podatkowy stwierdza, iż stanowisko Wnioskodawcy w świetle przedstawionego we wniosku oraz piśmie uzupełniającym stanu faktycznego, jak również zadanego pytania jest nieprawidłowe i postanowił jak w sentencji.

Stanowisko swoje Organ podatkowy oparł głównie na:

- przedstawionym przez Wnioskodawcę opisie stanu faktycznego,
- wnikliwej analizie przepisów prawnych wskazanych w pkt IV,
- orzeczeniach prawnych w powyższym zakresie,
- komentarzach do w/w zagadnień.

Zgodnie z art. 14b § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, niniejsza interpretacja dotyczy stanu faktycznego, przedstawionego przez Wnioskodawcę oraz stanu prawnego obowiązującego w dniu sporządzenia wniosku.

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.).

Skargę wnosi się za pośrednictwem tutejszego organu podatkowego (art. 54 § 1 wyżej cytowanej ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Otrzymują:

1. Adresat
2. – odpis
3. - odpis
4. a/a