

Adam Drozdek

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
adam_drozdek@poczta.onet.pl
ORCID: 0000-0002-0942-3347



Ustanowienie służebności gruntowej a obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej

ABSTRAKT

W księgach wieczystych nie zawsze pojawiają się wpisy, z których wynika obciążenie nieruchomości ograniczonym prawem rzeczowym stanowiącym nieodpłatną służebność przejazdu i przechodu na rzecz każdorazowych właścicieli nieruchomości władających. Osoby prowadzące działalność gospodarczą wskazują, że ustanowienie takiego ograniczonego prawa rzeczowego w postaci służebności gruntowej ma wpływ na przysługujące danemu podmiotowi prawo własności do nieruchomości obciążonej tą służebnością, a tym samym właściciele sąsiednich nieruchomości, jako uprawnieni do korzystania ze służebności, nie są podatnikami podatku od nieruchomości jako posiadacze samoistni nieruchomości drogowych. W konsekwencji powoduje to, że osoby prowadzące działalność gospodarczą nie mogą w pełni korzystać ze swojej nieruchomości.

Zasadniczym celem niniejszego artykułu jest analiza i ocena wpływu umownego ustanowienia służebności gruntowej na zakres obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Tematyka ta wywołuje liczne kontrowersje, w szczególności w kontekście prowadzenia działalności gospodarczej. Aby osiągnąć założony cel badawczy i zweryfikować postawioną tezę, w pierwszym rzędzie należy zdefiniować pojęcia: grunty, budynki oraz budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W drugiej części artykułu przedstawiona zostanie istota posiadania gruntów przez przedsiębiorcę, ze szczególnym uwzględnieniem dorobku orzecznictwa sądów cywilnych oraz administracyjnych w tym zakresie. W dalszej części artykułu analizie poddane zostaną relacje pomiędzy służebnością gruntową a obowiązkiem podatkowym w podatku od nieruchomości.

SŁOWA KLUCZOWE

podatek od nieruchomości, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, służebność gruntowa

Establishment of a Land Easement and Property Tax Liability in Connection with Conducting Business Activity

ABSTRACT

Land and mortgage registers do not always contain entries that impose a limited right in rem in the form of a gratuitous easement of right of way for the benefit of each owner of the benefited property. Persons conducting business activity indicate that the establishment of such a limited property right in the form of a land easement affects the ownership right to the real property encumbered with the easement, and thus the owners of neighbouring real properties, as those entitled to use the easement, are not subject to real estate tax as self-owners of road property. The main objective of this article is to analyse and assess the impact of the contractual establishment of a land easement on the scope of the property tax liability.

KEYWORDS

real estate tax, property tax liability, land easement

Wprowadzenie. Zdefiniowanie pojęcia gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej

W konstrukcji prawnej podatku od nieruchomości ustawodawca wprowadził generalną zasadę, w myśl której grunty, będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, należy uznać za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z treścią art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹ za grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznaje się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Należy jednak wskazać, że prawodawca wprowadza w powołanym przepisie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zasadę, zgodnie z którą, z jednej strony, wszystkie grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą należy uznać za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z drugiej jednak strony dopuszcza cztery odstępstwa od tej reguły² – za niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznaje:

- a) budynki mieszkalne i związane z nimi grunty;
- b) grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych oraz gruntów niezabudowanych objętych obszarem rewitalizacji;
- c) budynki, budowle lub ich części, w odniesieniu do których została wydana ostateczna organu nadzoru budowlanego lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania ze

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

2 Por. B. Pahl, Glosa do wyroku NSA z dnia 18 lipca 2013 r., II FSK 3212/12 (Lex).

względu na nakaz rozbiórki nieużytkowanego lub niewykończonego obiektu budowlanego;

d) grunty:

- przez które przebiegają urządzenia wchodzące w skład przedsiębiorstw prowadzących działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej lub zajmujących się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej,
- zajętych na pasy technologiczne stanowiące grunt w otoczeniu urządzeń konieczny dla zapewnienia właściwej eksploatacji tych urządzeń,
- zajęte na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urządzeń służących do przesyłania lub dystrybucji ropy naftowej, paliw ciekłych lub paliw gazowych, lub transportu wydobytego gazu ziemnego, lub ropy naftowej, które zostały określone w odrębnych przepisach, chyba że grunty te są jednocześnie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej aniżeli działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej, lub zajmującego się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej.

W świetle powyższego należy zatem przyjąć, że wszystkie grunty (nieruchomości) niezależnie od sposobu wykorzystania (z wyłączeniem działalności rolniczej lub leśnej), jeżeli znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, traktowane muszą być jako związane z działalnością gospodarczą tego podmiotu³. Przedmiotem opodatkowania jest posiadana nieruchomość, rozumiana jako część powierzchni ziemskiej, stanowiąca odrębny przedmiot własności (grunty). Z brzmienia przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wyraźnie wynika także, że wobec braku w ustawie podatkowej definicji posiadania, jedynym czynnikiem decydującym o uznaniu nieruchomości za związaną z prowadzeniem działalności jest kryterium posiadania i to w znaczeniu o jakim mowa w przepisach prawa prywatnego⁴.

Istota posiadania gruntów przez przedsiębiorcę

Jak wywiedziono wyżej, decydującym kryterium dla przyjęcia, że grunty są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, jest ich posiadanie przez określone podmioty tj., po pierwsze posiadanie przez przedsiębiorcę, po drugie posiadanie przez inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Przede wszystkim należy uwzględnić, że ustawodawca podatkowy wskazuje na przesłankę posiadania, a co za tym idzie, decydujące w tym znaczeniu jest istnienie stosunku prawnego posiadania na podstawie, jaki strony ustalają⁵.

³ Por. Wyrok WSA w Poznaniu z 5 lutego 2021 r., I SA/Po 700/20, Lex nr 3146093.

⁴ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 z późn. zm.) – dalej: kodeks cywilny lub k.c.

⁵ Por. Postanowienie SN z 19 stycznia 1988 r., III CRN 459/87, Lex nr 8858.

Podejmując rozważania, które mają na celu określenie istoty posiadania gruntów przez przedsiębiorcę, należy wskazać, że wobec braku odmiennego zdefiniowania posiadania samoistnego w ustawach podatkowych, pojęcie posiadania użyte w art. 3 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 u.p.o.l. należy definiować przez odwołanie się do art. 336 k.c. Zgodnie z tym przepisem 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 powyższego stwierdzenia wynika, że posiadacz samoistny nie musi być właścicielem rzeczy, a więc podmiotem, któremu przysługuje prawo własności do danej rzeczy. Możliwe są zatem sytuacje, w których kto inny jest właścicielem rzeczy, kto inny zaś jej samoistnym posiadaczem, na przykład, przez zasiedzenie.

Na temat pojęcia posiadania wypowiada się przede wszystkim judykatura prawa prywatnego. W wyroku z dnia 23 października 2015 r.⁶ Sąd Apelacyjny w Warszawie zwrócił na przykład uwagę, że posiadanie jest określonym rodzajem władztwa nad rzeczą. W rozumieniu przepisu 366 k.c. na posiadanie składają się dwa elementy: fizyczny (*corpus*) oraz psychiczny (*animus*). Posiadanie nie jest przy tym prawem podmiotowym, a jedynie stanem faktycznym, w związku z tym nie decydują o nim kwestie prawne, które mogą jednak mieć wpływ na ocenę jego charakteru⁷. Rozstrzygające bowiem dla przyjęcia, że posiadanie miało charakter posiadania samoistnego, jest ustalenie przesłanek z art. 336 k.c., czyli fizycznego władztwa nad rzeczą (*corpus*) oraz woli władania rzeczą dla siebie – *cun, animo rem sibi habendi*⁸. Potwierdzenie tego, że decydujące znaczenie ma kryterium posiadania, można odnaleźć również w najnowszym orzecznictwie podatkowym. Warto wobec tego przywołać wyrok NSA z dnia 4 marca 2021 r., sygn. III FSK 896/21, w którym stwierdzono, że o uznaniu gruntu za nieruchomości związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą wystarczy sam fakt jej posiadania przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a nie jedynie prawo współwłasności⁹.

Istotne wnioski w kwestii posiadania gruntów przez przedsiębiorcę – podmiot prowadzący działalność gospodarczą – przedstawia również Trybunał Konstytucyjny. Na przykład w wyroku z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15¹⁰, Trybunał stwierdził, że w definicji nieruchomości związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą nie ma warunku wykorzystywania tego rodzaju nieruchomości do celów związanych z działalnością gospodarczą, wystarczy sam fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę. Tym samym każdy grunt będący w posiadaniu przedsiębiorcy jest związany z działalnością gospodarczą.

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, wyeksponować należy dwa szczególne przypadki przenoszenia samoistnego posiadania na inny podmiot bez konieczności wydawania mu rzeczy. W pierwszym przypadku przeniesienie tego posiadania może nastąpić, gdy do

6 Wyrok SA w Warszawie z 23 października 2015 r., VI ACa 1490/14, Lex nr 1962870.

7 Wyrok SA w Gdańsku z 22 grudnia 2016 r., I ACa 541/16, Lex nr 2292463.

8 Postanowienie SN z 11 września 2012 r., III CZP 51/13, Lex nr 1383288.

9 Wyrok NSA z 4 marca 2021 r., III FSK 896/21, Lex nr 3156392; wyrok NSA z 2 marca 2021 r., III FSK 2412/21, Lex nr 3168115.

10 Wyrok TK z 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, Lex nr 2406907.

tychczasowy samoistny posiadacz zachowa rzecz w swoim władaniu jako posiadacz zależny (np. dzierżawca) albo jako dzierżyciel (faktycznie władający rzeczą za kogoś innego na podstawie stosunku prawnego, jaki strony jednocześnie ustalą). Natomiast w drugim przypadku przeniesienie posiadania samoistnego na posiadacza zależnego albo na dzierżyciela (którzy wcześniej już rzeczą władają) następuje na mocy samej umowy między stronami¹¹. Oznacza to, że przedmiotem posiadania samoistnego jest również posiadanie służebności¹². Przeniesienie posiadania może także wystąpić w sytuacji bez wydania nieruchomości.

W świetle powyższych ustaleń należy podzielić pogląd L. Etela, zgodnie z którym przesłanką jaka musi zostać spełniona, aby nieruchomość uznać za związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą, jest jej posiadanie przez przedsiębiorcę (względnie inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą)¹³. Zgodnie z treścią art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. posiadaczem nieruchomości 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)¹⁴.

Służebność gruntowa a obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości

Moment powstania obowiązku podatkowego ma istotne znaczenie ze względu na wysokość zobowiązań publicznoprawnych. Jak wynika z przepisu art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹⁵, jednym z podstawowych obowiązków ciążących na podatnikach jest ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych. Obciążenia te są ściśle związane z władztwem jednostek samorządu terytorialnego w sferze finansowej, z jego zadaniami społecznymi i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa¹⁶. Przywołany przepis należy analizować łącznie z art. 217 – oba odwołują się do pojęcia „ustawa”. W tym miejscu należy podkreślić, że żaden z nich nie wskazuje wprost, że chodzi o „ustawę podatkową”¹⁷.

Zdaniem R. Mastalskiego to właśnie ustawy normują poszczególne podatki, określając, kiedy i w jakich sytuacjach powstaje obowiązek podatkowy. Autor ten podkreśla, że ma to miejsce, gdy zostaną zrealizowane podmiotowe i przedmiotowe elementy podatkowoprawnego stanu faktycznego¹⁸. Tak rozumiany obowiązek podatkowy nawiązuje do zindywidu-

11 R. Golać, *Kiedy posiadanie nieruchomości jest samoistne i co z tego wynika?*, *Nieruchomości* 2007, nr 7, s. 7 i n.

12 Por. art. 352 k.c.

13 L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005, s. 39.

14 Wyrok WSA w Poznaniu z 25 marca 2021 r., I SA/Po 845/20, Lex nr 3163199.

15 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

16 A. Drozdek, *Charakter prawny cla jako daniny publicznej w krajowym i unijnym prawie celnym*, Szczecin 2017, s. 75.

17 M. Zdebel, *Ulgi w płatności podatków a konstytucyjne zasady: powszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej*, (w:) *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej po 20 latach obowiązywania*, red. A. Łabno, Warszawa 2020, s. 322.

18 R. Mastalski, *Ustawowe określenie obowiązku podatkowego*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2017, s. 74.

alizowanego obowiązku powstałego z mocy prawa, tj. w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie¹⁹.

W judykaturze zdaje się dominować pogląd, że zasadniczą istotą służebności jest obciążenie nieruchomości, a nie prawa własności, niezależnie od tego, że powoduje jego ograniczenie w odniesieniu do praw i obowiązków każdorazowego właściciela²⁰. Korzystanie z nieruchomości może być sporadyczne, zachodzi od czasu do czasu – na przykład, gdy przejeżdża się co jakiś czas, przechodzi przez cudzą nieruchomość, a także występuje w różnym nasileniu, a co za tym idzie, nie pozbawiając właściciela władztwa nad rzeczą. Wynika to między innymi z użycia przez ustawodawcę w art. 352 § 1 k.c. sformułowania „korzysta”, gdy tymczasem przy posiadaniu rzeczy (samoistnym lub zależnym) użyte zostało sformułowanie „władza”. W judykaturze prawa publicznego wskazuje się, że władanie jest pojęciem zdecydowanie szerszym od korzystania. Jeżeli dany podmiot „władza” określoną rzeczą, to znaczy, że inny podmiot takiego władania jest pozbawiony. Tymczasem „korzystanie” z rzeczy nie przekreśla możliwości władania nią przez kogoś innego, lecz jedynie wskazuje na prawo do wykonywania określonych czynności w stosunku do rzeczy, która nie musi pozostawać we władaniu korzystającego. Wystarczy, że władający rzeczą nie będzie czynił przeszkód w czasowym korzystaniu z niej. Wskazać również należy, że posiadanie służebności, o którym mowa w art. 352 § 1 k.c., dotyczy każdego rodzaju służebności, czyli gruntowej, osobistej i przesyłu²¹.

Omawiając wpływ służebności gruntowej na obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, nie sposób pominąć poglądów przedstawicieli doktryny prawa na moment jego powstania. Według H. Dzwonkowskiego i K. Machalicy-Drozdek istnieje tylko jeden sposób powstania obowiązku podatkowego – powstaje on zawsze z mocy prawa, samoistnie. Do powstania obowiązku podatkowego dochodzi tylko wtedy, gdy podatnik wstępuje w „pole” obowiązku podatkowego, czyli gdy może mieć do niego zastosowanie przepis prawa materialnego, które tworzą podmiot i przedmiot opodatkowania²². Natomiast w przypadku ograniczonych praw rzeczowych zasadniczym źródłem służebności gruntowych jest umowa ustanowienia służebności, która zawierana jest przez zainteresowane strony w formie aktu notarialnego między właścicielem nieruchomości obciążonej a nabywającym prawo służebności właścicielem nieruchomości władnącej. Ponadto zaś służebności gruntowe mogą powstać przez zasiedzenie, na podstawie orzeczenia sądowego lub na mocy decyzji administracyjnej oraz w wyniku zapisu windykacyjnego zawartego w testamencie sporzą-

19 A. Drozdek, *Stosunki podatkowo-prawne w nadpłacie podatków*, Toruń 2020, s. 66.

20 Postanowienie SN z 25 sierpnia 2016 r., V CSK 659/15, Lex nr 2238248. Na marginesie prowadzonych rozważań należy zauważyć, że na rzeczy mogą zostać ustanowione inne ograniczone prawa rzeczowe, np. użytkowanie (art. 252 k.c.), zastaw (art. 306 § 1 k.c.), hipoteka (art. 65 ust. 1 k.w.u.), w przypadku których ustawodawca dopuszcza możliwość ustanowienia także na prawach.

21 Uchwała 7 sędziów NSA z 9 grudnia 2019 r., II FPS 3/19, Lex nr 2755594.

22 H. Dzwonkowski, *Charakter prawny obowiązku i zobowiązania podatkowego*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2016, s. 61; K. Machalica-Drozdek, *Stosunek prawny zobowiązania celno-podatkowego w obrocie towarowym z zagranicą*, Warszawa 2015, s. 117 i n.

dzonym w formie aktu notarialnego²³. Zasadny wydaje się zatem pogląd, że służebność gruntowa nie powstaje z mocy prawa. Istotnym czynnikiem do jej powstania jest zgodne oświadczenie woli stron w formie aktu notarialnego.

W tym miejscu warto podkreślić, że służebności należą do jednych z najważniejszych, a zarazem najbardziej rozpowszechnionych ograniczonych praw własności. We współczesnym systemie polskiego prawa prywatnego wyróżniamy trzy kategorie służebności – gruntowe, osobiste oraz przesyłu. Zgodnie z treścią art. 285 § 1 k.c. nieruchomości można obciążyć na rzecz właściciela innej nieruchomości (nieruchomości władnącej) prawem, którego treść świadczy o tym, że właściciel nieruchomości władnącej może korzystać w oznaczonym zakresie z nieruchomości obciążonej bądź na tym, że właściciel nieruchomości obciążonej zostaje ograniczony w możliwości dokonywania w stosunku do niej określonych działań, bądź też na tym, że właścicielowi nieruchomości obciążonej nie wolno wykonywać określonych uprawnień, które mu względem nieruchomości władnącej przysługują na podstawie przepisów o treści i wykonywaniu własności (służebność gruntowa). W konstrukcji omawianego prawa podmiotowego występują zatem dwie nieruchomości: władnąca (ta, której właściciel posiada określone uprawnienia składające się na treść służebności) oraz obciążona (której te uprawnienia dotyczą)²⁴.

Szczególnie istotny pogląd w zakresie służebności prezentuje J. Ignatowicz, który stoi na stanowisku, że osoba, która wykonuje służebność, z reguły nie włada rzeczą w ścisłym tego słowa znaczeniu, lecz korzysta z niej w określonym zakresie, na przykład co jakiś czas przejeżdża, przechodzi przez cudzą nieruchomość²⁵. Istota służebności tkwi w tym, że ogranicza ona prawo własności kaźdoczesnego właściciela nieruchomości obciążonej do korzystania z niej, lecz co istotne nie pozbawia go władztwa nad nieruchomością. Na aprobatę w tym zakresie zasługuje uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2019 r., w której podkreślono, że jest to posiadanie prawa (posiadanie służebne), a więc posiadanie odrębne w stosunku do posiadania rzeczy, czyli posiadania samoistnego i zależnego. Każdy, kto faktycznie korzysta z cudzej nieruchomości w zakresie odpowiadającym treści służebności, jest posiadaczem służebności. Jest to posiadanie swoiste, gdyż nie łączy się z władztwem nad rzeczą w dosłownym znaczeniu. Podmiot wykonujący służebność korzysta z cudzej rzeczy tylko w oznaczonym zakresie, nierzadko bardzo wąskim, w istocie nie władając nią²⁶. W doktrynie prawa za bezsporne uważa się, że służebność gruntowa ma jedynie na celu zwiększenie użyteczności nieruchomości władnącej lub jej części. W takiej sytuacji służebność gruntowa stanowi ograniczenie własności nieruchomości kaźdoczesnego właściciela nieruchomości obciążonej na korzyść kaźdoczesnego właściciela nieruchomości władnącej, mając na celu zwiększenie użyteczności nieruchomości władnącej.

23 Por. A. Kanarek-Równicka, *Służebność przesyłu – ograniczenie czy naruszenie prawa własności*, (w:) *Konstytucyjne prawo własności – sposoby naruszenia i środki ochrony*, red. B. Stępień-Załuca, Warszawa 2020, s. 159.

24 K. Zaradkiewicz, *Służebności gruntowe*, (w:) *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz do artykułów 1–44910*, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2011, s. 987 i n.

25 J. Ignatowicz, (w:) *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. I, 1972, s. 815.

26 Uchwała 7 sędziów NSA z 9 grudnia 2019 r., II FPS 3/19, Lex nr 2755594; S. Kołodziejki, *Posiadanie samoistne, zależne i służebne*, Palestra 1966, nr 10 (12), s. 44.

Może ona być na przykład ustanowiona wyłącznie do korzystania w oznaczonym zakresie z nieruchomości obciążonej działką ograniczonym prawem rzeczowym stanowiącym nieodpłatną służebność przejazdu i przechodu na rzecz każdorazowego właściciela nieruchomości władnącej²⁷.

Jeśli chodzi o obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, to powstaje on od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku²⁸. W tym miejscu należy wskazać, że obowiązek podatkowy powstaje z pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące władanie nieruchomością lub jej składnikami (wynika z prawa własności, samoistnego posiadania, wieczystego użytkowania czy posiadania zależnego). Jeżeli obowiązek podatkowy ma związek z istnieniem budowli albo budynku lub ich części, to powstaje 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona, albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli, budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem²⁹.

W orzeczeniu NSA z dnia 19 maja 2017 r., sygn. II FSK 961/15 wskazano, że ustanowienie służebności gruntowej na nieruchomości właściciela w zakresie przejazdu i przechodu wyłącza jego możliwość prowadzenia na tej nieruchomości jakiegokolwiek działalności gospodarczej. Okoliczność ta nie ma wpływu na wyłączenie obowiązku podatkowego, a co najwyżej na wysokość stawki podatku od nieruchomości. W dalszej części uzasadnienia NSA podkreślił, że przepisy umożliwiające zarówno zmianę treści lub sposobu wykonywania służebności, jak też wygaśnięcie takiej służebności, w żadnym razie nie podważają faktu, że ustanowienie służebności gruntowej w sposób trwały uniemożliwia przedsiębiorcy prowadzenia na gruncie obejmującym tę służebność gruntową jakiegokolwiek działalności gospodarczej³⁰.

Przedstawiona wyżej analiza w kontekście tematu niniejszego opracowania zmusza do wyjaśnienia jeszcze jednego zagadnienia. Chodzi mianowicie o ustalenie, kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości oraz powstania obowiązku podatkowego w przypadku służebności gruntowej.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym podnosi się, że podatek od nieruchomości jako podatek o charakterze majątkowym obciąża nieruchomość nie zaś prawa z nią związane³¹. Potwierdza to treść art. 3 ust. 1 u.p.o.l. Zgodnie z treścią tej regulacji prawnymi podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- właścicielami nieruchomości,
- posiadaczami samoistnymi nieruchomości,
- użytkownikami wieczystymi gruntów,

27 E. Gniewek, *Istota służebności gruntowych, (w:) System Prawa Prywatnego. Tom 4. Prawo rzeczowe*, red. E. Gniewek, Warszawa 2012, s. 220.

28 Por. art. 6 ust. 1 u.p.o.l.

29 Wyrok WSA w Gliwicach z 12 czerwca 2019 r. I SA/Gl 19/19, Lex nr 2691343.

30 Wyrok NSA z 9 maja 2017 r., II FSK 961/15, Lex nr 2323438.

31 Wyrok NSA z 17 kwietnia 2020 r., II FSK 2153/19, Lex nr 3012413.

- w niektórych przypadkach – posiadacze zależni nieruchomości lub ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Powołana regulacja prawna wśród wymienionych podatników nie wskazuje, by podatnikiem poza właścicielem (współwłaścicielem) był także podatnik uprawniony z ograniczonego prawa rzeczowego, jakim jest służebność gruntowa. To, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. grunt jest przedmiotem opodatkowania nie oznacza, że każdy uprawniony z tego gruntu jest podatnikiem. Świadczy o tym, że uprawniony ze służebności gruntowej nie jest właścicielem tej części gruntu, do której przysługują mu uprawnienia do wykonywania służebności. Nie jest też posiadaczem gruntu, o którym mowa w art. 3 ust. 3 u.p.o.l. Przepis ten stanowi, że jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. Oczywistym jest, że posiadacz zależny nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości, albowiem jego odpowiedzialności prawnopodatkowej nie przewidują przepisy u.p.o.l. Uregulowane w art. 252 i n. k.c. użytkowanie jest ograniczonym prawem rzeczowym, a użytkownik ma najszersze uprawnienia do korzystania z rzeczy cudzej. Zakres ochrony użytkownika jest ograniczony zakresem jego prawa, albowiem jest on posiadaczem zależnym przedmiotu użytkowania. Użytkowanie można ustanowić również na udziale we współwłasności i wówczas użytkownik umocowany jest do wykonywania uprawnień przysługujących temu współwłaścicielowi w ramach współwłasności. Nie uchybia to uprawnieniom współwłaściciela, którego udział nie został obciążony użytkowaniem. Ponadto o możliwości korzystania z prawa użytkowania nieruchomości w sposób samoistny przesądza to, że takie prawo może zostać nabyte przez zasiedzenie³².

W świetle powyższego, odwołując się do postanowienia SN z dnia 18 maja 2007 r. należy wnioskować, że podział na posiadanie samoistne i zależne nie dotyczy posiadania służebności jako posiadania prawa, lecz jedynie posiadania rzeczy, a zatem podmiot uprawniony ze służebności gruntowej nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy. Wobec tego to na posiadaczu nieruchomości ciąży obowiązek w podatku od nieruchomości³³.

Podsumowując ten wątek rozważań należy stwierdzić, że służebność gruntowa stanowi prawo związane z nieruchomością władnącą i jako jej część składowa wyłączona jest z samodzielnego obrotu. Uprawniony do korzystania ze służebności gruntowej nie ma możliwości rozporządzania służebnością z wyłączeniem rozporządzenia nieruchomością władnącą. Celem ustanowienia służebności jest tylko i wyłącznie zwiększenie użyteczności nieruchomości władnącej. Zwiększenie to powinno mieć charakter trwały, a nie przemijający. *A contrario* brak elementu użyteczności skutkuje nieważnością czynności prawnej ustanowienia służebności, co oznacza, że tylko w celu zwiększenia użyteczności nieruchomości władnącej może ona powstać – art. 58 § 1 k.c. W praktyce oznacza to, że posiadanie gruntu w zakresie służebności gruntowej nie jest prawem podmiotowym prowadzącym na przykład do nabycia nieruchomości na własność przez zasiedzenie, lecz tylko fragmentem

32 Wyrok WSA w Poznaniu z 25 marca 2021 r., I SA/Po 845/20, Lex nr 3163199.

33 Postanowienia SN z 18 maja 2007 r., I CSK 64/07, Lex nr 286763.

jednostkowym uprawnieniem i to ograniczającym uprawnionego do przejazdu i przechodu. Nie sposób więc przyjąć, że uprawnienie to ma charakter posiadania samoistnego³⁴, co oznacza, że zakresu jego uprawnień nie należy porównywać do uprawnień właściciela. Natomiast zgodnie z art. 352 k.c. ten, kto faktycznie korzysta z cudzej nieruchomości w zakresie odpowiadającym treści służebności, jest posiadaczem służebności, do którego stosuje się odpowiednio przepisy o posiadaniu rzeczy³⁵. Jest bowiem też tak, że podział na posiadanie samoistne i zależne nie dotyczy posiadania służebności jako posiadania prawa, lecz jedynie posiadania rzeczy. Reasumując tę część wyводу należy stwierdzić, że nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 3 ust. 1 u.p.o.l., uprawniony ze służebności gruntowej – nieruchomości władnąca³⁶.

Podsumowanie

Rozważania podjęte w niniejszym opracowaniu skłaniają do następujących wniosków:

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustanowienie służebności gruntowej, o której mowa w art. 285 § 1 k.c., na nieruchomości właściciela w zakresie przejazdu i przechodu wyłącza jego możliwość prowadzenia na tej nieruchomości, w zakresie objętym tą służebnością, jakiegokolwiek działalności gospodarczej ze względów technicznych.

Podatnikiem podatku od nieruchomości może być posiadacz samoistny nieruchomości w sytuacji, gdy w określonym stanie faktycznym można wskazać na dwa odrębne podmioty, z których jednemu przysługuje prawo właścicielskie do nieruchomości, drugi zaś podmiot znajduje się w posiadaniu samoistnym tej nieruchomości – wtedy obowiązek podatkowy ciąży na tym podmiocie. Przy czym za samoistne posiadanie uważa się wykonywanie przez posiadacza czynności faktycznych wskazujących na samodzielny, rzeczywisty i niezależny od woli innej osoby stan władztwa. Wszystkie dyspozycje posiadacza powinny swą treścią odpowiadać dyspozycjom właściciela.

Nieruchomości niewykorzystywane przez przedsiębiorcę w danym momencie lub też wykorzystywane na inną działalność niż gospodarcza należy uznać za związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Nieruchomości w przypadku umownego ustanowienia służebności gruntowej, a będące własnością przedsiębiorcy, powinny podlegać opodatkowaniu stawkami przeznaczonymi dla budynków związanych z działalnością gospodarczą niezależnie od ich faktycznego wykorzystania.

34 Por. art. 336 k.c.

35 Wyrok NSA z 19 września 2017 r., II FSK 2164/15, Lex nr 2383018.

36 Por. art. 285 § 1 k.c.

Bibliografia

- Drozdek A., *Charakter prawny cła jako daniny publicznej w krajowym i unijnym prawie celnym*, Szczecin 2017.
- Drozdek A., *Stosunki podatkowo-prawne w nadpłacie podatków*, Toruń 2020.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny obowiązku i zobowiązania podatkowego*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2016.
- Etel L., *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005.
- Gniewek E., *Istota służebności gruntowych*, (w:) *System Prawa Prywatnego. Tom 4. Prawo rzeczowe*, red. E. Gniewek, Warszawa 2012.
- Golat R., *Kiedy posiadanie nieruchomości jest samoistne i co z tego wynika?*, *Nieruchomości* 2007, nr 7.
- Ignatowicz J. (w:) *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1, 1972.
- Kanarek-Równicka A., *Służebność przesyłu – ograniczenie czy naruszenie prawa własności*, (w:) *Konstytucyjne prawo własności – sposoby naruszenia i środki ochrony*, red. B. Stępień-Załucka, Warszawa 2020.
- Kołodziejski S., *Posiadanie samoistne, zależne i służebne*, *Palestra* 1966, nr 10 (12).
- Machalica-Drozdek K., *Stosunek prawny zobowiązania celno-podatkowego w obrocie towarowym z zagranicą*, Warszawa 2015.
- Mastalski R., *Ustawowe określenie obowiązku podatkowego*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2017.
- Pahl B., *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 lipca 2013 r.*, II FSK 3212/12 (Lex).
- Zaradkiewicz K., *Służebności gruntowe*, (w:) *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz do artykułów 1–44910*, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2011.
- Zdebel M., *Ulgi w płatności podatków a konstytucyjne zasady: powszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej*, (w:) *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej po 20 latach obowiązywania*, red. A. Łabno, Warszawa 2020.

Wykaz aktów prawnych

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.).

Wykaz orzeczeń

- Postanowienie SN z 19 stycznia 1988 r., III CRN 459/87, Lex nr 8858.
- Postanowienia SN z 18 maja 2007 r., I CSK 64/07, Lex nr 286763.
- Postanowienie SN z 11 września 2012 r., III CZP 51/13, Lex nr 1383288.
- Postanowienie SN z 25 sierpnia 2016 r., V CSK 659/15, Lex nr 2238248.
- Uchwała 7 sędziów NSA z 9 grudnia 2019 r., II FPS 3/19, Lex nr 2755594.
- Wyrok WSA w Białymstoku z 30 maja 2006 r., I SA/Bk 95/06, Lex nr 192872.
- Wyrok SA w Warszawie z 23 października 2015 r., VI ACa 1490/14, Lex nr 1962870.
- Wyrok SA w Gdańsku z 22 grudnia 2016 r., I ACa 541/16, Lex nr 2292463.
- Wyrok NSA z 9 maja 2017 r., II FSK 961/15, Lex nr 2323438.
- Wyrok NSA z 19 września 2017 r., II FSK 2164/15, Lex nr 2383018.

Wyrok TK z 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, Lex nr 2406907.

Wyrok WSA w Gliwicach z 12 czerwca 2019 r., I SA/Gl 19/19, Lex nr 2691343.

Wyrok NSA z 17 kwietnia 2020 r., II FSK 2153/19, Lex nr 3012413.

Wyrok WSA w Poznaniu z 5 lutego 2021 r., I SA/Po 700/20, Lex nr 3146093.

Wyrok NSA z 4 marca 2021 r., III FSK 896/21, Lex nr 3156392.

Wyrok NSA z 2 marca 2021 r., III FSK 2412/21, Lex nr 3168115.

Wyrok WSA w Poznaniu z 25 marca 2021 r., I SA/Po 845/20, Lex nr 3163199.

CYTOWANIE

A. Drozdek, *Ustanowienie służebności gruntowej a obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej*, Studia Administracyjne 2(14)/2021, 5–16, DOI: 10.18276/sa.2021.14-01.