

# PRAWO PODATKOWE A PRAWO CYWILNE – ORZECZNICZE PRÓBY ZROZUMIENIA SIĘ

## I MAZOWIECKA DEBATA O PODATKACH I PRAWIE

---

Czy zawsze korzystanie z nieruchomości publicznych  
determinuje status podatnika podatku od nieruchomości?  
Wyroki NSA z 24 marca 2021 r., III FSK 1143/21, III FSK  
1149-50/21 – Michał Nielepkowicz, Thedy & Partners

Warszawa, 4 czerwca 2022 r.



# Stan faktyczny

---

- Spółka zobowiązała się do całorocznego kompleksowego utrzymania odcinka drogi ekspresowej na zlecenie GDDKiA, polegającego między innymi na utrzymaniu zimowym.
- W tym celu, na mocy ww. umowy Spółce udostępniono nieruchomości i obiekty (m.in. magazyny soli), stanowiące własność Skarbu Państwa i pozostające w trwałym zarządzie GDDKiA: określono ich obszar (nieruchomości), na którym Spółka ma świadczyć usługi ograniczony węzłami drogi, a w celu właściwego wypełnienia tego zadania przekazano dodatkowo budynki i budowle (w tym drogi) – do korzystania.



# Stanowiska stron

---

## Spółka:

- Spośród bardzo wielu form / możliwości udostępnienia rzeczy – przeniesienie posiadania jest tylko jedną z nich i aby w danych okolicznościach wywodzić status posiadacza określonego podmiotu – szereg warunków musi zostać spełniony.
- W tej sprawie nie mamy z tym do czynienia ponieważ zakres korzystania przez Spółkę z nieruchomości Skarbu Państwa pozostających we faktycznym władaniu GDDKiA, jest **ściśle ograniczony. Spółka nie wykonuje władztwa nad udostępnionymi nieruchomościami i obiektami dla siebie w sposób odpowiadający posiadaniu, lecz na rzecz GDDKiA.** Treść uprawnień Spółki do udostępnionych nieruchomości i obiektów została ograniczona do możliwości korzystania z nich przez Spółkę – jedynie w zakresie niezbędnym dla zapewnienia prawidłowego wykonania przez Spółkę usług na zlecenie GDDKiA.

## Organy podatkowe:

- Organy wywodzą w sprawie przeniesienie posiadania na Spółkę w tym, że **nieruchomości zostały wydane Spółce przez właściciela, w celu czasowego z nich korzystania.**
- W uzasadnieniu decyzji organ podatkowy odwołuje się do instytucji **użytkowania** oraz **użyczenia** w sprawie.



# Przepisy prawa (1)

---

**Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.):**

**Art. 3. 1.** Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

**4) posiadaczami** nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

**a)** wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnej lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,

**b)** jest bez tytułu prawnego (...).



# Przepisy prawa (2)

---

**Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (j.t. Dz. U. z 2016 r., poz. 380 ze zm.):**

**Art. 336.** Posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się **określone władztwo** nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny).

**Art. 338.** Kto rzeczą faktycznie **włada za kogo innego**, jest dzierżycielem.



# Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku WSA (1)

(...) organ odwołuje się do instytucji użytkowania oraz użyczenia. Są to dwie zupełnie różne instytucja prawa cywilnego. Odnosząc je do okoliczności niniejszej sprawy odnotować należy, że posiadaczem zależnym jest użytkownik (art. 336 K.C.) a zatem ten kto włada rzeczą w wyniku zawarcia umowy użytkowania w rozumieniu art. 252 i nast. K.c., z prawem do używania i pobierania jej pożytków. Czy wobec tego w świetle zgromadzonych dowodów do takiego przeniesienia posiadania nieruchomości przez spółkę doszło w wyniku zawarcia umowy z 4 lutego 2016 r. Zdaniem sądu nie.

W art. 252 i n. k.c. brak jest unormowania odnoszącego się do ustanowienia użytkowania. Należy odwołać się do regulacji ogólnej zawartej w art. 245 k.c. oraz do odpowiednio stosowanych przepisów o przeniesieniu prawa własności. Umowa o ustanowieniu użytkowania stanowi umowę rzeczową. Może ona dochodzić do skutku albo jednocześnie z umową obligacyjną, albo też być od niej odrębna konstrukcyjnie, wywołując w obu przypadkach skutek rozporządzający w postaci powstania ograniczonego prawa rzeczowego. Jak stanowi art. 245 § 2 zdanie drugie dla właściciela, który ustanawia ograniczone prawo rzeczowe potrzebna jest forma aktu notarialnego. Jak wynika z akt sprawy GDDKiA oświadczenia o ustanowieniu użytkowania w takiej formie nie złożyła. Organ nie wyjaśnił również w jakim znaczeniu posługuje się pojęciem "użytkowanie" kiedy odwołuje się do protokołu przekazania z 5 lutego 2016 r. wskazując w nim, że doszło do przekazania przez Skarb Państwa nieruchomości oraz budynków. **Co najwyżej wydaje się, że można o rzeczonym użytkowaniu na gruncie sporządzonego protokołu mówić w sensie potocznym. Ten jednak nie oddaje istoty posiadania zależnego uzyskanego w wyniku zawarcia umowy użyczenia, w znaczeniu o jakim stanowi art. 336 K.c..**

Podobnie zupełnie nieczytelnie brzmi poszukiwanie tytułu do władania nieruchomością jako posiadacz zależny w oparciu o użyczenie nieruchomości (str. 6 ab initio). Także i w tym przypadku organ odwołuje się do protokołu przekazania dowodząc, iż doszło do objęcia nieruchomości w posiadanie. Wobec tego także w tym przypadku należy odwołać się umowy użyczenia w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Jak stanowi art. 710 K.c. przez umowę użyczenia użyczający zobowiązuje się zezwolić biorącemu, przez czas oznaczony lub nie oznaczony, na bezpłatne używanie oddanej mu w tym celu rzeczy. Jak wynika z sformułowania ujętego w opisie ustawowym, cechami użyczenia są nieodpłatność oraz motyw bezinteresowności. Treść stosunku użyczenia, a zarazem jego społeczno-gospodarcza funkcja sprowadzają się zatem do – motywowanego zazwyczaj chęcią pomocy, dobroczynnością lub inną bezinteresowną pobudką – przysporzenia przez użyczającego korzyści kontrahentowi. Użyczenie można więc także określić jako bezinteresowne pozbawienie się użytku ze strony użyczającego dla wygody biorącego (uzasadnienie uchwały SN z dnia 8 lipca 1992 r., III CZP 81/92, OSNCP 1993, nr 3, poz. 30). Ze względu na to, że z tytułu umowy użyczenia zobowiązany do spełnienia świadczenia jest tylko użyczający, umowę tę należy uznać za jednostronnie zobowiązującą. Tym bardziej więc użyczenie nie jest także umową wzajemną (por. wyrok SN z dnia 3 grudnia 2009 r., II CSK 550/09, LEX nr 577690).



# Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku WSA (2)

*W świetle przytoczonych uwag opartych na poglądach judykatury oraz piśmiennictwa, jeśli tak jak w okolicznościach niniejszej sprawy, umowa przynosi właścicielowi rzeczy jakieś korzyści, to nie może być uznana za umowę użyczenia. **Biorąc zatem pod uwagę przytoczone sformułowania Kodeksu cywilnego, umowy zawartej między Skarbem Państwa – GDDKiA a spółką, nie można uznać także za umowę użyczenia.***

*Powstaje zatem pytanie - do jakiej zatem instytucji użyczenia bądź też co ma na myśli organ posługując się tym sformułowaniem mówiąc o objęciu przez skarżącą w posiadanie nieruchomości w wykonaniu zobowiązań wynikających z użyczenia nieruchomości, w konsekwencji władania ją dla siebie w celu wykonania zobowiązań wynikających z umowy? Tego nie sposób ustalić w oparciu o zaprezentowane w decyzji stanowisko, które jest enigmatyczne i potraktowane niezwykle skrótowo. Tymczasem z treści umowy wynika, że jej celem jest świadczenie określonych usług na rzecz zamawiającego polegających na całorocznym utrzymaniu drogi ekspresowej S8. Spółka włada nieruchomościami i budowlami w ściśle określonych celu i tylko w tym celu, jak trafnie zauważa skarżący. **W ramach korzystania z budynków i budowli spółka nie realizuje własnych zadań gospodarczych lecz wykorzystuje je wyłącznie dla jednego celu, należytego wykonania umowy. Spektakularnym tego wyrazem jest korzystanie z magazynów soli, które ma miejsce, co jest oczywiste, na potrzeby przedmiotowej umowy - na rzecz GDDKiA a nie w imieniu własnym na potrzeby spółki w zakresie wyświadczenia innych zobowiązań w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.** Organ nie odnosi się w żadnej mierze do argumentacji spółki, iż włada nieruchomościami i obiektami w miejsce zlecającego, włada nimi w interesie GDDKiA i za ten podmiot. Organ nie analizuje na gruncie okoliczności niniejszej sprawy instytucji dzierżenia, do którego odwołuje się skarżący.*

*Tymczasem przepis art. 338 K.c. stanowi, że dzierżycielem jest podmiot, który faktycznie włada rzeczą za kogo innego. Artykuł 338 k.c. uzależnia bowiem kwalifikację władztwa jako dzierżenia jedynie od tego, czy władztwo to jest wykonywane z wolą władania za kogo innego. W piśmiennictwie podnosi się, że różnica pomiędzy posiadaczem zależnym (a takiego w spółce upatruje organ) a dzierżycielem polega na świadomości i woli tych dwóch osób; o ile bowiem posiadacz zależny włada w swoim imieniu i interesie innym niż własność prawem, z którym łączy się władztwo nad cudzą rzeczą, o tyle dzierżyciel włada faktycznie rzeczą za i dla kogo innego. Różny element woli oddaje najlepiej rzymska paremia, która określa wolę dzierżyciela jako animus possidendi pro alieno. **Organ pomija te elementy stosunku prawnego jakie wynikają z zawartej umowy, które w sposób oczywisty wskazują, że celem jej było udostępnienie drogi i innych elementów oraz budowli ażeby mogła wykonać konkretne usługi na rzecz i w interesie zamawiającego. Absurdem jest twierdzenie, że grunty pod drogami przyjęła spółka ażeby realizować własne cele gospodarcze. Zasadnie wskazuje strona, że włada rzeczami w sposób zastępczy a nie samodzielny.** Nie sposób zaakceptować stanowiska organu bez głębszej analizy prawnej zawartej umowy o utrzymanie całoroczne kompleksowe drogi ekspresowej S8, której zabrakło dla obronienia stanowiska organu, że doszło do objęcia przedmiotu sporu przez spółkę w posiadanie zależne. Z tego punktu widzenia ocena zebranego materiału dowodowego jest dowolna.*



## Wyroki NSA z 24 marca 2021 r. III FSK 1143/21, III FSK 1149-50/21:

Za podatnika może być uznany wyłącznie taki podmiot, który jest posiadaczem nieruchomości. Nie jest zatem wystarczające do uznania za podatnika podmiotu, który wprawdzie zawarł umowę z właścicielem (Skarbem Państwa lub właściwą jednostką samorządu terytorialnego) lub Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa, ale nie stał się posiadaczem nieruchomości.

---



## Wyroki NSA z 24 marca 2021 r. III FSK 1143/21, III FSK 1149-50/21:

W sytuacji, gdy skarżąca podniosła, że jest ona dzierżycielem udostępnionych jej gruntów i budynków i na poparcie tego poglądu przedstawiła rozbudowaną argumentację popartą opiniami biegłych, to SKO w Sieradzu powinno dokonać wykładni art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. w związku zarówno z art. 336 k.c., zawierającym definicję posiadacza rzeczy, **jak i art. 338 k.c. definiującym pojęcie dzierżyciela**. W tym kontekście zasadna jest konstatacja WSA w Łodzi, że nie można dokonać prawidłowej oceny stanu faktycznego bez prawidłowej wykładni przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. w powiązaniu z właściwymi regulacjami kodeksu cywilnego dotyczącymi posiadania w rozumieniu tej normy prawnej.

---



# Główne problemy

---

1. Formy korzystania z nieruchomości.
2. Korzystanie z nieruchomości a władanie nieruchomością.  
Brak domniemania / „automatyzmu” przeniesienia posiadania.
3. Konieczność całościowej oceny okoliczności faktycznych.
4. Prowadzenie działalności gospodarczej przy wykorzystaniu nieruchomości podmiotu publicznego **nie** determinuje statusu posiadacza.



Bardzo dziękuję za uwagę!



**Centrala w Warszawie:**

ul. Moniuszki 1A  
00-014 Warszawa

Tel: +48 (22) 629 09 17  
biuro@thedy.pl

**Oddział w Katowicach:**

ul. Dworcowa 4 (Stary Dworzec)  
40-012 Katowice

Tel: +48 508 018 322  
biuro@thedy.pl