

**Wyrok z dnia 13 lutego 2003 r.**

**III RN 22/02**

**Podatkiem od nieruchomości mogą być solidarnie obciążeni wszyscy jej współposiadacze (art. 2 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.) także wówczas, gdy posiadanie każdego z nich wynika z innego tytułu prawnego.**

Przewodniczący SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera (sprawozdawca), Roman Kuczyński.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 13 lutego 2003 r., sprawy ze skargi Jednostki Wojskowej [...] w B. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. z dnia 31 stycznia 2000 r. [...] w przedmiocie określenia wysokości podatku od nieruchomości, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 30 maja 2001 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Katowicach do ponownego rozpoznania.

### **U z a s a d n i e**

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. decyzją z dnia 31 stycznia 2000 r. [...] uchyliło w całości decyzję Wójta Gminy O. z dnia 10 września 1999 r. [...], w przedmiocie zaległości podatkowej z tytułu podatku od nieruchomości za okres od stycznia do sierpnia 1999 r. i określiło Jednostce Wojskowej [...] w M. zaległość z tytułu tego podatku w kwocie 405.677,30 zł oraz odsetki za zwłokę obliczone na dzień wydania decyzji w kwocie 109.844 zł. Na wymiar podatku złożyło się opodatkowanie: budynków mieszkalnych w kwocie 1.772,70 zł, budynków związanych z działalnością gospodarczą w kwocie 2.886 zł, pozostałych budynków w kwocie 109.291,09 zł, gruntów związanych z działalnością gospodarczą w kwocie 1.076.439,56 zł, gruntów

pozostałych w kwocie 129.793,98 zł. Jako podstawę prawną decyzji powołano art. 2 ust. 1 pkt 3 oraz art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.). Organ pierwszej instancji określił wysokość zaległości podatkowej w podatku od nieruchomości za okres od stycznia do sierpnia 1999 r. w związku z pominięciem przez podatnika w złożonej deklaracji podatkowej gruntów udostępnionych G. Towarzystwu Lotniczemu S.A. w K. jako gruntów związanych z działalnością gospodarczą.

Jednostka Wojskowa [...] w M. w swoim odwołaniu od decyzji Wójta Gminy O. twierdziła, że w związku z okolicznościami, w jakich doszło do zawarcia umów z G. Towarzystwem Lotniczym S.A. w K., bezzasadne jest ustalenie, iż udostępnienie części terenu lotniska wymienionej Spółce pozwala na potraktowanie tych gruntów jako gruntów związanych z działalnością gospodarczą. Jednostka wojskowa takiej działalności nie prowadzi. Tym samym zakwestionowano wymiar podatku według stawek określonych w art. 5 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ponadto w odwołaniu podniesiono, że Wójt Gminy O. dokonał wymiaru podatku od nieruchomości mimo nieustalenia granicy administracyjnej między gminą O. i gminą M., a więc decyzja została wydana w sytuacji braku podziału administracyjnego między gminami, na których terenie znajduje się lotnisko.

W uzasadnieniu decyzji z dnia 31 stycznia 2000 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. stwierdziło, że Jednostka Wojskowa [...] w M. jest jednostką budżetową podlegającą Ministerstwu Obrony Narodowej i zarządza nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa, a zatem ciąży na niej obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jednostka ta zawarła z G. Towarzystwem Lotniczym S.A. umowy, na podstawie których udostępniła Spółce część lotniska wojskowego dla potrzeb cywilnego ruchu lotniczego krajowego i międzynarodowego. Podstawę umów o współużytkowanie lotniska stanowiły: porozumienie zawarte między Ministrem Obrony Narodowej i Ministrem Transportu i Gospodarki Morskiej w sprawie użytkowania lotnisk wojskowych przez lotnictwo cywilne i lotnisk cywilnych przez lotnictwo wojskowe w latach 1991-1995, decyzja nr 101/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie udostępnienia lotnisk wojskowych dla ruchu cywilnych statków powietrznych oraz szczegółowe wytyczne Dowódcy Wojsk Lotniczych i Obrony Powietrznej nr 686 z dnia 17 lipca 1996 r. w sprawie udostępniania lotnisk wojskowych lotnictwu cywilnemu. Organ odwoławczy stwierdził, że art. 5 ust.

1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych różnicuje wysokość stawek podatkowych dla gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz gruntów pozostałych. Równocześnie art. 5 ust. 3 tej ustawy definiuje pojęcie gruntów związanych z działalnością gospodarczą określając, iż za grunty związane z prowadzeniem takiej działalności uważa się grunty zabudowane i niezabudowane będące w posiadaniu przedsiębiorcy. Przedstawione w odwołaniu stanowisko, że to G. Towarzystwo Lotnicze S.A. powinno być obciążone podatkiem od nieruchomości jako przedsiębiorca, w którego posiadaniu znajdują się te nieruchomości, nie znajduje - zdaniem Samorządowego Kolegium Odwoławczego - uzasadnienia w przepisach, ponieważ posiadany przez tę Spółkę tytuł prawny - wynikający z umowy o współużytkowaniu części nieruchomości - nie wyczerpuje przesłanek niezbędnych do uznania, iż to na niej właśnie ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. Następnie organ odwoławczy wskazał, iż statutowa działalność Jednostki Wojskowej, będącej jednostką budżetową, nie jest działalnością gospodarczą, a zatem budynki i grunty wykorzystywane na jej potrzeby nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna i podlegają opodatkowaniu według stawek przewidzianych dla budynków i gruntów pozostałych. Natomiast część gruntów oraz budynków, które zostały udostępnione G. Towarzystwu Lotniczemu S.A., będącemu przedsiębiorcą, podlega opodatkowaniu według stawek przewidzianych dla gruntów i budynków związanych z działalnością gospodarczą, przy czym zobowiązanie w podatku od nieruchomości obciąża Jednostkę Wojskową. Odwołując się do art. 336 Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią 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), organ odwoławczy stwierdził, iż w świetle tej regulacji prawnej nie jest konieczne uznanie zawartych ze Spółką umów za umowy najmu lub dzierżawy, bowiem do uznania danego podmiotu za posiadacza wystarczy posiadanie przezeń jakiegokolwiek prawa, z którym łączy się określone władztwo nad rzeczą, a takie okoliczności, jak prowadzenie działalności gospodarczej w ograniczonym zakresie lub wysokość uzyskiwanych dochodów, nie mają wpływu na wymiar podatku od nieruchomości. Samorządowe Kolegium Odwoławcze podkreśliło, że ustalenie podstawy opodatkowania nie nastąpiło w drodze oszacowania, lecz w oparciu o dane wynikające z ewidencji gruntów, która to ewidencja jest miarodajna do ustalenia podatku od nieruchomości, a organ podatko-

wy jest tymi danymi związany, co wynika z treści art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 30, poz. 163). W kwestii braku granicy administracyjnej między gminami O. i M. stwierdzono, iż organy podatkowe nie są uprawnione do przyjęcia za podstawę wymiaru podatku od nieruchomości innej powierzchni niż figurująca w rejestrze gruntów prowadzonym przez właściwy organ geodezyjny, co wynika z art. 21 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Jednostka Wojskowa [...] w B. (jako następca prawny Jednostki Wojskowej [...] w M.) wniosła o uchylenie decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K., jako niezgodnej z art. 156 k.p.a. Wskazano przy tym, iż we wcześniejszej decyzji kasacyjnej z dnia 8 lutego 1999 r. organ odwoławczy stwierdził brak podstaw faktycznych i prawnych do uznania prowadzenia przez Jednostkę Wojskową działalności gospodarczej w związku z zawartymi z G, Towarzystwem Lotniczym S.A. umowami o „udostępnieniu” bądź „użytkowaniu” lotniska. Stąd też Jednostka Wojskowa nie powinna być obciążona podatkiem w stawce przewidzianej dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą. Natomiast organ pierwszej instancji nie uwzględnił treści uzasadnienia wcześniejszej decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego i wydał nową decyzję z dnia 10 września 1999 r., uznając, że część podlegających opodatkowaniu gruntów jest związana z działalnością gospodarczą. Podkreślono również, iż wszelkie rozstrzygnięcia w zakresie klasyfikacji działalności polegającej na udostępnianiu lotnisk wojskowych przedsiębiorcom cywilnym powinny być dokonywane w oparciu o treść decyzji nr 101/MON z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie udostępniania lotnisk wojskowych dla ruchu cywilnych statków powietrznych oraz szczegółowych wytycznych dowódcy WLOP nr 686 z dnia 17 lipca 1996 r. w sprawie udostępniania lotnisk wojskowych lotnictwu cywilnemu.

Na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym pełnomocnik strony skarżącej podniósł, że od 1991 r. powierzchnia lotniska nie została precyzyjnie określona, oraz podkreślił brak kompetencji Wójta Gminy O. do orzekania w sprawie podatku od nieruchomości naliczonego od całej powierzchni lotniska wobec braku rozgraniczenia obszaru lotniska na poszczególne gminy, na których terenie jest ono umiejscowione. Przedłożył mapę pokrycia arkuszami map ewidencyjnych należących do gmin O. i M. oraz wypisy z rejestru gruntów dotyczące lotniska, z których wynikało, że część lotniska leży na obszarze jednostki ewidencyjnej M., a część na obszarze jednostki ewidencyjnej O.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach wyrokiem z dnia 30 maja 2001 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego. Zdaniem Sądu, Wójt Gminy O. nie miał uprawnień do orzekania w sprawie podatku od nieruchomości od terenu całego lotniska, a tym samym decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego określająca zaległość podatkową z tytułu omawianego podatku na rzecz gminy O. nie mogła pozostać w obrocie prawnym.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2001 (Dz.U. Nr 150, poz. 983 ze zm.), która zastąpiła ustawę z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (tekst jednolity: Dz.U. z 1998 r. Nr 30, poz. 164 ze zm.), dochodami gmin były i są wpływy z ustalanych i pobieranych na podstawie odrębnych ustaw podatków, w tym podatku od nieruchomości. Równocześnie, zgodnie z art. 6 ust. 8 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz jednostki organizacyjne Lasów Państwowych są obowiązane składać, w terminie do dnia 15 stycznia, organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia nieruchomości deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy. Z treści wyżej podanych przepisów wynika zatem, iż podatek od nieruchomości stanowiący dochód konkretnej gminy musi być ustalany i pobierany przez gminę, na terenie której położona jest nieruchomość, czyli przedmiot opodatkowania tym podatkiem. Zdaniem Sądu, faktem bezspornym w sprawie było, iż Wójt Gminy O. dokonał wymiaru podatku od nieruchomości od terenu lotniska znajdującego się w zarządzie skarżącej Jednostki Wojskowej, mimo iż nieruchomość ta położona jest na terenie dwóch gmin – O. i M., a granica administracyjna między tymi gminami nie została wytyczona. Rozstrzygnięcie to, w ocenie Sądu, nie odpowiada prawu, a zarzuty skarżącej w tym przedmiocie nie zostały rozpatrzone przez organy podatkowe. Nie można bowiem uznać, iż fakt dokonania wymiaru podatku na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów jest wystarczającą przesłanką do zaakceptowania legalności decyzji wydanych z naruszeniem właściwości miejscowej określonej w ustawie podatkowej, czego konsekwencją jest pozbawienie jednej z gmin należnych jej dochodów. Naczelny Sąd Administracyjny odwołał się do ogólnych zasad postępowania podatkowego sformułowanych w art. 120 - 129 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), a

zwłaszcza do jej art. 122, który zobowiązuje organy podatkowe do dochodzenia prawdy obiektywnej poprzez podejmowanie wszelkich działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy. Sąd wskazał, iż jakkolwiek wymiar podatku od nieruchomości został dokonany w oparciu o zapisy figurujące w ewidencji gruntów, to bezsporne jest również to, iż strona kwestionowała zgodność tych zapisów ze stanem faktycznym, natomiast organy podatkowe nie podjęły działań zmierzających do wyjaśnienia tej istotnej dla sprawy okoliczności, powołując się na tajemnicę wojskową. Argumentacja ta nie może zostać zaakceptowana. Skarżąca przedstawiła bowiem szereg dokumentów, łącznie ze szczegółową mapą lotniska oraz wypisami z ewidencji gruntów. Naczelny Sąd Administracyjny nie zgodził się przy tym z poglądem, iż podstawę wymiaru podatku od nieruchomości stanowi wyłącznie zapis w ewidencji gruntów i budynków. Zgodnie bowiem z art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe określają ustawy podatkowe, a przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, która bezspornie jest ustawą podatkową, w żadnym przypadku nie odsyłają do ewidencji gruntów i budynków. Wręcz przeciwnie, treść art. 6 ust. 3 i 7a wskazuje na konieczność korekty wymiaru podatku w przypadku zmiany sposobu wykorzystywania budynku lub gruntu albo ich części. Zdaniem Sądu, ewidencja budynków i gruntów może stanowić dokument wyjściowy do ustalenia podstawy opodatkowania, ale wyłącznie w przypadku, gdy dane wynikające z tej ewidencji są zgodne ze stanem faktycznym. Naczelny Sąd Administracyjny nie uwzględnił zarzutu dotyczącego naruszenia art. 156 Kodeksu postępowania administracyjnego, ponieważ postępowanie podatkowe było prowadzone według przepisów Ordynacji podatkowej, a organ pierwszej instancji nie był związany poglądem prawnym wyrażonym w decyzji kasacyjnej organu odwoławczego wydanej na podstawie art. 233 § 2 tej ustawy. Sąd stwierdził również, że bezzasadne jest kwestionowanie prawidłowości wymiaru podatku od nieruchomości od części gruntów według stawek właściwych dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą. Jednostka Wojskowa jest jednostką budżetową, która zarządza nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa, a zatem ciąży na niej obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Bezsporne jest również, że Jednostka ta udostępniła część lotniska wojskowego G. Towarzystwu Lotniczemu S.A., prowadzącemu działalność go-

spodarczą między innymi w zakresie usług transportu lotniczego, usług lotniczych i towarzyszących. Spełnione zostały zatem, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, przesłanki definicji gruntów związanych z działalnością gospodarczą, określonej w art. 5 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Sąd podkreślił przy tym, iż słusznie organ odwoławczy odwołał się do uregulowań zawartych w art. 336 k.c. wskazując, że w pojęciu posiadania mieści się każde inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (w tym posiadanie zależne). Dlatego też w ustalonym stanie faktycznym i prawnym bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy pozostają wewnętrzne akty resortowe w postaci decyzji nr 101/MON z dnia 20 czerwca 1996 r. i szczegółowych wytycznych dowódcy WLPO nr 686 z dnia 17 lipca 1996 r., które precyzują wyłącznie warunki i tryb udostępniania lotnisk wojskowych na potrzeby lotnictwa cywilnego i w żadnym przypadku nie mogą odnosić skutku w zakresie obowiązków podatkowych wynikających z ustaw.

Rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, zarzucając zaskarżonemu orzeczeniu rażące naruszenie prawa, a mianowicie:

1) art. 2 ust. 4 i 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1997 r., w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, w związku z art. 51 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm., zwanej w dalszym ciągu ustawą o NSA), w wyniku przejścia do porządku nad faktem, że część rozstrzygnięć decyzji organów podatkowych obu instancji dotyczyła nieruchomości będących przedmiotem takiego współposiadania, które rodziło obowiązek wydania przez organy podatkowe odrębnej decyzji określającej zobowiązanie w podatku od nieruchomości będących przedmiotem współposiadania i uczynienia adresatem tego rodzaju decyzji wszystkich współposiadaczy,

2) art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 100, poz. 1086 ze zm.) wobec braku uwzględnienia domniemania wynikającego z tego przepisu prawa, a mianowicie tego, że określone nieruchomości, ujmowane w ewidencji gruntów jako przynależne do gminy O., znajdują się w faktycznych granicach tej gminy, a więc mogą być także przedmiotem decyzji określającej zobowiązanie w podatku od takich nieruchomości wydanej przez wójta tej gminy,

3) art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy o NSA w związku z brakiem podstaw do zastosowania tego zespołu przepisów prawa, wobec wadliwego uznania, że doszło do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez Wójta Gminy O. terenu całego lotniska, którego część jest położona w granicach gminy M.,

4) art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 59 ustawy o NSA wobec braku wyjaśnienia, na czym miała polegać ewentualna niezgodność między danymi wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków i z mapy, jakie znajdują się w aktach administracyjnych sprawy, a danymi wynikającymi z map i wypisów z ewidencji udostępnionych przez stronę skarżącą na rozprawie przed Sądem,

5) art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy o NSA w związku z art. 51 ustawy o NSA i w związku z powołanymi wyżej przepisami prawa materialnego, w wyniku braku uchylecia zaskarżonych decyzji obu instancji co najmniej w tej części, w jakiej owe decyzje dotyczyły opodatkowania nieruchomości stanowiących przedmiot współużytkowania strony skarżącej i G. Towarzystwa Lotniczego S.A.

W związku z powyższymi zarzutami na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA, Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wniósł:

1) o uchylenie (zmianę) zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach i uchylenie decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach z dnia 31 stycznia 2000 r., nr SKO/F/II/689/99, oraz poprzedzającej tę decyzję decyzji Wójta Gminy O. z dnia 10 września 1999 r. [...] w przedmiocie określenia zaległości w podatku od nieruchomości za okres od stycznia do sierpnia 1999 r., albo

2) o uchylenie (zmianę) zaskarżonego wyroku i uchylenie wyżej wymienionych decyzji obu instancji w tej części, w jakiej dotyczyły nieruchomości stanowiących przedmiot współposiadania strony skarżącej oraz G. Towarzystwa Lotniczego S.A., albo

3) o uchylenie zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach i przekazanie sprawy temu Sądowi do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zauważył, że w rozpoznawanej sprawie istotny problem dotyczył właściwego opodatkowania podatkiem od nieruchomości zobowiązanych podmiotów, o których stanowił art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (w brzmieniu obowiązującym w roku podatkowym 1999, którego dotyczy sprawa). W ocenie wnoszącego re-



wizję nadzwyczajną dla właściwego rozstrzygnięcia tego problemu konieczne jest rozważenie kilku kwestii.

Po pierwsze, ważne jest rozstrzygnięcie, czy organ orzekający w sprawie podatku od nieruchomości położonych w sąsiedztwie granicy między gminami - granicy, która nie została określona w rozporządzeniu Rady Ministrów wymaganym według art. 4 ust.1 pkt 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz.1591) - może ustalić, że o rzeczywistej granicy, a więc i o właściwości organu pierwszej instancji w przedmiocie określenia podatku od konkretnej nieruchomości, decyduje taka lub inna mapa, a nie, zgodnie z danymi z ewidencji gruntów i budynków, stosownie do treści art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne, fakt uznania określonej nieruchomości w owej ewidencji jako przynależnej do gminy X a nie gminy Y. Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną, brak wymaganego prawem rozporządzenia Rady Ministrów w przedmiocie ustalenia przebiegu granicy między gminami X i Y nie stoi na przeszkodzie określaniu i pobieraniu podatków od nieruchomości położonych na obszarze usytuowanym w pobliżu faktycznej, niespornej granicy między takimi gminami, o ile z danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków wynika, które z nieruchomości mogą być traktowane jako położone na obszarze gminy X, a które jako położone na obszarze gminy Y. Według Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, za takim stanowiskiem przemawia w szczególności treść art. 21 ust. 1 ustawy - Prawo geodezyjne i kartograficzne. Odmienne zapatrywanie oznaczałoby, że określone „graniczne” nieruchomości do czasu wydania stosownego rozporządzenia Rady Ministrów w ogóle nie byłyby opodatkowane podatkiem od nieruchomości z tej przyczyny, iż nie byłoby wiadomo, która z gmin jest władna pobierać podatek od tych nieruchomości. Wnoszący rewizję nadzwyczajną podkreślił, że zainteresowane gminy nie pozostają w sporze co do faktycznego przebiegu granicy między nimi. Brak jest także danych, z których mogłoby wynikać, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków nie odpowiadają stanowi faktycznemu, a istnieje co najmniej domniemanie, iż dane zawarte w tej ewidencji odpowiadają stanowi rzeczywistemu. Faktem jest również, że w aktach sprawy - poza dyskusyjnymi mapami przedłożonymi przez stronę skarżącą dopiero na etapie postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym - nie ma dowodu co do ewentualnej niezgodności danych w ewidencji gruntów i budynków (uwidocznionych w aktach sprawy) ze stanem rzeczywistym, a Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku nie wypowiedział się co do tego, na czym - jego

zdaniem - miałyby polegać ewentualna rozbieżność między mapą przedłożoną przez stronę skarżącą na rozprawie a danymi wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków i z mapy znajdującej się w aktach administracyjnych. Bezdyskusyjne jest także, zdaniem Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, to, że Wójt Gminy O. objął swoją decyzją tylko część nieruchomości wykorzystywanych jako lotnisko lub dla potrzeb obsługi lotniska, a mianowicie tę część, która w świetle danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków pozostawała w granicach gminy O., a zarazem tę część, która była uwidoczniła w deklaracji podatkowej złożonej tej gminie przez przedstawicieli Skarbu Państwa - określonej jednostki wojskowej, częściowo samodzielnie, częściowo wspólnie z przedsiębiorcą korzystającym z terenu lotniska i terenów (obiektów) z nim związanych.

Po drugie, konieczne jest rozważenie, czy niekwestionowany fakt wspólnego użytkowania części lotniska, tej części, jaka jest usytuowana „w granicach ewidencyjnych” gminy X, zobowiązuje wójta tej gminy do wydania odrębnych decyzji w zakresie podatku od nieruchomości będących przedmiotem wspólnego władania w stosunku do wszystkich współposiadaczy nieruchomości jako odpowiedzialnych solidarnie za realizację zobowiązania podatkowego w podatku od takich nieruchomości (art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). W ocenie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, na tak postawione pytanie należy udzielić pozytywnej (twierdzącej) odpowiedzi. Formułując tę tezę, wnoszący rewizję nadzwyczajną podzielił stanowisko zaprezentowane w uzasadnieniu uchwały składu pięciu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 grudnia 1999 r., w sprawie FPK 6/99 (ONSA 2000 nr 3, poz. 98). Zdaniem Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, współużytkowanie części lotniska przez G. Towarzystwo Lotnicze S.A. oraz przez Skarb Państwa - określoną jednostkę wojskową upoważnia do stwierdzenia, że w rozpoznawanej sprawie zaistniał przypadek współposiadania nieruchomości w rozumieniu art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1997 r. Okoliczność ta uzasadniała wydanie odrębnych decyzji w przedmiocie podatku od nieruchomości będących przedmiotem współposiadania w stosunku do obu współposiadaczy. Podobne stanowisko, tyle że w odniesieniu do współwłasności, zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 października 2000 r., I SA/Gd 399/00, LEX nr 46439, stwierdzając, że tak długo, jak długo istnieje współwłasność nieruchomości, obowiązek podatkowy od nieruchomości ciąży solidarnie na jej współwłaścicielach, a zatem adresatami decyzji są wszyscy współ-

właściciele, bez względu na to, czy i w jaki sposób wywiązują się z ciążących na nich zobowiązań podatkowych. Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zauważył, że powyższa teza w pełni koresponduje z utrwalonym orzecznictwem Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego na tle przepisów nieobowiązującej już ustawy o opłacie skarbowej w przedmiocie solidarnej odpowiedzialności stron czynności cywilnoprawnej w zakresie obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej (por. wyrok SN z dnia 11 marca 1999 r., III RN 153/98, OSNAPiUS 2000 nr 1, poz. 3 i wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2000 r., III SA 1467/99, LEX nr 45410). Błędem organów podatkowych obu instancji było to, iż w ramach jednej decyzji doszło do wymiaru podatku od nieruchomości będących przedmiotem wyłącznego posiadania Skarbu Państwa - określonej jednostki wojskowej oraz będących przedmiotem współposiadania tej Jednostki i G. Towarzystwa Lotniczego S.A. Właściwym rozwiązaniem dla wydania rozstrzygnięcia w przedmiocie podatku od nieruchomości na tle takiego stanu faktycznego było wydanie w stosunku do Skarbu Państwa - określonej jednostki wojskowej dwóch decyzji w przedmiocie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, a mianowicie decyzji w przedmiocie podatku od tych nieruchomości, które były w wyłącznym władaniu tej Jednostki Wojskowej oraz odrębnej decyzji w przedmiocie podatku od tych nieruchomości, które są we współposiadaniu tej Jednostki oraz G. Towarzystwa Lotniczego S.A., przy czym adresatem tej ostatniej decyzji powinno być także to Towarzystwo. Za tym ostatnim stwierdzeniem przemawia wprost treść art. 2 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Po trzecie, ostatnią kwestią, która powinna być rozważona, jest pytanie, czy nieruchomość gruntowa będąca przedmiotem współposiadania podlega opodatkowaniu jako grunt związany z działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a zwłaszcza art. 5 ust. 3 tej ustawy, jeżeli przez jednego ze współposiadaczy jest wykorzystywana jako grunt związany z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą w rozumieniu tej ustawy, a drugi ze współposiadaczy takiej działalności nie prowadzi. W ocenie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, okoliczność, iż na określonych nieruchomościach będących przedmiotem współposiadania tylko jeden ze współposiadaczy prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie zmienia faktu, że takie nieruchomości jako związane z działalnością gospodarczą podlegają opodatkowaniu z uwzględnieniem stawek przewidzianych dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą. To, w jaki sposób w związku z tym faktem będą się ze

sobą rozliczali tacy „różni” współposiadacze (jeden prowadzący działalność gospodarczą i drugi tej działalności nieprowadzący), pozostaje poza przedmiotem zainteresowania prawa podatkowego, a w konsekwencji nie może być także przedmiotem jakichkolwiek rozważań w sprawie.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, wnosząc alternatywnie o uchylenie (zmianę) zaskarżonego wyroku i uchylenie decyzji obu instancji w całości albo tylko w tej części, w jakiej dotyczyły podatku od nieruchomości będących przedmiotem współużytkowania Skarbu Państwa - określonej jednostki wojskowej i G. Towarzystwa Lotniczego S.A., miał na uwadze to, iż po wyrokowaniu przez Sąd Najwyższy w tej sprawie może nie istnieć możliwość wydania merytorycznego rozstrzygnięcia ze względu na upływ jednego z terminów przedawnienia, o których mowa w art. 68 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Nie ma natomiast żadnych powodów, także w kontekście konstytucyjnej zasady sądowej ochrony samodzielności gminy (jednostki samorządu terytorialnego), a więc i ochrony źródeł dochodów gminy, aby gmina O. utraciła tytuł do egzekucji części właściwie określonego i rzeczywiście należnego jej podatku od nieruchomości, tej części, która dotyczyła nieruchomości pozostających w wyłącznym władaniu Skarbu Państwa - określonej jednostki wojskowej, położonych - w świetle danych zawartych w istniejącej ewidencji gruntów i budynków - w granicach administracyjnych tej jednostki samorządu terytorialnego.

Rozpoznając rewizję nadzwyczajną Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

I. Słuszny jest zarzut naruszenia art. 2 ust. 4 i ust. 6 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Przepisy te, w brzmieniu obowiązującym w roku podatkowym 1999, stanowiły między innymi, że: po pierwsze - obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które są posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych niezłączonych trwale z gruntem, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego, a także umowy zawartej z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa albo z ustanowionego zarządu (art. 2 ust. 1 pkt 3), po drugie - jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność albo współposiadanie innych

osób niż małżonkowie, obowiązek podatkowy od tej nieruchomości ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach (art. 2 ust. 4), po trzecie - jeżeli nieruchomość jest współwłasnością albo jest we współposiadaniu dwóch lub więcej osób prawnych albo osób fizycznych, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania (art. 2 ust. 6).

W art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych został określony zakres podmiotowy podatku od nieruchomości. Z treści tego przepisu wynika, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym przysługuje określony tytuł prawny do korzystania z nieruchomości (które są ich właścicielami albo użytkownikami wieczystymi), albo które są posiadaczami samoistnymi lub zależnymi albo zarządzają nieruchomościami stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego, a także z ustanowionego zarządu (art. 2 ust. 1 ustawy). Warunkiem więc odpowiedzialności podatkowej posiadacza zależnego jest zawarcie umowy z właścicielem, zarządcy zaś - ustanowienie zarządu przez właściciela (por. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 1992 r., SA/Wr 1422/92, „Wokanda” 1993 nr 6, s. 19-21).

W rozpoznawanej sprawie mamy do czynienia z nieruchomością stanowiącą własność Skarbu Państwa. Skarb Państwa jest osobą prawną (art. 33 k.c.). W stosunkach cywilnoprawnych jest on podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego, nienależącego do innych państwowych osób prawnych (art. 34 k.c.). Skarb Państwa jednak jest osobą prawną o charakterze szczególnym, różniącą się od innych osób prawnych. Nie zarządza on bowiem żadną częścią mienia państwowego, gdyż całe mienie znajduje się w zarządzie innych państwowych osób prawnych lub państwowych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Czynności związane z zarządzaniem wykonują państwowe jednostki organizacyjne. Do takich jednostek należy zaliczyć również jednostkę wojskową jako państwową jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, reprezentującą Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia. Skoro więc Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych, to każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest *de iure civili* czynnością Skarbu Państwa, gdyż jednostki te działają w imieniu i na rachunek Skarbu

Państwa (por. uchwałę składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 14 października 1994 r., OSNC 1995 nr 3, poz. 40). W rozpoznawanej sprawie oznacza to, że umowa o udostępnieniu części lotniska G. Towarzystwu Lotniczemu S.A. w K., zawarta przez Jednostkę Wojskową [...] w M. z punktu widzenia prawa cywilnego jest umową zawartą ze Skarbem Państwa, czyli z właścicielem nieruchomości.

Z ustaleń faktycznych dokonanych przez organy podatkowe wynika, że w 1999 r. zarówno Jednostka Wojskowa [...] w M. (jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej), jak i G. Towarzystwo Lotnicze S.A. w K. (jako osoba prawna), miały przymiot posiadacza nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa, położonych w obrębie lotniska wojskowego, którego część znajduje się na obszarze gminy O., a część na obszarze gminy M. Posiadanie Jednostki Wojskowej wynikało z oddania jej w trwały zarząd (ustanowienia na jej rzecz zarządu) gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa. Z kolei posiadanie Spółki wynikało z umowy "o udostępnieniu" lub "o współużytkowaniu" części lotniska zawartej z Jednostką Wojskową jako zarządcą nieruchomości i jednocześnie państwową jednostką organizacyjną reprezentującą Skarb Państwa, a więc albo z umowy zawartej z właścicielem, albo z innego tytułu w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (co ma drugorzędne znaczenie).

Z treści przytoczonych przepisów art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (w brzmieniu obowiązującym w 1999 r.) wynika, że w rozpoznawanej sprawie rozważenia wymagało to, czy decyzja określająca obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości znajdującej się w posiadaniu dwóch różnych podmiotów, dotycząca tej części nieruchomości (części lotniska), którą obejmowała umowa o udostępnieniu lotniska G. Towarzystwu Lotniczemu S.A. do współkorzystania (współużytkowania), powinna uwzględniać regulację wynikającą z art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w myśl którego, jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność lub współposiadanie innych osób niż małżonkowie, obowiązek podatkowy od tej nieruchomości ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach albo współposiadaczach. Solidarna odpowiedzialność z tytułu zobowiązań podatkowych oznacza, że z punktu widzenia organu podatkowego jest bez znaczenia, który ze współposiadaczy podatek ten uiszczy, a kwestia sposobu repartycji tych zobowiązań między współposiadaczami (np. w postaci częściowego refundowania tego podatku przez przedsiębiorcę państwowej jednostce organizacyjnej uiszczającej ten podatek) nie ma prawnej doniosłości z punktu widzenia samej zasady solidarnej odpowiedzialno-

ści z tytułu obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, wynikającej z art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie ulega przy tym wątpliwości, że jeżeli jeden ze współposiadaczy (będący przedsiębiorcą) wykorzystuje nieruchomość dla celów prowadzenia działalności gospodarczej, wówczas opodatkowanie podatkiem od nieruchomości następuje według stawek przewidzianych dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą (zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 6 w związku z ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych), także wówczas, gdy drugi ze współposiadaczy (będący państwową jednostką organizacyjną) działalności gospodarczej nie prowadzi. Sposób korzystania z posiadanej nieruchomości przez każdego ze współposiadaczy oraz rodzaj prowadzonej działalności (np. gospodarczej) nie mają przy tym znaczenia dla ich solidarnej odpowiedzialności z tytułu obowiązku podatkowego, mogą mieć natomiast znaczenie dla ustalenia sposobu rozliczeń między nimi z tytułu obciążeń w podatku od nieruchomości.

Wątpliwość prawna dotyczy ustalenia zakresu przedmiotowego regulacji zawartej w art. 2 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Nie jest bowiem jasne, czy przepis ten odnosi się jedynie do takich przypadków współposiadania, które wynikają ze wspólnego dla wszystkich współposiadaczy prawa (tytułu prawnego), czy także do takich przypadków, w których współposiadanie dotyczy tej samej nieruchomości posiadanej przez kilka osób w tym samym czasie, ale wynika dla każdego posiadacza z innego tytułu prawnego. Stan faktyczny, w którym dwie różne części jednej nieruchomości pozostają w posiadaniu (samoistnym lub zależnym) dwóch różnych podmiotów, z których każdy posiada na wyłączność „swoją” część nieruchomości nie mieści się w pojęciu „współposiadania”, a zatem również w zakresie objętym regulacją zawartą we wspomnianym przepisie art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Z treści analizowanego art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że kreuje on solidarną odpowiedzialność podatników w podatku od nieruchomości w dwojakiego rodzaju wypadkach. Chodzi wyłącznie o sytuacje, gdy nieruchomość będąca przedmiotem opodatkowania stanowi bądź to współwłasność, bądź to współposiadanie podatników. W związku z tym konieczne jest ustalenie, na czym powinno polegać współposiadanie, aby współposiadacze ponosili solidarną odpowiedzialność i czy w rozpoznawanej sprawie ma miejsce taka właśnie sytuacja. Rozważając to zagadnienie, należy zwrócić uwagę na to, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje ani pojęcia „współwłasności”, ani pojęcia „współpo-

siadania". To sprawia, że poszukując znaczenia tych pojęć trzeba sięgnąć do księgi drugiej Kodeksu cywilnego, zawierającej zasadniczą część regulacji prawnej odnoszącej się zarówno do współwłasności, jak i do współposiadania (por. pogląd wyrażony w uchwale składu pięciu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 grudnia 1999 r., FPK 6/99, ONSA 2000 nr 3, poz. 98). Zgodnie z art. 195 k.c. współwłasność oznacza sytuację, gdy własność tej samej rzeczy niepodzielnie przysługuje kilku osobom. Polskiemu porządkowi prawnemu znane są przy tym dwa jej rodzaje, a mianowicie współwłasność w częściach ułamkowych oraz współwłasność łączna (art. 196 § 1 k.c.). W rozpoznawanej sprawie niewątpliwie nie istniała współwłasność Skarbu Państwa - Jednostki Wojskowej [...] w M. i G. Towarzystwa Lotniczego S.A. w K. w stosunku do nieruchomości stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W związku z tym rozważenia wymaga, czy w sprawie tej miała miejsce druga z sytuacji przewidzianych w art. 2 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a mianowicie czy nieruchomość była przedmiotem współposiadania. Można się zgodzić z wnoszącym rewizję nadzwyczajną Pierwszym Prezesem Sądu Najwyższego, że na tak sformułowane pytanie należy odpowiedzieć twierdząco. Ilekroć ustawa, nie tylko przepisy prawa cywilnego, używa terminu „posiadanie”, nie nadając mu szczególnego znaczenia, tylekroć należy przez to rozumieć stan określony w art. 336 k.c. Chodzi zatem o sytuację, w której posiadanie realizuje osoba faktycznie władającą rzeczą jak właściciel (posiadanie samoistne), bądź jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo (posiadanie zależne). Współposiadanie z kolei, będące szczególną postacią władztwa nad rzeczą, zachodzi wtedy, gdy posiadanie tej samej rzeczy jest wykonywane przez kilka osób, przy czym istota władztwa każdej z tych osób jest taka sama - identyczna lub analogiczna. Inaczej mówiąc, stan współposiadania występuje wówczas, gdy jednolite co do charakteru posiadanie rzeczy wykonuje kilka osób. Podobnie jak przy indywidualnym posiadaniu, także współposiadanie może wpływać z określonego stosunku prawnego i stanowić wyraz przysługującego współposiadaczom wspólnie prawa podmiotowego (współwłasności lub innego wspólnego prawa), bądź też stanowić postać faktycznego współposiadania bez tytułu prawnego. Wynika z tego, że przez współposiadanie należy rozumieć taki stan, gdy rzecz znajduje się we wspólnym władztwie kilku osób, które władają nią w taki sposób, jak to czynią współwłaściciele, współnajemcy lub inne osoby, którym przysługuje wspólnie to samo prawo podmiotowe, a więc czynią to z wolą wykonywania wspólnie przysługującego im



prawa (taki pogląd przedstawił Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu pięciu sędziów z dnia 20 grudnia 1999 r., FPK 6/99, ONSA 2000 nr 3, poz. 98).

W stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy nie miała miejsca sytuacja, w której dwa podmioty - Jednostka Wojskowa [...] w M. oraz G. Towarzystwo Lotnicze S.A. w K. realizowałyby to samo wspólne im prawo podmiotowe do nieruchomości. Posiadanie Jednostki Wojskowej jako państwowej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej wynikało z trwałego zarządu wykonywanego w stosunku do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa, posiadanie Spółki - z zawartej z tą Jednostką umowy o "udostępnieniu" lotniska do „współużytkowania”. Mogłaby w związku z tym powstać wątpliwość, czy rzeczywiście nieruchomość pozostawała we „współposiadaniu” tych dwóch podmiotów w ujęciu wyżej przedstawionym, przyjętym w uchwale NSA z dnia 20 grudnia 1999 r., FPK 6/99. Wątpliwość tę należy rozstrzygnąć z uwzględnieniem po pierwsze - funkcji podatku od nieruchomości jako podatku od posiadania majątku, po drugie - ustalonego stanu faktycznego.

W rozwoju historycznym podatek od nieruchomości był zawsze podatkiem ciężącym na tej osobie, która rzecz faktycznie posiadała i czerpała z niej korzyści. Istota prawna podatku od nieruchomości pozwala na uznanie tego podatku za podatek od posiadania majątku, a więc od uzyskiwania szczególnego rodzaju dochodów, których nie uzyskują osoby pozbawione tego posiadania. Do uiszczania tego podatku winien być zobowiązany przede wszystkim posiadacz samoistny lub zależny, który faktycznie włada nieruchomością, niezależnie od przysługującego mu tytułu prawnego. W uchwale składu pięciu sędziów z dnia 26 maja 1999 r., FPK 6/97 (LEX nr 44148), Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że po pierwsze - obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu zależnym lub zarządcy, pod warunkiem, że legitymują się oni prawem do władania nieruchomością udzielonym przez właściciela nieruchomości, po drugie - prawo zarządu nieruchomością nie powstaje wskutek dokonania wpisu podmiotu do ewidencji gruntów jako władającego, lecz z mocy decyzji administracyjnej, z mocy prawa bądź w drodze umowy cywilnoprawnej. Wpis do ewidencji gruntów ma zatem charakter wtórny w stosunku do aktu ustanawiającego zarząd nieruchomością. W rozpoznawanej sprawie obydwaj współposiadacze legitymowali się prawem do władania nieruchomością w analogicznym zakresie.

Z kolei, w ustalonym stanie faktycznym nie budziło wątpliwości, że obydwie podmioty w tym samym czasie posiadały tę samą część nieruchomości (część lotni-

ska wojskowego, obejmującą np. pasy startowe, drogi kołowania samolotów, place postoju samolotów, a także miejsca, w których ulokowane były urządzenia służące do obsługi startów i lądowań oraz manewrowania statków powietrznych) i w tym znaczeniu nieruchomości będąca przedmiotem opodatkowania znajdowała się we wspólnym ich władztwie. Każdy z nich władał tą samą częścią nieruchomości, stan ten nie był w żaden sposób zbliżony do sytuacji, w której następuje podział rzeczy *quo ad usum* (w takim bowiem przypadku współposiadanie nie występuje).

W przypadku, gdy w wyniku umowy cywilnoprawnej zawartej z państwową jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej przekazano w posiadanie zależne nieruchomości stanowiącą własność Skarbu Państwa, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu zależnym (por. podobny pogląd wyrażony w uchwale składu pięciu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 sierpnia 1996 r., FPK 9/96, ONSA 1996 nr 4, poz. 152, w odniesieniu do umowy zawartej z jednostką organizacyjną Państwowego Gospodarstwa Leśnego „Lasy Państwowe”). Nie ma zatem przeszkód, aby przyjąć, że obowiązek ten obciąża i państwową jednostkę organizacyjną wykonującą zarząd nieruchomością Skarbu Państwa, i posiadacza zależnego.

Podatek od nieruchomości zalicza się do kategorii podatków majątkowych, gdyż przedmiotem opodatkowania jest majątek. Przedmiotem opodatkowania w podatkach majątkowych jest posiadanie majątku bądź też nabycie lub zbycie praw majątkowych. Ustawowa konstrukcja podatku od nieruchomości wskazuje, że należy on do grupy podatków od posiadania majątku. Charakter i zadania tej kategorii podatków są zróżnicowane w zależności od sposobu wykorzystywania majątku. Posiadacze majątku uzyskują dochody w naturze polegające na zaspokajaniu potrzeb bytowych, socjalnych czy ekonomicznych na wyższym poziomie niż osoby nieposiadające takiego majątku. Właściwości te ma również podatek od nieruchomości. Obciążenie tym podatkiem zależy od rodzaju i sposobu wykorzystywania majątku. Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych wykorzystywanie majątku do prowadzenia działalności gospodarczej powoduje stosowanie wyższych stawek podatku niż wykorzystywanie tego majątku do innych celów. Powyższe uwagi prowadzą do wniosku, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest osoba, która faktycznie włada majątkiem. Takie stanowisko zajął również Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 6 września 1995 r., W 20/94 (OTK 1995 nr 1, poz. 6). Wszystkie te okoliczności prowadzą do wniosku, że podatkiem od nieruchomości

powinni być obciążeni w rozpoznawanej sprawie solidarnie obydwaj współposiadacze.

Odrębną kwestią jest sposób rozstrzygnięcia o obowiązku podatkowym w podatku od nieruchomości w przypadku współposiadania. Skoro obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach nieruchomości, to decyzję ustalającą wysokość podatku od nieruchomości należy wydać obejmując nią wszystkich współwłaścicieli (por. wyrok NSA w Krakowie z dnia 18 maja 2001 r., I SA/Kr 1487/00, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2003 nr 3, poz. 101). Tak długo, jak długo istnieje współwłasność nieruchomości, obowiązek podatkowy od nieruchomości ciąży solidarnie na jej współwłaścicielach, a zatem adresatami decyzji są wszyscy współwłaściciele, bez względu na to, czy i w jaki sposób wywiązują się z ciążących na nich zobowiązań podatkowych (por. wyrok NSA w Gdańsku z dnia 13 października 2000 r., I SA/Gd 399/00, LEX nr 46439). Poglądy te - dotyczące współwłasności nieruchomości - można odnieść również do jej współposiadania. Ponadto, co wyraźnie wynika z art. 2 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nieruchomość znajdująca się we współposiadaniu dwóch lub więcej podmiotów stanowi odrębny przedmiot opodatkowania. Oznacza to, że w rozpoznawanej sprawie odrębne decyzje powinny być wydane na tę część lotniska wojskowego, która nie została "udostępniona" do „współużytkowania” G. Towarzystwu Lotniczemu S.A. i znajdowała się w wyłącznym posiadaniu Jednostki Wojskowej [...] w M., oraz tę część lotniska, która znalazła się we współposiadaniu obydwu podmiotów.

II. Częściowo słuszne są również zarzuty rewizji nadzwyczajnej dotyczące zagadnień procesowych, a mianowicie przyjęcia przez Naczelnny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku - w ramach podstawy faktycznej rozstrzygnięcia - że faktem bezspornym jest, iż Wójt Gminy O. dokonał wymiaru podatku od nieruchomości od terenu całego lotniska będącego w zarządzie Jednostki Wojskowej [...] w M., mimo że nieruchomość ta (lotnisko) położona jest na terenie dwóch gmin: O. i M., a granica administracyjna między nimi nie została wytyczona. Inaczej rzecz ujmując, słusznie kwestionuje się w rewizji nadzwyczajnej przyjęcie przez Naczelnny Sąd Administracyjny, że doszło do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez Wójta Gminy O. terenu całego lotniska, którego część jest położona w granicach gminy M.

Okoliczności tej nie można uznać za bezsporną. Tak twierdził na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym pełnomocnik skarżącej Jednostki Wojskowej. Pełnomocnik organu odwoławczego temu zaprzeczał. Złożone w postępo-

waniu przed sądem administracyjnym wypisy z rejestru gruntów - w połączeniu z mapą przeglądową pokrycia arkuszami map ewidencyjnych należących do gmin O. i M. - wyraźnie wskazywały na to, że część gruntów pod lotniskiem wojskowym znajduje się na terenie gminy O., część zaś na terenie gminy M. Nie wynika jednak z tych dokumentów - bo wynikać nie może - jaka część gruntów, których te wypisy z rejestru gruntów dotyczą, została objęta decyzjami organów podatkowych (Wójta Gminy O. oraz Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K.). To powinno natomiast wyraźnie wynikać z decyzji organów podatkowych. W uzasadnieniu decyzji Wójta Gminy O. wskazano, że do gruntów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyliczonym według stawek należnych od gruntów związanych z działalnością gospodarczą zaliczono między innymi: powierzchnię działki Nr 497/35 (obręb P.), powierzchnię działki Nr 815 (obręb O.) oraz powierzchnię działki Nr 816 (obręb O.). Innych numerów działek ewidencyjnych wraz z ich obrębem decyzja nie wymienia. Z kolei w decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. powołano szereg dalszych numerów działek ewidencyjnych (według wypisu z rejestru gruntów sporządzonego 3 lutego 1999 r.), od których powierzchni naliczono podatek (nr 230, nr 655, nr 434, nr 182/11, nr 182/12, nr 387/2, nr 393/2, nr 490/17 i nr 497/18). Ani z treści skargi do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniesionej przez Jednostkę Wojskową [...] w B., ani z protokołu rozprawy przed Naczelnym Sądem Administracyjnym nie wynika, które ze wskazanych w powołanych decyzjach administracyjnych organów podatkowych działek ewidencyjnych (według numeracji wynikającej z wypisu z rejestru gruntów) nie znajdowały się w roku podatkowym 1999 na terenie gminy O.

W tym kontekście uzasadniony jest zarzut rewizji nadzwyczajnej dotyczący naruszenia art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 59 ustawy o NSA wobec nieujawnienia w treści uzasadnienia zaskarżonego wyroku, na czym miała polegać ewentualna niezgodność między danymi wynikającymi z ewidencji gruntów, znajdującymi się w aktach administracyjnych, które stanowiły podstawę wydania decyzji, oraz danymi wynikającymi z map i z wypisów z rejestru gruntów złożonych przez stronę skarżącą na rozprawie przed sądem administracyjnym.

Wymiar podatków od nieruchomości powinien być dokonany na podstawie danych wynikających z ewidencji gruntów i budynków, o czym stanowi art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne. Taki pogląd wynika z przyjętego orzecznictwa (por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 18 maja 1994 r., III SA

1685/93, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1999 nr 2, poz. 67, wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 11 kwietnia 1995 r., SA/Wr 1703/94, Wspólnota 1995 nr 42, poz. 24). Dane wynikające z ewidencji gruntów lub budynków mogą być oczywiście zakwestionowane w toku postępowania, a wynikające z nich domniemanie zgodności z rzeczywistym stanem rzeczy może być obalone, jednakże strona kwestionująca zgodność danych wynikających z ewidencji gruntów ze stanem faktycznym powinna wykazać w odpowiednim trybie, na czym ta niezgodność polega, w szczególności, czy chodzi o powierzchnię, czy o osobę władającego, czy o umiejscowienie określonej działki w takim a nie innym obrębie, czy o jeszcze jakieś inne dane. Z orzecznictwa wynika, również, że ewidencja gruntów i budynków jest urzędowym źródłem informacji faktycznych wykorzystywanych w postępowaniach administracyjnych, w tym i w postępowaniu podatkowym (o czym stanowi art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne); jeżeli skarżący kwestionuje zawarte tam dane, to powinien najpierw wystąpić o ich korektę, w trybie określonym w powołanym akcie prawnym, a następnie, w przypadku uwzględnienia jego zastrzeżeń, na podstawie zmienionych danych z ewidencji wnosić o wzruszenie ostatecznych decyzji ustalających wysokość zobowiązań podatkowych w oparciu o ewidencję gruntów i budynków (por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 stycznia 1994 r., III SA 911/94, OSS 1994/4-5/164).

Można się zgodzić z poglądem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyrażonym w zaskarżonym wyroku, że ewidencja gruntów i budynków może stanowić dokument wyjściowy do ustalenia podstawy opodatkowania, ale wyłącznie w przypadku, gdy dane wynikające z ewidencji są zgodne z rzeczywistym stanem rzeczy (stanem faktycznym i prawnym). Zakwestionowanie tych danych musi się jednak odbyć w określony sposób, a nie przez zwykłe, niczym nieudokumentowane, stwierdzenie strony skarżącej (podatnika), że dane te są niezgodne z rzeczywistością.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393<sup>13</sup> § 1 k.p.c. w związku art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====