

III SA/Wa 2217/11, Obowiązek podatkowy najemcy lokalu użytkowego należącego do jednostki samorządu terytorialnego oraz zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości w przypadku posiadania zależnego. - Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

LEX nr 1365164

Wyrok

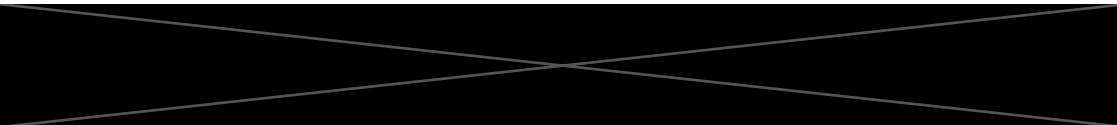
Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z dnia 22 marca 2012 r.

III SA/Wa 2217/11

UZASADNIENIE

Skład orzekający



Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 22 marca 2012 r. sprawy ze skargi A. P. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w W. z dnia (...) maja 2011 r. nr (...) w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2010 r. oddala skargę

Uzasadnienie faktyczne

Decyzją z (...) marca 2010 r. Prezydent W. ("Prezydent Miasta") ustalił Skarżącej - A. P., wysokość podatku od nieruchomości za 2010 r. od lokalu użytkowego nr (...) przy ul. (...) w W. w kwocie 328 zł. Wysokość podatku ustalono na podstawie wykazu nieruchomości oraz danych z ewidencji gruntów. W podstawie prawnej decyzji wskazano m.in. uchwałę Nr LXVII/2072/2009 Rady m.st. Warszawy z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2010 r. (Dz. Urz. Województwa Mazowieckiego Nr 207, poz. 6120). Prezydent Miasta powołał się również na art. 1c, art. 2, art. 3, art. 4, art. 5, art. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) - dalej "u.p.o.l.". Podatek naliczony został od wynoszącej 16 m² powierzchni ww. lokalu, z zastosowaniem stawki właściwej dla lokali przeznaczonych do działalności

gospodarczej, tj. 20,51 zł.

W odwołaniu od tej decyzji Skarżąca wniosła o jej uchylenie. Stwierdziła, iż nie posiada aktu własności przedmiotowego lokalu. Zarzuciła nieznajomość zasad ujętych w art. 365 § 1 Kodeksu postępowania cywilnego ("k.p.c.") i art. 170 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.) - dalej: "p.p.s.a.", normujących moc wiążącą prawomocnych orzeczeń. Podniosła, iż Naczelny Sąd Administracyjny uchylał kierowane do niej decyzje dotyczące opłat podatkowych, ponieważ nie posiadała ona aktu własności. Jej status jako najemcy lokalu nie uległ zmianie.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w W. decyzją z (...) maja 2011 r. utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu decyzji organ wskazując na treść art. 3 pkt 4 lit.a) u.p.o.l. wyjaśnił, iż co do zasady podatnikami podatku od nieruchomości są właściciele, posiadacze samoistni oraz użytkownicy wieczysti nieruchomości i obiektów budowlanych niezłączonych trwale z gruntem. Reguła ta nie znajduje jednak w pełni zastosowania do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego. W tym przypadku obowiązek w podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczach, jeśli ich posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem. Oprócz umowy, posiadanie może wynikać z innego tytułu prawnego. Przykładem takiego tytułu jest decyzja o przekazaniu nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. W przypadku posiadania nieruchomości i obiektów budowlanych Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego bez tytułu prawnego, obowiązek podatkowy spoczywa na posiadaczach, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa i nieruchomości będących w zarządzie Lasów Państwowych.

Organ wskazał, iż nieruchomość będąca przedmiotem postępowania jest w zasobach komunalnych Urzędu W. i nigdy nie była przekazywana w trwały zarząd na rzecz Zakładu Gospodarowania Nieruchomościami w W. Dlatego stosownie do postanowień art. 3 pkt 4 lit. a u.p.o.l. podatnikiem podatku od nieruchomości jest Skarżąca będąca posiadaczem nieruchomości (lokalu użytkowego), zgodnie z umową najmu nr (...), wraz z późniejszymi aneksami, zawartą z właścicielem - jednostką samorządu terytorialnego. Podniósł, iż przedmiotowa nieruchomość nie była przekazana zarządcy. Wskazał jednocześnie, że w odniesieniu do nieruchomości komunalnych okoliczność ta nie ma znaczenia dla określenia kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości zarządca, czy posiadacz zależny.

W skardze złożonej na powyższą decyzję Skarżąca aktualną wartość sporu określiła na 40.181,70 zł. Zarzuciła organom podatkowych brak rozróżnienia pojęć właściciel (posiadający notarialny akt prawny i wpisany do księgi wieczystej) oraz najemca i użytkownik (zależni od woli właściciela, płacący czynsz). Zarzuciła także wskazanie w decyzji niewłaściwego tekstu jednolitego u.p.o.l.

Podniosła, iż jako użytkownik (najemca) nie ma podpisanej z przedstawicielem Skarbu Państwa umowy dotyczącej trzech najmowanych lokali i dlatego nigdy nie była i nie będzie ich właścicielem.

Skarżąca zażądała również, aby SKO wypełniło dołączony do pisma załącznik dotyczący czynszu.

Podkreśliła, że w piśmie z dnia 12 listopada 2010 r. uzupełnionym pismem z 20 czerwca 2011 r. skarżyła wszystkie trzy decyzje dotyczące najmowanych lokali, nawet te, które nadesłano jej z przekroczeniem terminu z art. 35 k.p.a. Wskazała przy tym także decyzję SKO z (...) maja 2011 r. nr (...) powiązaną ze wskazaną w skardze decyzją (...).

Wniosła o uchylenie decyzji SKO dotyczących lokali przy ul. (...) i W. oraz decyzji Prezydenta Miasta dotyczącej lokalu przy ul. Z., której SKO nie rozpatrzyło w terminie określonym w art. 35 k.p.a.

Powołując się na art. 170 p.p.s.a. oraz wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 lutego 2003 r. sygn. akt V SA 1131/02 oraz z 20 lipca 1999 r. sygn. akt I SAB 60/99, Skarżąca wniosła o orzeczenie bezprawności czynności co do wszystkich elementów wniesionych przez nią i udokumentowanych, a dotyczących bezprawnego żądania wnoszenia opłat przez najemcę. Zażądała stwierdzenia nieważności wszystkich decyzji z (...) marca 2011 r. na podstawie art. 58 § 1 i 2 k.c. oraz art. 156 § 1 pkt 2 i 7 k.p.a.

Skarżąca wskazała tezy, jakie powinny być ujęte w wyroku. Należy mianowicie:

- uchylić wszystkie decyzje wydane przez Prezydenta W. oraz decyzje SKO o sygn. (...), (...) oraz nr (...)
- stwierdzić bezprawność czynności obu organów podatkowych na podstawie art. 58 § 1 i 2 k.c. oraz art. 156 § 1 pkt 2 i 7 k.p.a., a przez to stwierdzić nieważność decyzji;
- stwierdzić, że uchylone decyzje nie mogą być wykonane w całości;
- zasądzić od SKO na rzecz Skarżącej zwrot pobranych nienależnych świadczeń, tj. kwoty 7.010,30 zł z odsetkami ustawowymi od 13 sierpnia 2008 r. do dnia zapłaty oraz kwoty 3.171,40 zł z odsetkami ustawowymi od 14 grudnia 2010 r. do dnia zapłaty; kwoty 30.000 zł jako restytucję za realizowany wobec niej stalking, kwoty 600 zł tytułem utraconych zarobków oraz uczestnictwo w sprawie z pracownikiem, a także koszty postępowania w kwocie 100 zł.

Jako podstawę prawną wskazała art. 98 § 2 k.p.c. w związku z wartością sporu i zasadą ujętą w ustawie z 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz. U. Nr 163, poz. 1348 z późn. zm.).

Roszczenie dotyczące zwrotu nienależnego podatku w kwocie 10.181,70 zł uznała za zasadne i podlegające rozpoznaniu w tej sprawie. W ocenie Skarżącej, ponieważ jest to sprawa gospodarcza, tut. Sąd jest właściwy do orzekania o wszystkich żądaniach powoda.

Skarżąca domagała się również, aby na podstawie art. 474 k.p.c. i art. 155 § 1 p.p.s.a. Sąd poinformował Prokuratora Generalnego o uchybieniach i bezprawiu urzędników Urzędu W. i SKO. Żądała, aby w oparciu o art. 298 § 1 i art. 44 Kodeksu karnego ("k.k."), Sąd wniósł o wyciągnięcie wniosków służbowych zgodnie z art. 231 § 1, art. 271 § 1, art. 286 § 1 oraz art. 296 § 1 i 3 k.k.

Przedstawiając powyżej treść pisma Skarżącej Sąd pominął poczynione przez nią uwagi o charakterze obraźliwym, obscenicznym i antysemitycznym.

W odpowiedzi na skargę Samorządowe Kolegium Odwoławcze wniosło o oddalenie skargi. Podtrzymało

stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji.

Uzasadnienie prawne

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:

Skarga nie jest zasadna.

I. Sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, a kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych; Dz. U. Nr 153, poz. 1269).

Stosownie do art. 134 § 1 p.p.s.a. Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Jednakże Sąd zawsze związany jest granicami sprawy, w której skargę wniesiono i nie może wkraczać swoimi ocenami prawnymi w sprawę inną niż ta, jaka była przedmiotem postępowania przed organami administracji. Sprawę rozpatrywaną przez Sąd określa strona skarżąca, wskazując konkretny akt (np. decyzję lub postanowienie), którego skarga dotyczy bądź też określając zakres bezczynności, w jakiej pozostaje dany organ administracji.

W rozpoznanej sprawie kontroli Sądu poddana została decyzja w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2010 r., naliczonego w związku z najmowanym przez Skarżącą lokalem użytkowym położonym w W. przy ul. (...) Tylko ta decyzja i poprzedzające jej wydanie postępowanie podatkowe, mogły być przedmiotem rozpoznania Sądu.

W treści skargi Skarżąca wskazała, iż dotyczy ona "sprawy (...)" oraz że dołącza "do wspólnego rozpatrzenia (...)". Ten ostatni numer decyzji SKO dotyczy powyższego lokalu, zaś skarga na tę decyzję została zarejestrowana pod sygnaturą III SA/Wa 2217/11. Sprawa sądowoadministracyjna rejestrowana jest jako sprawa dotycząca jednego aktu organu administracji. Jeżeli skarga obejmuje kilka decyzji, rejestrowana jest odpowiadająca im liczba spraw, każda o innej sygnaturze. Dlatego też brak było podstaw, aby sprawą niniejszą objąć również decyzje organów podatkowych dotyczące podatku od nieruchomości z tytułu innych lokali, których najemcą jest Skarżąca.

Skarga na decyzję SKO o nr (...) została rozpoznana przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 5 lipca 2011 r. sygn. akt III SA/Wa 2998/10.

Wskazany przez Skarżącą art. 111 p.p.s.a. umożliwia połączenie spraw w celu ich łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia lub tylko w celu ich łącznego rozpoznania. Połączenie dwóch oddzielnych spraw w celu ich łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia nie oznacza, że takie połączenie tworzy z tych spraw jedną nową sprawę. Połączenie podyktowane względami technicznymi i ekonomią procesową nie pozbawia połączonych spraw ich odrębności i nie zmienia faktu, że łącznie rozpoznawane i rozstrzygane sprawy są nadal dwiema samodzielnymi sprawami.

Zgodnie z art. 111 § 1 p.p.s.a., sąd jest zobligowany do połączenia kilku oddzielnych spraw toczących się

przed nim w celu ich łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia, jeżeli mogły być objęte jedną skargą. Na możliwość wnoszenia skarg dotyczących tej samej decyzji, postanowienia, innego aktu lub bezczynności organu wskazuje art. 51. Zauważyć jednak trzeba, że ustawodawca nie przewidział konsekwencji na wypadek, gdyby sąd nie połączył do wspólnego rozpoznania kilku spraw, które mogły być objęte jedną skargą.

Art. 111 § 2 p.p.s.a. wskazuje na możliwość fakultatywnego połączenia spraw w celu ich łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia, a mianowicie jeżeli pozostają one ze sobą w związku. Pojęcie związku między sprawami należy rozumieć jako istnienie zależności o istotnym znaczeniu, które odnoszą się do elementów stosunków prawnych w nich uregulowanych. Skoro na pojęcie sprawy sądowoadministracyjnej składają się elementy podmiotowe (podmioty mające interes prawny lub obowiązek prawny) i przedmiotowe (treść żadanego uprawnienia, treść obowiązku i podstawa faktyczna i prawna), oznacza to, że "w związku" - w rozumieniu art. 111 § 2 - pozostają sprawy, których cechy podmiotowe i przedmiotowe byłyby podobne lub identyczne. Podobieństwo to powinno odnosić się do żądań i przedmiotów rozstrzygnięć (z uzasadnienia uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 11 grudnia 2006 r., I FPS 3/06, ONSA WSA 2007, Nr 1, poz. 1).

W przypadku spraw wskazanych przez Skarżącą w petitum skargi wystąpił przypadek, o którym mowa w Art. 111 § 2 p.p.s.a., lecz Sąd mając na uwadze fakultatywność połączenia spraw w celu ich łącznego rozpoznania zdecydował o ich odrębnym rozpoznaniu.

Wbrew twierdzeniom Skarżącej rozpoznana sprawa nie jest sprawą gospodarczą, o jakiej mowa w art. 479¹ § 1 k.p.c., a mianowicie sprawą ze stosunków cywilnych między przedsiębiorcami, w zakresie prowadzonej przez nich działalności gospodarczej. Sprawy gospodarcze nie należą do właściwości sądów administracyjnych.

Sąd rozpoznał sprawę podatkową, w jakiej Skarżąca wniosła skargę przedmiotem zaskarżenia czyniąc decyzję organu podatkowego dotyczącą wymiaru podatku.

We wskazanym wyżej zakresie działania sądów administracyjnych nie mieści się orzekanie w sprawach roszczeń opartych na przepisach prawa cywilnego i karnego. W granicach kompetencji Sądu nie mieści się uznanie, że będąca najemcą osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą nie jest zobowiązana do ponoszenia opłat od nieruchomości.

Nie jest też rzeczą Sądu wnioskowanie w oparciu o przepisy kodeksu karnego o wyciągnięcie wniosków służbowych wobec pracowników organów podatkowych.

Sąd nie znalazł podstaw do zastosowania instytucji sygnalizacji przewidzianej w art. 155 § 1 p.p.s.a.

II. Zdaniem Sądu organy podatkowe zgromadziły materiał dowodowy uzasadniający podjęte przez nie rozstrzygnięcia.

Skarżąca na mocy zawartej w dniu (...) lipca 2003 r. umowy najmu nr (...) lokalu użytkowego na czas

nieokreślony, stała się najemcą lokalu nr (...) położonego przy ul. (...) w W. Tym samym stała się posiadaczem tego lokalu jako części obiektu budowlanego (budynku).

Właścicielem powyższego lokalu jest jednostka samorządu terytorialnego - W., chociaż w kwestii tej organy podatkowe w uzasadnieniach swoich decyzji nie przedstawiły argumentacji wyczerpującej, spełniającej w pełni wymogi określone w art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. Z akt sprawy nie wynika również, aby Skarżącej zakomunikowano - jak należy przyjąć znaną organom podatkowym z urzędu - okoliczność, komu przysługiwało prawo własności przedmiotowego lokalu (art. 187 § 3 Ordynacji podatkowej).

Jednakże powyższe naruszenia przepisów postępowania nie mogły mieć istotnego wpływu na wynik sprawy. Wpływu takiego nie miało również niewskazanie przez organy tekstu jednolitego u.p.o.l. opublikowanego 1 czerwca 2010 r.

Organ odwoławczy odwołał się do ww. umowy najmu, z której wynika, iż została ona zawarta pomiędzy B. S. (najemcą) działającą jako podmiot gospodarczy a Zarządem Nieruchomości Komunalnych W. działającym w imieniu i na rzecz W. na podstawie pełnomocnictwa (wynajmującym). Stosownie do § 1 Aneksu Nr 1 z dnia (...) listopada 2003 r. do umowy nr (...) z dnia (...) lipca 2003 r. jej preambuła otrzymała nowe brzmienie w ten sposób, że jako najemcy zostały wskazane B. S. i A. P. jako podmiot gospodarczy. Umowa nr (...) z dnia (...) lipca 2003 r. została zmieniona po raz kolejny Aneksem Nr 2 z dnia (...) czerwca 2004 r. w ten sposób, że w preambule wpisano jako najemcę A. P. jako podmiot gospodarczy.

Z akt sprawy wynika, iż przedmiotowy lokal umieszczony został w "Wykazie najemców lokali użytkowych oraz lokali wykupionych wg. stanu na dzień 5 lutego 2010 r." gdzie znajduje się adnotacja "umowa na czas nieoznaczony" oraz zapis "aneks 25.11.2003". Skarżąca nie kwestionowała faktu, iż w 2010 r. pozostawała najemcą lokalu, wielokrotnie fakt ten podkreślając. Wielokrotnie podawała również, że nie jest jego właścicielem. Ponadto w aktach sprawy znajduje się "Informacja z rejestru gruntów", w których jako jedyne go właściciela wpisano W. Brak jest przy tym informacji, aby jakiegokolwiek inne osoby dysponowały prawem własności do tej nieruchomości.

Zgodnie zaś z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027 z późn. zm.) podstawą wymiaru podatków powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków. Dane zawarte w tej ewidencji mają walor dokumentu urzędowego.

III. Skarżąca uważała, iż nie powinna płacić podatku od nieruchomości za 2010 r., ponieważ nie była właścicielem lokalu użytkowego nr (...), znajdującego się w W. przy ul. (...). Użytkowała ten lokal jako najemca, a zatem podmiot nieuprawniony do dysponowania nim.

Organ podatkowe nie twierdziły, że Skarżąca jest właścicielem przedmiotowego lokalu. SKO wskazało, że Skarżąca była podatnikiem podatku od nieruchomości jako posiadacz zależny - w oparciu o umowę najmu - lokalu użytkowego należącego do jednostki samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., podatnikami podatku od

nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2 (zastrzeżenie nieistotne w sprawie - wyjaśnienie Sądu).

W art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. ustawodawca określił warunki, w jakich przepis ten znajdzie zastosowanie, czyniąc to poprzez wskazanie czyich (stanowiących czyją własność) nieruchomości (obiektów budowlanych) przepis ten dotyczy oraz poprzez określenie rodzaju czynności prawnej (umowa) i okoliczności faktycznych (brak tytułu prawnego) będących źródłem posiadania.

Jest to zatem unormowanie odrębne od przewidzianego w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. unormowania czyniącego podatnikami właścicieli nieruchomości i obiektów budowlanych.

Wyjaśnić przy tym należy, iż istnienie takiego odrębnego unormowania, obejmującego szczególne (z uwagi na podmiot będący właścicielem) nieruchomości i obiekty budowlane ma to znaczenie, że jeżeli spełnione zostaną warunki określone w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. podatnikiem będzie nie właściciel, a wyłącznie posiadacz.

Innymi słowy, generalna zasada, zgodnie z którą podatek od nieruchomości obciąża jej właściciela, nie ma zastosowania do nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W przypadku tego rodzaju nieruchomości (obiektów budowlanych) podatnikiem jest zawsze podmiot władający nimi (posiadacz), nawet wtedy, gdy jego władanie nie jest oparte na tytule prawnym.

Stwierdzenie, że Skarżąca nie jest właścicielem przedmiotowego lokalu oraz nieruchomości, na jakiej jest położony budynek, w którym lokal ten się znajduje, nie oznacza zatem, iż nie jest ona podatnikiem podatku od nieruchomości związanego z tym lokalem. Wniosek taki byłby uprawniony dopiero wtedy, gdyby wykluczona została możliwość uznania jej za podatnika z racji samego posiadania lokalu.

Przepis art. 336 k.c. stanowi, że 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).

W art. 3 u.p.o.l. ustawodawca zawarł unormowania dotyczące zarówno posiadacza samoistnego, jak i

posiadacza zależnego. Unormowania te wykazują pewne różnice. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 3 u.p.o.l., jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. Specyfika posiadania samoistnego, wyrażająca się we władaniu rzeczą jak właściciel, wymagała od ustawodawcy wskazania podmiotu obciążonego obowiązkiem podatkowym w sytuacji, gdy samoistny posiadacz nieruchomości nie jest równocześnie jej właścicielem. Takiej właśnie sytuacji faktycznej dotyczyła m.in. uchwała Trybunału Konstytucyjnego z 6 września 1995 r. sygn. akt W. 20/94 (OTK 1995/1/6).

W przypadku natomiast, gdy nieruchomość oddana została w posiadanie zależne, co do zasady, podmiotem zobowiązanym do uiszczania podatku będzie właściciel (użytkownik wieczysty, posiadacz samoistny), który oddał rzecz w posiadanie zależne.

Jak już Sąd wskazał, wyjątek od powyższej zasady dotyczy nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie powstało w warunkach określonych w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

W ocenie Sądu SKO dokonało zatem prawidłowej wykładni art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. uznając, iż przepis ten nakłada obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości na posiadacza zależnego.

U.p.o.l. nie zawiera definicji pojęcia "obiekt budowlany". Jednakże wykładnia systemowa oraz treść art. 1a pkt 1 i 2 u.p.o.l., definiujących budynek i budowlę jako określone obiekty budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, uzasadniają posłużenie się definicją tego pojęcia zamieszczoną w art. 3 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623). Stosownie do tego przepisu obiektem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, a także budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury.

Lokal użytkowy stanowi natomiast część budynku, także podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ustawodawca w 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. wskazał, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega także posiadanie części obiektu budowlanego, stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na podstawie umowy zawartej z właścicielem. Uwzględniając przy tym treść art. 336 k.c. przyjąć należy, że opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wystąpi, jeżeli najemca włada częścią obiektu budowlanego na tyle z niego wyodrębnioną, że część ta może stanowić przedmiot obrotu prawnego, nawet wówczas, gdy nie stanowi ona odrębnej nieruchomości.

Organy podatkowe obciążając Skarżącą podatkiem od nieruchomości nie musiały przedstawiać dowodu, że przedmiotowy lokal został wydzielony i stanowi jej własność, stosownie do art. 1-4, art. 7, art. 8 i art. 10 ww. ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.) Jak bowiem wykazano wyżej, w świetle art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. nie tylko właściciel, posiadacz samoistny i użytkownik wieczysty, ale również posiadacz zależny, w tym najemca lokalu użytkowego, ma

obowiązek zapłacić podatek od nieruchomości, jeśli na mocy umowy cywilnoprawnej władza lokalem stanowiącym własność jednostki samorządu terytorialnego.

IV. W wyroku z 5 września 2006 r. sygn. akt II FSK 1090/05 Naczelny Sąd Administracyjny jako przykład tytułu prawnego posiadania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. wskazał przekazanie nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. W takim przypadku podatnikiem podatku od nieruchomości jest podmiot, na rzecz którego przedstawiciel Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego ustanowił trwały zarząd nieruchomością. Sytuacja ta nie zmieni się także, jeżeli zarządca taki odda nieruchomość posiadaczowi zależnemu na podstawie umowy najmu lub dzierżawy.

Z powyższego wyroku wynika zatem, że jeżeli dana nieruchomość oddana została w tzw. trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, to nawet gdy jednostka ta odda następnie tę nieruchomość w posiadanie zależne, np. na podstawie umowy najmu, pozostanie podatnikiem podatku od nieruchomości.

Warunkiem koniecznym jest jednak ustanowienie na danej nieruchomości trwałego zarządu, który nie może być utożsamiany z innymi formami zarządzania nieruchomościami.

Trwały zarząd jest instytucją przewidzianą w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651) - dalej: "u.g.n.". Zgodnie z art. 43 ust. 1 tej ustawy, trwały zarząd jest formą władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Zarządca ma m.in. prawo oddać nieruchomość lub jej części w najem, dzierżawę albo użyczenie na czas nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd, z równoczesnym zawiadomieniem właściwego organu i organu nadzorującego, jeżeli umowa jest zawierana na okres do 3 lat, lub za zgodą tych organów, jeżeli umowa jest zawierana na okres powyżej 3 lat (art. 43 ust. 2 pkt 3 u.g.n.). Trwały zarząd ustanawia się na czas oznaczony lub nieoznaczony, w drodze decyzji, która powinna zawierać nazwę i siedzibę jednostki organizacyjnej, na rzecz której jest ustanawiany trwały zarząd, oznaczenie nieruchomości według księgi wieczystej oraz według katastru nieruchomości, powierzchnię oraz opis nieruchomości, przeznaczenie nieruchomości i sposób jej zagospodarowania, cel, na jaki nieruchomość została oddana w trwały zarząd, termin zagospodarowania nieruchomości, cenę nieruchomości i opłatę z tytułu trwałego zarządu, możliwość aktualizacji opłaty z tytułu trwałego zarządu, oraz czas, na jaki trwały zarząd został ustanowiony.

Zdaniem Sądu Zarząd Nieruchomości Komunalnych W. nie był trwałym zarządcą nieruchomości położonej przy ulicy (...) w W., władającym nią na podstawie decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu. Znajduje to potwierdzenie w znajdującym się w aktach sprawy wypisie z rejestru gruntów, w którym jako właściciela wskazano W., nie wspominając natomiast o istnieniu trwałego zarządu. Zgodnie zaś z art. 20 ust. 2 pkt 1 Prawa geodezyjnego i kartograficznego, w ewidencji gruntów i budynków, której częścią jest rejestr gruntów, wskazuje się m.in. właściciela, a w odniesieniu do gruntów państwowych i samorządowych - inne

osoby fizyczne lub prawne, w których władaniu znajdują się grunty i budynki lub ich części. Stosownie natomiast do § 11 ust. 1 pkt 1 lit. b rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454) w ewidencji wskazuje się także dane jednostek organizacyjnych sprawujących zarząd lub trwały zarząd nieruchomościami. Brak w ewidencji gruntów i budynków informacji, że nieruchomość przy ulicy (...) oddana została w trwały zarząd potwierdza, iż nie został on na niej ustanowiony.

W aktach sprawy znajduje się również pismo Urzędu W. Biura Gospodarki Nieruchomościami z 30 marca 2007 r., w którym wyjaśniono, że nieruchomości komunalne nigdy nie były przekazywane w trwały zarząd Zakładu Gospodarowania Nieruchomościami w P. Jest w nich też uchwała Nr XLIII/1021/2004 Rady miasta stołecznego Warszawy z dnia 2 grudnia 2004 r., w której w § 1 zapisano, iż "Przekształca się z dniem 1 stycznia 2005 r. zakład budżetowy m.st. Warszawy pod nazwą "Zarząd Nieruchomości Komunalnych Warszawa Praga-Północ", z siedzibą w Warszawie, w jednostkę budżetową m.st. Warszawy pod nazwą "Zakład Gospodarowania Nieruchomościami w dzielnicy Praga Północ, z siedzibą w Warszawie".

Zarząd Nieruchomości Komunalnych W. (aktualnie Zakład Gospodarowania Nieruchomościami) działa więc w charakterze jednostki budżetowej W., odpowiedzialnej za jego zasób nieruchomości. Cechą charakterystyczną tego typu jednostek organizacyjnych jest to, iż pełnią one funkcję reprezentanta jednostki samorządu terytorialnego i podejmują za nią czynności. Każda czynność cywilnoprawna takiej jednostki organizacyjnej jest jednak czynnością jednostki samorządu terytorialnego, dokonaną w jej imieniu i na jej rzecz. Jednostki budżetowe nie mogą być podmiotem prawa własności. Przysługuje ono bowiem jednostce samorządu terytorialnego. Nie mogą być również posiadaczem, ponieważ nie władają nieruchomością we własnym imieniu i na własny rachunek, ani też użytkownikiem wieczystym gruntów. Użytkownikami wieczystymi mogą być tylko osoby fizyczne i prawne. Na podstawie powyższych okoliczności samorządowa jednostka budżetowa nie może więc być podatnikiem podatku od nieruchomości. Jedynym przypadkiem, w którym jednostka taka będzie podatnikiem podatku od nieruchomości jest sytuacja przedstawiona w ww. wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego o sygn. akt II FSK 1090/05, gdy na rzecz takiej jednostki ustanowiono trwały zarząd nieruchomością.

Skoro jednak w odniesieniu do nieruchomości znajdującej w W. w przy ulicy (...) nr (...) nie ustanowiono trwałego zarządu, nie istnieje trwały zarządca, którego - zgodnie z tezami zawartymi w powyższym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego - obciążałby obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. Tezy tego wyroku nie mogły być zatem zastosowane w rozpoznanej sprawie.

Stanowisko analogiczne jak w niniejszej sprawie zajęte zostało w wyroku tut. Sądu z 17 grudnia 2007 r. sygn. akt III SA/Wa 1599/07.

V. Odnosząc się do argumentacji skargi Sąd stwierdza, że w postępowaniu podatkowym nie mają zastosowania przepisy k.p.a., a zatem zarzuty naruszenia przepisów tego kodeksu były chybione.

Zgodnie zaś z art. 1 pkt 1 i 3 oraz art. 2 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej do podatku od nieruchomości oraz do postępowania w sprawie tego podatku stosuje się przepisy tejże ustawy.

Tym niemniej Skarżąca domagała się stwierdzenia nieważności wydanych w sprawie decyzji powołując się na okoliczność, iż wydano je bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa, a także zawierały one wadę powodującą ich nieważność z mocy prawa. Analogiczne przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej przewidziane zostały w art. 247 § 1 pkt 2, 3 i 7 Ordynacji podatkowej.

Sąd nie stwierdził, aby przesłanki te wystąpiły w rozpoznanej sprawie. Organy podatkowe działały w oparciu o wskazane wyżej przepisy u.p.o.l., prawidłowo je interpretując i stosując w stanie faktycznym, który został ustalony w stopniu pozwalającym na wydanie decyzji zawierającej prawidłowe rozstrzygnięcie w przedmiocie obciążającego Skarżącą podatku od nieruchomości.

W postępowaniu podatkowym nie mają także zastosowania wskazane przez Skarżącą przepisy k.p.c. Zarzuty i wnioski oparte na tych przepisach nie mogły więc być skuteczne.

W ocenie Sądu organy podatkowe prawidłowo rozróżniły sytuację właściciela i najemcy lokalu użytkowego. SKO podało zasadniczy powód, skutkujący uznaniem, że lokal wykorzystywany przez Skarżącą do prowadzenia działalności gospodarczej podlega podatkowi od nieruchomości.

Niezasadne było twierdzenie Skarżącej, iż jako najemca podlega ona przepisom ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2006 r. Nr 94, poz. 657). Ustawa ta, jak wynika z jej nazwy i z treści art. 1, reguluje zasady i formy ochrony praw lokatorów oraz zasady gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy. Skarżąca natomiast jest najemcą lokalu użytkowego, w którym prowadzi działalność gospodarczą.

Skarżąca niezasadnie i wbrew przepisom u.p.o.l. przyjmuje, że jedynie właściciel może być obciążony podatkiem od nieruchomości.

Jej przekonanie w tym względzie nie zmienia jednak faktu, że obowiązek podatkowy, zdefiniowany w art. 4 Ordynacji podatkowej ma charakter obiektywny w tym znaczeniu, że o jego powstaniu nie decyduje wola podmiotów nim objętych (podatników). Wpływu na powstanie tego obowiązku nie mają też organy podatkowe. Obowiązek podatkowy powstaje wtedy, gdy zaistnieje zdarzenie określone w ustawie podatkowej (w rozpoznawanej sprawie - zdarzenie określone w u.p.o.l., jakim jest najem lokalu stanowiącego własność jednostki samorządu terytorialnego). Rzeczą organów podatkowych jest ustalenie wysokości podatku, gdy obowiązek podatkowy już powstanie.

VI. Sąd nie stwierdził, aby w rozpatrywanej sprawie doszło do naruszenia przepisów prawa w sposób skutkujący koniecznością wyeliminowania zaskarżonej decyzji z obrotu prawnego.

W tym stanie rzeczy Sąd oddalił skargę na podstawie art. 151 p.p.s.a.

Stosownie do art. 200 p.p.s.a. o kosztach postępowania Sąd orzeka tylko w razie uwzględnienia skargi, a ponieważ w niniejszej sprawie skarga została oddalona wniosek skargi o zasądzenie kosztów postępowania

nie może być uwzględniony.