

**Edyta Józwiak**

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0002-4596-7990

edyta.jozwiak@uwm.edu.pl

**Anna Klimach**

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0001-7930-3888

anna.klimach@uwm.edu.pl

## Wybrane problemy prawne związane z opodatkowaniem gruntów pod napowietrznymi liniami elektroenergetycznymi

### Wstęp

W art. 305<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego<sup>1</sup> wskazano, iż nieruchomości można obciążyć na rzecz przedsiębiorcy, który zamierza wybudować lub którego własność stanowią urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 k.c., prawem polegającym na tym, że przedsiębiorca może korzystać w oznaczonym zakresie z nieruchomości obciążonej, zgodnie z przeznaczeniem tych urządzeń (służebność przesyłu). Urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 k.c., to: urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne. Jak wskazuje się w literaturze, urządzenia, do których odnosi się art. 49 § 1 k.c., stanowią mechanizm lub zespół mechanizmów służących do przesyłania płynów, pary, gazu i energii elektrycznej. Analiza przepisu nie budzi wątpliwości, że wskazane urządzenia ze swej istoty służą realizacji określonych funkcji gospodarczych. Ich przeznaczeniem jest zarówno doprowadzanie, jak i odprowadzanie wskazanych mediów (a więc ich przesyłanie). W świetle art. 49 § 1 k.c. urządzeniami przesyłowymi są zwłaszcza urządzenia energetyczne (w tym ciepłownicze), gazownicze i wodociągo-wo-kanalizacyjne służące do przesyłania mediów. Z uwagi na miejsce posadowienia urządzeń przesyłowych można wyróżnić urządzenia podziemne (np.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360), dalej jako k.c.

wodociągi zlokalizowane pod ziemią), nadziemne (np. linie energetyczne) lub naziemne (np. wodociągi zlokalizowane na powierzchni ziemi). Ze względu na rodzaj nieruchomości, na których są wybudowane urządzenia przesyłowe, można wyróżnić urządzenia przesyłowe posadowione na gruntach (np. słupy energetyczne), urządzenia przesyłowe posadowione w budynkach (np. trafostacje) i urządzenia posadowione w lokalach (np. węzły ciepłownicze)<sup>2</sup>.

Nie ulega wątpliwości, że jeżeli mamy do czynienia z jakimkolwiek wykorzystaniem nieruchomości, pojawia się temat czy – a jeśli tak, to jak – należy opodatkować daną czynność. Co do zasady przesłanką opodatkowania są obiektywnie istniejące cechy rzeczywiste gruntu, nawet jeżeli różnią się od stanu ewidencyjnego<sup>3</sup>. Jednakże w wyniku uchwalenia przez Sejm w dniu 20 lipca 2018 r. nowelizacji przepisów regulujących opodatkowanie gruntów znajdujących się pod infrastrukturą przesyłową (tj. ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym w art. 1a ust. 2a pkt 4 lit. a<sup>4</sup>) w doktrynie oraz orzecznictwie pojawił się problem, czy istnienie infrastruktury przesyłowej, której właścicielem pozostanie przedsiębiorstwo przesyłowe, wpłynie na opodatkowanie gruntu, nad którym znajduje się to urządzenie, a który jest własnością osoby fizycznej bądź prawnej, ale niezwiązanej z prowadzoną przez nią działalnością. Innymi słowy czy fakt ustanowienia służebności przesyłu przenosi obowiązek podatkowy na przedsiębiorstwo przesyłowe, a tym samym zmienia wymiar należnego podatku oraz podmiot zobowiązany do jego zapłaty. Co ciekawe, zmiana przepisów miała na celu wprowadzenie jednolitej interpretacji podatkowej, tak by właściciele gruntów, nad którymi znajduje się infrastruktura, nie byli obciążeni często bardzo wysoką kwotą podatku. Do dnia wprowadzenia w życie wspomnianej nowelizacji w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>5</sup> oraz w ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym<sup>6</sup> nie znajdowały się żadne przepisy odnoszące się do tego zagadnienia, co w konsekwencji spowodowało brak jednolitego traktowania takich podmiotów przez organy podatkowe. W niektórych przypadkach stosowano zasady ogólne opodatkowania, a w niektórych uznawano, że grunty, nad którymi znajdują się urządzenia przesyłowe, w tym grunty pod napowietrznymi liniami elektroenergetycznymi, powinny zostać opodatkowane tak jak grunty, na których jest prowadzona działalność gospodarcza.

<sup>2</sup> M. Balwicka-Szczyrba, *Art. 49*, [w:] A. Sylwestrzak (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2022.

<sup>3</sup> K. Radzikowski, *Moc dowodowa ewidencji gruntów i budynków w postępowaniach dotyczących podatków lokalnych*, „Samorząd Terytorialny” 2014, nr 10, s. 36–50.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym (Dz.U. z 2018 r., poz. 1588).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 333).

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 888).

Nie ulega wątpliwości, że taka praktyka jest niezgodna z podstawowymi zasadami postępowania podatkowego<sup>7</sup>, kreuje bowiem niemożliwy do zaakceptowania w praworządym państwie stan, w którym dwa tożsame stany faktyczne będą zinterpretowane zupełnie inaczej.

Na szczęście można zauważyć, że wśród organów podatkowych dominowała praktyka korzystna dla podatników i przedsiębiorstw przesyłowych, która opierała się na założeniu, iż fakt istnienia infrastruktury przesyłowej nie wiąże się z automatycznym zajęciem nieruchomości na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jedynie niektóre gminy stały na stanowisku, że w związku z takim faktem należy wyżyć wyższy podatek i to najczęściej w stosunku do elementów naziemnych infrastruktury<sup>8</sup>.

## Metodologia

Autorki w pierwszej kolejności skupiły się na wyjaśnieniu charakteru urzędzeń przesyłowych, następnie wskazały przykładowe orzeczenia regulujące kwestę opisaną w artykule z uwzględnieniem za i przeciw opodatkowania gruntów znajdujących się pod napowietrznymi liniami elektroenergetycznymi podatkiem od nieruchomości.

Powyższe badania przeprowadzono w oparciu o analizę aktów prawnych, orzeczeń sądów i literatury przedmiotu. Szczególną uwagę poświęcono analizie orzeczeń sądów, które wskazują konkretne działania w określonym stanie faktycznym. Główną metodą użytą w badaniach jest metoda dogmatyczno-prawna.

## Posadowienie urzędzeń przesyłowych na gruntach leśnych i rolnych

Urządzenia przesyłowe mogą mieć charakter naziemny, tak jak napowietrzne linie elektroenergetyczne i podziemny np. rurociągi. W zależności od tego, z jakim urządzeniem mamy do czynienia, zupełnie inny jest sposób wykorzystania gruntów nad lub pod którymi się znajduje. Jeśli bowiem chodzi o grunty rolne, to zasadniczo nie ma znaczenia, czy pod lub nad nimi znajduje się urządzenie przesyłowe. Problematyczne wydaje się natomiast wykorzystanie gruntów leśnych, jeśli nad nimi znajdują się urządzenia napowietrzne, takie jak wspomniane linie elektroenergetyczne. W przedmiocie tym głos zabrał Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z 9 czerwca 2016 r. wskazał,

<sup>7</sup> M.in. art. 120 – zasada legalizmu, art. 121 – zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie, art. 124 – zasada przekonywania strony w postępowaniu podatkowym ordynacji podatkowej.

<sup>8</sup> R. Kran, *Opodatkowanie gruntów pod infrastrukturą energetyczną*, 2018, Lex.

że „prawidłowe odczytanie normy prawnej zawartej w art. 2 ust. 2 u.p.o.l.<sup>9</sup> pozwala na stwierdzenie, że grunty znajdujące się pod pasami technicznymi, usytuowane pod napowietrznymi liniami energetycznymi, są gruntami zajętymi na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie przesyłu przez przedsiębiorstwo energetyczne energii elektrycznej, a tym samym grunty te stosownie do treści art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. podlegają opodatkowaniu najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości”, a nadto w tym samym wyroku uznał, że „w rejonie pasów technicznych niemożliwe jest prowadzenie działalności leśnej w zakresie, ochrony i zagospodarowania lasu, a także utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych”, co dodatkowo przemawia za koniecznością uznania takich gruntów za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Ponadto zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego „zajęcie terenu pod działalność gospodarczą całkowicie wyklucza możliwość prowadzenia gospodarki leśnej”<sup>10</sup>. Taki sam wniosek daje się wywieść również z najnowszego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, tj. m.in. z wyroku z 29 czerwca 2022 r., wydanego w sprawie o sygn. akt III FSK 309/22, w którego uzasadnieniu sąd zaznaczył, iż „grunty leśne, nad którymi przebiegają linie elektroenergetyczne, są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie przesyłu energii przez przedsiębiorstwo energetyczne, co skutkuje ich opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości, a konstatacji takiej nie stoi na przeszkodzie możliwość prowadzenia na tych gruntach, w ograniczonym zakresie, określonych czynności w ramach działalności leśnej”<sup>11</sup>.

Ponadto Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wskazał, że pojęcie „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej należy rozumieć szeroko, a więc chodzi tu nie tylko o grunt zajęty bezpośrednio pod budynki i budowle związane z działalnością gospodarczą, lecz także wszystkie te grunty, które są funkcjonalnie związane z tą działalnością, choćby tylko służyły, pomagały w jej wykonywaniu”<sup>12</sup>. Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie<sup>13</sup> w wyroku z 8 maja 2012 r. w sprawie o sygn. akt II SA/Ol 191/12 stwierdził: „Dla wykazania, że określona nieruchomość jest wykorzystywana na cele związane z gospodarką leśną wystarczającym jest ustalenie, iż grunt ma związek pośredni z gospodarką leśną i wykorzystywany jest dla potrzeb gospodarki leśnej”. Natomiast w wyroku z 24 sierpnia 2017 r. w sprawie II FSK 1877/15<sup>14</sup> Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że „jeżeli w posiadaniu przedsiębiorcy są użytki rolne lub lasy, to zasadniczo podlegają opodat-

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1452), dalej jako u.p.o.l.

<sup>10</sup> Wyrok NSA z 9 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1156/14.

<sup>11</sup> Wyrok NSA z 29 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 309/22.

<sup>12</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z 12 października 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 670/17; tak też: wyrok WSA w Gliwicach z 17 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1115/17.

<sup>13</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z 8 maja 2012 r., sygn. akt II SA/Ol 191/12.

<sup>14</sup> Wyrok NSA z 24 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 1877/15.

kowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Nie są zaś zajęte wtedy, gdy pomimo posiadania ich przez przedsiębiorcę są wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem klasyfikacyjnym, a więc na działalność rolną lub leśną”.

Kluczowe jest zatem zweryfikowanie sposobu wykorzystywania gruntu i odniesienie konkretnego stanu faktycznego do wykładni ww. terminu. Jak bowiem wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z 9 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1238/14 i II FSK 1156/14<sup>15</sup>, „grunty są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przez zakłady energetyczne, która to działalność jest decydująca i dominująca na spornym gruncie oraz co do zasady, wyłącza prowadzenie na nim działalności leśnej”. Naczelny Sąd Administracyjny w przytoczonych wyrokach poczynił wywody w zakresie negatywnego oddziaływania linii energetycznych wysokiego napięcia na otoczenie, a co za tym idzie – braku możliwości prowadzenia na gruncie usytuowanym w pasie technicznym działalności leśnej w zakresie ochrony i zagospodarowania lasu, a także utrzymywania i powiększania zasobów oraz upraw leśnych. Jednak należy pamiętać, że dane wyroki dotyczyły linii wysokiego napięcia, inaczej może przedstawiać się sytuacja przy linach niskiego napięcia. W wielu wyrokach Naczelny Sąd Administracyjny<sup>16</sup> stwierdził, że grunty leśne, nad którymi przebiegają linie elektroenergetyczne, są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie przesyłu energii przez przedsiębiorstwo energetyczne, co skutkuje ich opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości, a konstatacji takiej nie stoi na przeszkodzie możliwość prowadzenia na tych gruntach, w ograniczonym zakresie, określonych czynności w ramach działalności leśnej.

W związku z powyższym można wywieść wniosek, że co do zasady fakt posadowienia urządzeń przesyłowych na danym gruncie może ograniczać możliwość korzystania z tego gruntu zgodnie z przeznaczeniem (ograniczać możliwość zasadzenia lasu lub uprawiania ziemi). Należy bowiem pamiętać, że „spółki energetyczne, prowadząc działalność w zakresie przesyłu energii elektrycznej, wykorzystują w sposób trwały dla potrzeb tej działalności pasy techniczne pod napowietrznymi liniami energetycznymi, które zostały wytyczone w związku z przebiegającymi przez las liniami energetycznymi i które są niezbędne do prowadzenia przesyłu energii. Ponadto spółki te jako operatorzy są zobowiązane utrzymywać wskazane grunty w sposób umożliwiający bezpieczne i bezawaryjne funkcjonowanie linii napowietrznych przy uwzględnieniu

<sup>15</sup> Wyroki NSA z 9 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1238/14 i II FSK 1156/14.

<sup>16</sup> W wyrokach: z 17 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1315/14, II FSK 1391/14, II FSK 1392/14 i II FSK 1387/14, z 4 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 1541/15, z 22 października 2018 r., sygn. akt II FSK 1844/18, z 25 kwietnia 2019 r., sygn. akt II FSK 531/19, z 28 października 2019 r., sygn. akt II FSK 2267/19, z 29 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 1975/19, z 1 lipca 2020 r. sygn. akt II FSK 864/20, z dnia 8 grudnia 2020 r., sygn. akt II FSK 1680/20.

szeregu przepisów prawa regulujących m.in. kwestie bezpieczeństwa, funkcjonowania i posadowienia linii energetycznych<sup>17</sup>.

W konsekwencji gdy dojdzie do wykluczenia, a nawet ograniczenia wykorzystania gruntu zgodnie z przeznaczeniem, nie będą miały zastosowania przepisy o zwolnieniu podatkowym zawarte w art. 2 ust. 2 u.p.o.l., a podmiot zobowiązany będzie do zapłaty podatku w wyższej wysokości. Co więcej, podatek w takiej wysokości zapłaci również właściciel-przedsiębiorca, który podejmie czynności np. zmierzające do zmiany przeznaczenia gruntów w planie przestrzennym, prace melioracyjne, wytyczanie drogi, utwardzenie i ogrodzenie terenu, umożliwiające użytkowanie obiektu zgodnie z przeznaczeniem.

### **Pojęcie gruntów „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” i „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” a obowiązek podatkowy**

Przy omówieniu opodatkowania nieruchomości leśnych i rolnych należy szczególną uwagę zwrócić na fakt, że z jednej strony możemy mieć do czynienia z podatkiem leśnym lub rolnym, a z drugiej z podatkiem od nieruchomości. Podatkowi leśnemu, zgodnie z ustawą o podatku leśnym, podlegają „określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna”<sup>18</sup>. Ustawa wskazuje, że lasem jest grunt leśny sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy. Z kolei ustawa o podatku rolnym wskazuje, że „opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza”<sup>19</sup>.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 stycznia 2021 r.<sup>20</sup>, w którym sąd podkreślił, że pierwszym i podstawowym kryterium decydującym o zaliczeniu gruntu jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, rolnym czy też leśnym jest jego klasyfikacja w ewidencji gruntów i budynków. Sklasyfikowanie gruntu ma podstawowe znaczenie w kontekście prawidłowego wymiaru podatku. To na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków organ wymierza podatek i tymi danymi jest związany. Od wskazanej reguły istnieje jednak wyjątek i jest nim właśnie okoliczność zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 2 ust. 2 u.p.o.l. oraz art. 1 ust. 1 ustawy o podatku

<sup>17</sup> Wyrok NSA z 24 września 2019 r., sygn. akt II FSK 964/19, Lex nr 2740379.

<sup>18</sup> Art. 1 ustawy o podatku leśnym.

<sup>19</sup> Ibidem.

<sup>20</sup> Wyrok NSA z 29 stycznia 2021 r., sygn. akt III FSK 2271/21.

leśnym). Co do zasady grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako m.in. „Ls” (lasy) powinny zostać opodatkowane odpowiednio podatkiem leśnym, chyba że grunty te zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej i wówczas podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Podobnie, w odniesieniu do podatku rolnego, w sytuacji zajęcia gruntu sklasyfikowanego w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne na prowadzenie działalności gospodarczej, innej niż działalność rolnicza, wyklucza ich opodatkowanie podatkiem rolnym i skutkuje opodatkowanie podatkiem od nieruchomości (art. 2 ust. 2 u.p.o.l.)<sup>21</sup>.

Do czasu wprowadzenia ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym wskazywano jedynie na to, co jest uznawane za działalność leśną, oraz w ustawie o podatku rolnym co należy uznawać za działalność rolną. Dopiero w 2018 r. do ustawy wprost dodano, że grunty, przez które przebiegają urządzenia przesyłowe, nie są zajęte na wykonywanie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Zatem wprowadzenie tej zmiany doprowadziło do wyjaśnienia, jakim podatkiem należy obciążyć grunty, na których znajdują się urządzenia przesyłowe i nie jest prowadzona żadna inna działalność.

Omawiając zagadnienie podatku od nieruchomości, należy wskazać, że zostało ono zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych<sup>22</sup>. W art. 2 u.p.o.l. podkreślono, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Zatem przed wprowadzeniem zmian w przepisach prawnych w 2018 r. to, czy dany grunt pokryty lasem będzie opodatkowany podatkiem od nieruchomości, czy podatkiem leśnym, decydował fakt, czy został on „zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 29 kwietnia 2020 r. w sprawie II FSK 2598/19<sup>23</sup> stwierdził, że „użyte przez ustawodawcę w tym samym akcie prawnym pojęcia »związane z prowadzeniem działalności gospodarczej« i »zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej« nie są tożsame. Zakres znaczeniowy obydwu analizowanych pojęć należy określić w ten sposób, że grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej zawsze będzie gruntem związanym z prowadzeniem tej działalności, natomiast grunt związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zawsze będzie gruntem zajęтым na prowadzenie działalności gospodarczej”. Termin „zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej” nie ma zatem swej definicji zarówno w ustawie o podatku leśnym i rolnym jak i ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, co powoduje konieczność odwołania się do wykładni językowej przedmiotowe-

<sup>21</sup> E. Bobrus-Nowińska, L. Etel, B. Pahl, *Podatek leśny. Komentarz*, 2021, Lex, art. 1.

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1452).

<sup>23</sup> Wyrok NSA z 29 kwietnia 2020 r., sygn. akt II FSK 2598/19.

go pojęcia, reprezentowanej w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W tym przedmiocie należy zaakceptować stanowisko zaprezentowane m.in. w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 20 stycznia 2009 r.<sup>24</sup>, w którym wskazano, że zgodnie z definicjami zawartymi w słowniku języka polskiego „zająć”, „zajmować” oznacza „zapełnić (zapełniać), wypełnić (wypełniać) sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię”, zaś zwroty „zająć się”, „zajmować się” oznaczają „zacząć coś robić lub pracować nad czymś, wykonywać jakąś pracę”. Z kolei przez pojęcie „wykonać”, „wykonywać” należy rozumieć „wprowadzić w czyn, zrobić coś; uczynić, urzeczywistnić, zrealizować, spełnić”<sup>25</sup>.

Jak wynika z powyższego, podejście do pojęcia „grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” jest różne w zależności od sądu, który rozpoznaje sprawę. Bezsporne jest jednak, że w każdym przypadku należy dokładnie zbadać stan faktyczny danych gruntów i sposób ich wykorzystywania. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się że, przez pojęcie gruntów „zajętych” na prowadzenie działalności gospodarczej należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą<sup>26</sup>. Podobnie w literaturze przedmiotu wskazuje się, że zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej powinno mieć charakter rzeczywisty i trwały<sup>27</sup>. Dla przykładu, gruntem „zajętym na prowadzenie działalności gospodarczej” jest grunt znajdujący się pod wybetonowanym placem, na którym skupuje się drewno przeznaczone do sprzedaży. Grunt ten służy bezpośrednio prowadzeniu działalności gospodarczej przez podatnika lub innego przedsiębiorcę.

## Podmiot zobowiązany do zapłaty podatku

Wobec wskazanych uwag, należy również zadać pytanie, kto będzie obowiązany do zapłaty tego podatku – czy będzie to przedsiębiorca przesyłowy, który na gruncie posadził urządzenia przesyłowe, czy też będzie nim właściciel nieruchomości obciążonej służebnością przesyłu. Co do zasady zgodnie z podstawowymi zasadami prawa podatkowego obowiązek zapłaty podatku

<sup>24</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 20 stycznia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2129/08.

<sup>25</sup> E. Bobrus-Nowińska, L. Etel, B. Pahl, op. cit.

<sup>26</sup> Zob. wyrok NSA z 24 września 2019 r., sygn. akt II FSK 964/19; wyrok NSA z 30 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1014/15; wyrok NSA z 14 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 190/15; wyrok NSA z 2 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1942/08; wyrok NSA z 16 lipca 2010 r., sygn. akt II FSK 1915/09; wyroki NSA z 12 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1717/10 i II FSK 1772/10, publ. [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

<sup>27</sup> L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005, s. 75.



obciąża właściciela nieruchomości. Artykuł 3 ust. 1 u.p.o.l. wprowadza bowiem generalną zasadę dotyczącą identyfikacji podmiotu, który jest uznawany za podatnika podatku od nieruchomości, tj. tego, na którym ciąży obowiązek podatkowy. W przepisie tym wymieniono: właścicieli, posiadaczy samoistnych, użytkowników wieczystych gruntów, posiadaczy nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie: wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości; jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2<sup>28</sup>.

W kolejnych jednostkach redakcyjnych art. 3 u.p.o.l. dookreślono tę zasadę, wskazując m.in., że obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi (art. 3 ust. 2 u.p.o.l.). Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym (art. 3 ust. 3 u.p.o.l.). Zatem czy wobec tego sam fakt występowania służebności przesyłu na gruntach leśnych lub też rolnych przenosi na przedsiębiorstwo przesyłowe obowiązek podatkowy?

Udzielając odpowiedzi na to pytanie, należy zwrócić uwagę, że przy służebności przesyłu najczęściej mamy do czynienia z dwoma stanami faktycznymi. Pierwszy z nich to ten, w którym przedsiębiorca przesyłowy zawiera umowę służebności przesyłu na gruncie oddanym w zarząd Lasów Państwowych; drugi – gdy taka umowa jest zawarta z właścicielem, posiadaczem samoistnym lub też użytkownikiem wieczystym. Jednakże w każdej z tych sytuacji przedsiębiorca przesyłowy nie występuje jako podatnik przede wszystkim z tego powodu, że służebność nie przenosi posiadania, a więc kategoria posiadacza zależnego nie występuje<sup>29</sup>. Przesądzający jednak pogląd w tej sprawie, w szczególności w pierwszym stanie faktycznym, zawarty jest w uchwale 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 grudnia 2019 r., sygn. akt II FPS 3/19. W sentencji przywołanej uchwały wskazano, że przedsiębiorca przesyłowy, który zawarł z Państwowym Gospodarstwem Leśnym Lasy Państwowe umowę o ustanowienie służebności przesyłu na gruntach Skarbu Państwa znajdujących się w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Pań-

<sup>28</sup> Art. 3 ust 1 u.p.o.l.

<sup>29</sup> Wyjątek od tej zasady będzie stanowiła sytuacja, w której posiadać zależny będzie podatnikiem podatku od nieruchomości, leśnego lub rolnego, wtedy gdy zawarł umowę ze Skarbem Państwa lub jednostką samorządu terytorialnego.

stwowe, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości od tych gruntów w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. Mimo nowelizacji przepisów, teza ta wciąż jest aktualna, zatem odpowiadając na zadane wyżej pytanie, trzeba wskazać, że z uwagi na to służebność nie przenosi obowiązku podatkowego na przedsiębiorstwo przesyłowe; w dalszym ciągu podatnikiem pozostanie właściciel/posiadacz samoistny gruntu leśnego lub rolnego.

### Wpływ nowelizacji ustawy na praktykę orzeczniczą

Zmiany wprowadzone ustawą o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym zostały dokonane bez przepisów przejściowych. Można spotkać się z twierdzeniem, że miały one charakter doprecyzowujący. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego<sup>30</sup> z 10 maja 2004 r. w sprawie SK 39/03 zawarto pogląd, że „ustawodawca, nie regulując wyraźnie kwestii intertemporalnej, otwiera drogę do tego, aby w danej sytuacji stosować zasadę *tempus regit actum*. Tak więc i wobec braku wyraźnej regulacji intertemporalnej kwestia międzyczasowa i tak będzie rozstrzygnięta, tyle że na korzyść zasady bezpośredniego stosowania zasady nowej, od momentu wejścia w życie, do stosunków nowo powstających i tych które, trwając w momencie wejścia w życie ustawy, nawiązały się wcześniej”. Podobnie Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w wyroku z 25 maja 2004 r. w sprawie SK 44/03<sup>31</sup>, gdzie stwierdził, że „zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego (por. K. 10/93) zakres obowiązywania przepisu należy analizować funkcjonalnie, tj. w ścisłym związku z jego stosowaniem w czasie. Ujęcie to ma szczególne znaczenie wówczas, gdy brak jest oddzielnych (wyodrębnionych jako jednostki redakcyjne tekstu ustawy zmieniającej) przepisów intertemporalnych. W takim bowiem przypadku – wbrew potocznym intuicjom – nie zachodzi brak regulacji kwestii intertemporalnej (luka co do przepisów intertemporalnych). Sytuacja taka natomiast przesądza o bezpośrednim skutku ustawy nowej. Wobec braku regulacji intertemporalnej kwestia międzyczasowa jest rozstrzygnięta, tyle że na korzyść zasady bezpośredniego stosowania ustawy zmieniającej (zob. wyrok TK z 1 lipca 2003 r., sygn. akt P 31/02)”. W wyroku z 16 czerwca 1993 r. w sprawie W 4/93 Trybunał Konstytucyjny „odwołał się do ogólnej zasady prawa intertemporalnego, według której w razie wątpliwości, czy należy stosować ustawę dawną, czy nową, pierwszeństwo ma ustawa nowa. Zasadę taką tłumaczy się domniemaniem,

<sup>30</sup> Wyrok TK z 10 maja 2004 r., sygn. akt SK 39/03.

<sup>31</sup> Wyrok TK z 25 maja 2004 r., sygn. akt SK 44/03.

że ustawa nowa powinna być lepszym odbiciem aktualnych stosunków normatywnych, bardziej dostosowanym do aktualnego stanu prawnego. Z całą pewnością jest ona wyrazem woli ustawodawcy, która została powzięta później, aniżeli wola ustawodawcy, której wyrazem był wcześniejszy akt normatywny.” Analogiczny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny<sup>32</sup> w wyroku z 19 września 2013 r., sygn. II OSK 1302/13, stwierdzając, iż „w sytuacjach kiedy ustawodawca nie wypowiada się wyraźnie w kwestii przepisów przejściowych, w orzecznictwie przyjmuje się, że nowa ustawa ma zastosowanie zarówno do zdarzeń prawnych powstałych po jej wejściu w życie, jak i do zdarzeń, które miały miejsce wcześniej, lecz trwają dalej po jej wejściu w życie (por. też uchwałę NSA z 10 kwietnia 2006 r. I OPS 1/06)”.

W uzasadnieniu do ustawy zmieniającej czytamy: „Proponowane zmiany ustaw, zgodnie z którymi za grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie uważa się gruntów, przez które przebiega infrastruktura służąca do przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej oraz infrastruktura telekomunikacyjna, ma zniwelować wątpliwości związane z tym, czy grunty te są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, i jednoznacznie przesądzać tę kwestię, eliminując wątpliwości w doktrynie i orzecznictwie (...). Za przejaw prowadzenia działalności »gospodarczej« przez przedsiębiorstwa energetyczne nie można przyjmować posiadania infrastruktury elektroenergetycznej np. w drodze służebności przesyłu na gruntach osób trzecich, w tym m.in. będących w zarządzie Lasów Państwowych, i zwrotu podatków i opłat lokalnych z tego tytułu”.

W wyroku z 26 stycznia 2021 r. w sprawie III FSK 2525/21 Naczelny Sąd Administracyjny<sup>33</sup> stwierdził, iż „nie podziela przy tym stanowiska strony skarżącej, że zmiany u.p.o.l., dokonane z dniem 1 stycznia 2019 r. należy uznać tylko za doprecyzowujące. Zmiana przepisów dotycząca gruntów pod liniami energetycznymi, obowiązująca od 1 stycznia 2019 r., ma ewidentnie charakter normatywny i wprowadza nowy stan prawny, który nie może mieć żadnego zastosowania do wcześniejszych stanów faktycznych (por. wyrok z dnia 13 maja 2020 r., sygn. akt II FSK 2046/19). Dopiero wymieniona nowelizacja spowodowała, że należące do Lasów Państwowych grunty pod liniami elektroenergetycznymi, sklasyfikowane jako grunty leśne, nie podlegają od 1 stycznia 2019 r. podatkowi od nieruchomości, w razie udostępnienia ich zakładowi energetycznemu na podstawie umowy służebności przesyłu, chyba że grunty te są jednocześnie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż w zakresie m.in. przesyłania energii elektrycznej (por. wyrok NSA z dnia 23 września 2020 r., sygn. akt II FSK 1396/18)”.

<sup>32</sup> Wyrok NSA z 19 września 2013 r., sygn. akt II OSK 1302/13.

<sup>33</sup> Wyrok NSA z 26 stycznia 2021 r., sygn. akt III FSK 2525/21.

## Wnioski

Zmiany w podatku leśnym i rolnym, które zostały wprowadzone w 2019 r., miały na celu doprecyzowanie przepisów i jednoznaczne określenie, czy grunty leśne/rolne objęte służebnością przesyłu, a znajdujące się pod liniami elektroenergetycznymi, należy opodatkować podatkiem leśnym/rolnym, czy też podatkiem od nieruchomości, w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Trudno jednak powiedzieć, czy zmiana przepisów rozwiązała ten problem, bowiem w tym momencie konieczne stało się ustalenie, co oznacza pojęcie „zajęcia” i „związania” z prowadzeniem działalności gospodarczej. Sama okoliczność, że na gruncie znajdują się urządzenia przesyłowe, nie wyłącza przecież możliwości prowadzenia działalności leśnej/rolnej na tym gruncie. Kierując się orzecznictwem sądów administracyjnych, należy wywieść wniosek, że grunty, nad którymi przebiegają linie elektroenergetyczne, są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie przesyłu energii przez przedsiębiorstwo energetyczne, gdy ograniczają lub uniemożliwiają prowadzenie działalności leśnej/rolnej. Oznacza to, że na prowadzenie działalności gospodarczej zajęte są grunty, które są funkcjonalnie związane z tą działalnością, choćby tylko służyły, pomagały w jej wykonywaniu. A zatem aby ustalić, czy w przedmiotowej sprawie powinien zostać zapłacony podatek w większej wysokości, w każdym przypadku należy dokładnie zbadać stan faktyczny danych gruntów i sposób ich wykorzystywania. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że zajęcie terenów na prowadzenie działalności gospodarczej powinno mieć charakter faktyczny, tj. czy mimo posiadania ich przez dany podmiot, są wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem klasyfikacyjnym. Podobnie w literaturze przedmiotu podkreśla się, że zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej powinno mieć charakter rzeczywisty i trwały, aby móc zostać opodatkowane podatkiem od nieruchomości w większej wysokości.

Wraz z powstaniem obowiązku podatkowego pojawia się pytanie, kto ten podatek zapłaci, w sytuacji gdy dany grunt jest objęty służebnością przesyłu. Niestety nie ma w obecnym stanie prawnym przepisów, który przenosiłby obowiązek podatkowy na przedsiębiorstwo przesyłowe. Zatem w dalszym ciągu, mimo ustanowienia służebności, podatnikiem pozostanie właściciel/posiadacz samoistny gruntu leśnego lub rolnego, nawet gdy grunt w ramach służebności jest wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej. Można na tej podstawie wysnuć wniosek *de lege ferenda*, że w przyszłości ustawodawca w ramach nowelizacji przepisów mógłby odnieść się do kwestii przeniesienia obowiązku podatkowego na przedsiębiorstwo przesyłowe, bowiem znaczna kwota podatku od nieruchomości częstokroć będzie obciążała podmiot (nierzadko jednostkę sektora finansów publicznych) niedysponujący takimi środkami.

## Wykaz literatury

- Balwicka-Szczyrba M., *Art. 49*, [w:] A. Sylwestrzak (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Bobrus-Nowińska E., Ete L. I, Pah B., *Podatek leśny. Komentarz*, 2021, Lex.
- Etel L., *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Kran R., *Opodatkowanie gruntów pod infrastrukturą energetyczną*, 2018, Lex.
- Radzikowski K., *Moc dowodowa ewidencji gruntów i budynków w postępowaniach dotyczących podatków lokalnych*, „Samorząd Terytorialny” 2014, nr 10.

## Summary

### Selected legal problems related to the taxation of land under overhead power lines

**Keywords:** law, administrative decision, transmission devices, taxation of land held by a transmission company, overhead power lines, forest land, agricultural land, land related to business activities, land occupied for business activities, real estate.

In 2018, an amendment to the Law on Agricultural Taxes, the Law on Local Taxes and Fees and the Law on Forest Taxes have been amended. Under the influence of the introduced regulations, the jurisprudential view on the assessment and rate of agricultural and forestry tax has changed significantly. Previously, the tax authorities had no doubt that the only appropriate taxation was agricultural or forestry taxation, depending on where the transmission facilities were located (on agricultural land or forestry land). As a result of the change in the law, the authorities have begun to amend previous administrative decisions and adjudicate tax on land under overhead power lines as if they were occupied for business purposes. The purpose of this article is to try to answer the question of how the land under overhead power lines, designated as forest and agricultural land in the land records, should be taxed in connection with these changes. There is no doubt that, as a rule, forest/agricultural land is taxed with property tax at a higher rate when it is seized for business purposes, otherwise the land should be taxed on general principles. Therefore, to solve the above-mentioned problem, it is helpful to answer the question of what is meant by the concept of land “occupied” for conducting business activity, referred to in Article 2 paragraph 2 of the Act of 12 January 1991 on local taxes and fees. However, the answer to this question is not simple, because it does not result directly from the law, and therefore depends on the process of interpretation and interpretation of the law at the stage of its application. In addition, attention should also be paid to whether the mere existence of overhead lines does not exclude the possibility of carrying out forestry or agricul-

tural activities on them, and if so, whether this fact should have an impact on the assessment of the tax. In the authors' opinion, considering the current legal status of the administrative bodies, the practice is not supported by law and should not be implemented.