

Adam Rzetecki

Wyższa Szkoła Kształcenia Zawodowego, Wrocław

adam.rzetecki@interia.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9480-228X>

Warunki określenia podatnika podatku od nieruchomości w kontekście tytułu do korzystania przez przedsiębiorstwo energetyczne z gruntów w zarządzie Lasów Państwowych

<http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2025.023>

1. Wprowadzenie

Wykładnia prawa, zmierzająca do wyjaśniania przesłania płynącego z przepisów, zasadza się na mechanizmach służących zracjonalizowaniu opisanego procesu. Przyjęta zasada *clara non sunt interpretanda*, akcentowana przez zwolenników koncepcji klaryfikacyjnej, nakazuje zatem podjąć trud interpretacji prawa zasadniczo tylko wtedy, gdy w treści przepisu występują niedające się usunąć niejasności¹, wręcz odrzucając zasadność analizy jego zawartości, gdy ten wyraża niezłożoną myśl, spójną z językowym wydźwiękiem słów prawodawcy. Gdyby w związku z tym uznać, że art. 3 ust. 2 ustawy

¹ Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2000 r., K 25/99, OTK 2000/5/141.

z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych² (dalej: u.p.o.l.), nakładający obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe na jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, czy też jednostki organizacyjne (dalej: j.o.) Lasów Państwowych, władających tymi nieruchomościami w sposób faktyczny, pełni funkcję *lex specialis* w relacji do art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy, stanowiącym podatnikiem nieruchomości będących własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, ich posiadaczy w zależności od wskazanego tytułu do korzystania, wtedy zasadne byłoby przyjęcie, że konstytuuje się tu wyjątek na tle zasady przerzucającej ciężar daniny na podmioty niepubliczne. Przekonanie to jest zakorzenione w orzecznictwie, które powiela pogląd, że prawidłowy wniosek z analizy prawnej tych przepisów prowadzi informacyjnie do twierdzenia, że podmiot zawierający umowę mającą za swój przedmiot grunt Skarbu Państwa, którym zarządza j.o. Lasów Państwowych, nie staje się nigdy podatnikiem, ponieważ tym będzie zawsze ta jednostka³. Przyjmując natomiast, że odczytanie przepisów prawa warunkuje nieuchronność interpretacji, stosownie do założeń koncepcji derywacyjnej⁴, można wysnuć wniosek, że art. 3 ust. 2 u.p.o.l. powinien być odczytywany jako samodzielny komunikat prawodawcy, w części tylko skorelowany z poprzedzającą jednostką redakcyjną. Wskazana optyka zmienia ukierunkowanie sposobu odczytywania dyspozycji przepisu, wiążąc określenie podatnika z tytułem prawnym do korzystania przez podmiot z gruntów będących w zarządzie Lasów Państwowych, czyli przesłanką niewysłowioną wprost w jego treści, co ujawnia określoną doniosłość w przypadku ich wykorzystania przez przedsiębiorstwo energetyczne w celu poprowadzenia infrastruktury gospodarczej.

² Tekst jednolity: Dz.U. z 2025 r. poz. 707.

³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 lutego 2021 r., III SA/Wa 1478/20, Lex nr 3170488; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 kwietnia 2019 r., I SA/Go 113/19, Lex nr 2650497; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 marca 2020 r., I SA/Gd 1717/19, Lex nr 3037043.

⁴ Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2005, FSK 2396/04, Lex nr 187531.

Celem niniejszego artykułu jest rozważenie szczególnej sytuacji, kiedy to grunty w zarządzie Lasów Państwowych, wykorzystywane przez przedsiębiorstwo energetyczne, będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, nie zaś podatkiem leśnym, zasadniczo obejmującym przedmiotowe grunty. W badaniu posłużono się metodą dogmatyczno-prawną, odwołującą się do analizy tekstu prawnego, ukazując zróżnicowanie podatkowych konsekwencji zdarzeń związanych z wykorzystaniem przedmiotu opodatkowania i wychodząc tym samym poza ściśle gramatyczną wykładnię komentowanych przepisów.

2. Następstwa fiskalne zajęcia gruntów leśnych na potrzeby działalności gospodarczej

Punktem wyjścia analizy przedmiotowego zagadnienia powinny się stać zastrzeżenia poczynione przez ustawodawcę w art. 1 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym⁵, który stanowiąc o opodatkowaniu tą daniną, wskazuje na zasadzie wyjątku, że za lasy zajęte na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna nie uznaje się lasów, przez które przebiegają urządzenia wchodzące w skład przedsiębiorstwa przedsiębiorcy prowadzącego działalność m.in. w zakresie przesyłania energii elektrycznej. Zastrzeżenia odnoszące się do gruntów pod infrastrukturą przesyłową, przy zestawieniu z paralelną treścią art. 1a ust. 2a pkt 4 u.p.o.l., wydawałyby się całkowicie wyłączać sposobność opodatkowania przedmiotowych gruntów w zarządzie Lasów Państwowych podatkiem od nieruchomości, sponując twierdzenie o objęciu ich wyłącznie drugim ze wskazanych podatków majątkowych. Należy przy tym zastrzec, że choć opisany przypadek dotyczy na ogół korzystania z tych gruntów przez przedsiębiorstwo energetyczne w celu poprowadzenia infrastruktury, mogą jednak wystąpić dwie sytuacje, w których zasadne stanie się objęcie gruntów w zarządzie Lasów Państwowych podat-

⁵ Tekst jednolity: Dz.U. z 2025 r. poz. 176.

kiem od nieruchomości. Pierwsza z nich obejmuje przypadek, gdy w przedmiotowym zarządzie będą się znajdowały grunty niebędące lasami. Zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach⁶ w ramach sprawowanego zarządu Lasy Państwowe prowadzą gospodarkę leśną, gospodarują gruntami i innymi nieruchomościami oraz ruchomościami związanymi z gospodarką leśną, co oznacza zatem, że chociaż w ich zarządzie znajdują się przede wszystkim grunty leśne, to jednocześnie także grunty niebędące lasami. Do nich też priorytetowo odnosi się art. 3 ust. 2 u.p.o.l., który przy uznaniu, że każdy grunt w zarządzie Lasów Państwowych to *ex definitione* las, byłby tzw. przepisem pustym.

Druga sytuacja uzasadniająca zastosowanie opodatkowania podatkiem od nieruchomości wynika z uzupełnienia przywołanych wyżej przepisów o wskazanie, że za lasy zajęte na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna uznaje się te, których grunty są jednocześnie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż chociażby omawiana działalność w zakresie przesyłu energii elektrycznej, realizowana z wykorzystaniem odpowiedniej infrastruktury. Pozostając w ramach powyższych rozważań, nie sposób pominąć zagadnienia zmiany charakterystyki wykorzystania gruntu w perspektywie rodzaju podatku majątkowego, którego zapłata stanie się w związku z tym zdarzeniem zasadna. Przedmioty opodatkowania będące bowiem w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, czyli zasadniczo lasy, podlegają w standardowych sytuacjach opodatkowaniu podatkiem leśnym⁷, dopiero zaś modyfikacja sposobu ich wykorzystania na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna uzasadnia zastosowanie podatku od nieruchomości. Wskazuje na to art. 2 ust. 2 u.p.o.l., którego teść prowadzi do uznania, że właśnie zajęcie gruntów leśnych na potrzeby działalności przedsiębiorcy wyklucza symultaniczne prowadzenie na nich działalności leśnej⁸. Rozstrzygająca będzie więc perspektywa

⁶ Tekst jednolity: Dz.U. z 2025 r. poz. 567.

⁷ Tekst jednolity: Dz.U. z 2025 r. poz. 176.

⁸ P. Borszowski, Art. 2, w: *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, red. P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, Warszawa 2016, s. 114–118.

„zajęcia” obszarów leśnych na prowadzenie aktywności gospodarczej, oznaczająca faktyczne wykorzystanie. Znamionami realizacji tej przesłanki będą zaś podjęte wobec gruntów działania prawne, a zwłaszcza obejmujące cały kompleks nieruchomości czynności faktyczne, jak wykonanie przyłączy energetycznych. Stosownie do treści wyroku NSA z dnia 12 lipca 2023 r. opodatkowanie przedmiotową daniną może wykluczyć wyłącznie sytuacja, gdy mimo posiadania przez przedsiębiorcę grunty te nadal byłyby wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem klasyfikacyjnym, w tym kontekście na działalność leśną⁹. Niemożność zaistnienia wspomnianej sytuacji wynika jednak na ogół z charakterystyki technicznej urządzeń przesyłowych, ponieważ grunty usytuowane pod napowietrznymi liniami energetycznymi, udostępniane operatorowi na rozciągnięcie sieci energetycznej czy też postawienie słupów przesyłowych, pozostają w pełni zajęte w obrębie zlokalizowanych pod nimi pasów technicznych na prowadzenie działalności przez przedsiębiorstwo w zakresie przesyłu energii elektrycznej¹⁰. Przyczynkiem opodatkowania tak wykorzystywanych obszarów nieruchomości komentowaną daniną będzie zatem rzeczywiste wykonywanie czynności składających się na prowadzenie takiej działalności¹¹, przy czym muszą one być wykonywane w sposób trwały, a nie tylko incydentalny, podczas gdy orzecznictwo wskazuje wprost, że w kontekście przedmiotowego rodzaju działalności wspomniany aspekt nie budzi kontrowersji, ponieważ przesył energii elektrycznej następuje w sposób ciągły¹². Artykuł 2 ust. 2 u.p.o.l. nie stwarza warunków do stwierdzenia, że działalność gospodarcza musi być wyłączną aktywnością prowadzoną w odniesieniu do zajętego przez przedsiębiorstwo gruntu¹³, gdyż możliwe jest także podejmowanie

⁹ Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2023 r., III FSK 748/22, Lex nr 3583369.

¹⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 czerwca 2022 r., I SA/Gd 213/22, Lex nr 3362328.

¹¹ R. Dowgier, L. Etel, *Opodatkowanie lasów zajętych pod napowietrzne linie elektroenergetyczne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 1, s. 6–12.

¹² Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 22 grudnia 2021 r., I SA/Go 358/21, Lex nr 3287650.

¹³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 grudnia 2022 r., I SA/Po 326/22, Lex nr 3456013.

odmiennej działalności, w tym leśnej, oczywiście przy założeniu, że specyfika realizowanej działalności podatnika będzie na to pozwalać. Według wskazań sądów administracyjnych grunty pod liniami energetycznymi podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nawet wtedy, gdy nie jest wyłączona możliwość prowadzenia na nich w ograniczonym zakresie działalności leśnej¹⁴, z zastrzeżeniem, że sama tylko możliwość jej realizacji na gruncie znajdującym się pod liniami energetycznymi nie oznacza, iż grunty te nie są zajęte na działalność gospodarczą¹⁵. W szczególności należy odrzucić pogląd, zgodnie z którym wyróżnikiem zajęcia nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej pozostaje tylko stan, gdy całkowicie została wyłączona możliwość prowadzenia na nich odmiennej działalności¹⁶. To istnienie infrastruktury nad gruntem wpływa bowiem ujemnie na możliwość prowadzenia działalności leśnej, natomiast nie zachodzi tu zjawisko przeciwne. Należy zauważyć, że NSA wyrokiem z dnia 12 lipca 2023 r. przedstawił koncepcję stanowiącą wyłom względem dotychczas dominującego sposobu zapatrywania na przedmiotową kwestię, opierając ją na twierdzeniu, iż uzupełniająca aktywność nie będzie wpływać na opodatkowanie gruntów, z uwzględnieniem jednak, że działalność gospodarcza stanowi główny i podstawowy cel ich wykorzystywania¹⁷. *A contrario* wynika z tego wniosek, że jeżeli nie miałyby ona dominującego wymiaru, wówczas ocena fiskalnych konsekwencji nie pozostawałaby tak jednoznaczna. Wobec treści orzeczenia NSA należy stwierdzić, że w sytuacji, gdy uwarunkowania techniczne, jak również sposób wykorzystania gruntu stwarzają warunki do uznania, iż podstawową i główną aktywnością realizowaną na nim pozostaje działalność leśna¹⁸, wówczas zasadne wydaje się odejście

¹⁴ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 22 grudnia 2021 r., I SA/Go 358/21, Lex nr 3287650.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2021 r., III FSK 4296/21, Lex nr 3294880.

¹⁶ K. Teszner, *Jak opodatkować grunt leśny pod liniami energetycznymi? – uwagi praktyczne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 11, s. 10–13.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2023 r., III FSK 748/22, Lex nr 3583369.

¹⁸ K. Teszner, *Opodatkowanie gruntu leśnego pod liniami energetycznymi będącego przedmiotem poddzierżawy*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 7–8, s. 37–42.

od konieczności opodatkowania podatkiem od nieruchomości na rzecz drugiej z rozważanych danin, co wymaga skrupulatnej oceny konkretnego przypadku. Wiedząc, że zajęcie na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej nie wyklucza też jednoczesnego prowadzenia tam ograniczonej lub zwyczajnej działalności leśnej, a mając ponadto na uwadze, że istotą umowy z przedsiębiorstwem jest umożliwienie właściwego korzystania z urządzeń, co może przybierać miejscami mniej inwazyjną postać, należy wyprowadzić zasadny wniosek, że nie zawsze konieczne będzie wykorzystanie gruntu ściśle do celów związanych z funkcjonowaniem urządzeń wykorzystywanych w działalności przedsiębiorstwa energetycznego, co tym samym stworzy przestrzeń do realizacji jej jako podstawowego celu wykorzystania gruntu. Stanowisko to modyfikuje zatem prezentowaną w dotychczasowym orzecznictwie optykę i pozwala na odejście od niepodważalnego pozornie przekonania, że grunty leśne pod napowierzchniowymi liniami energetycznymi mogą podlegać wyłącznie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości¹⁹.

3. Podatkowe następstwa zastosowania służebności przesylu jako tytułu korzystania przez przedsiębiorstwo energetyczne z gruntów w zarządzie Lasów Państwowych

Przedsiębiorstwa energetyczne, prowadzące działalność gospodarczą w obszarze przesylu energii elektrycznej, będą zmuszone zorganizować wielosegmentowe zaplecze infrastrukturalne, chociażby w postaci linii elektroenergetycznych warunkujących sprawny przesyl. Urządzenia napowietrzne, przeznaczone do przesyłania prądu, jak również inne składowe okalające go zaplecza technicznego, w postaci mechanizmów doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, współtworzą złożony aparat realizujący działanie systemu, którego rozpiętość determinuje konieczność lokalizacji na

¹⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 maja 2021 r., I SA/Wr 587/20, Lex nr 3206346.

gruntach znajdujących się w posiadaniu podmiotów zewnętrznych, niejednokrotnie na terenie nieruchomości będących w zarządzie Lasów Państwowych. Zasadniczo można zatem wskazać trzy tytuły, na których zasadzać się będzie wskazane korzystanie, a konsekwencje fiskalne, wynikłe z podjętego wyboru, zostaną zdeterminowane uwarunkowaniami danej postaci stosunku prawnego.

Najbardziej optymalnym organizacyjnie schematem korzystania z cudzych gruntów wydaje się posłużenie rozwiązaniem kreowanym przez art. 305¹ k.c. Służebność przesyłu, a zatem instytucja prawna relatywnie krótko obecna w porządku prawnym w relacji do pozostałych ograniczonych praw rzeczowych, konstytuujących perspektywę korzystania z nieruchomości należących do obcego podmiotu, jest dedykowana przedsiębiorcom korzystającym w oznaczonym zakresie z nieruchomości obciążonej, którzy noszą się z zamiarem wybudowania, czy też których własność stanowią urządzenia nieodłączne przy realizacji działalności w zakresie przesyłu²⁰. Nie pozostaje ona przy tym przypisana do uprawnionego przedsiębiorcy, którego własnością są urządzenia przesyłowe, ale stanowi składnik przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym²¹. Należy tu zastrzec, że traktując o posiadaniu służebności, trzeba mieć na uwadze, że dotyczy ona posiadania prawa, a nie samej rzeczy²², czyli operatorom sieci, w związku z ustanowioną służebnością przesyłu, nie można przypisać statusu posiadacza zależnego, gdyż na jej podstawie przedsiębiorstwo energetyczne uzyskało tylko uprawnienie do „korzystania z rzeczy”, nie zaś „władztwo nad tą rzeczą”²³. Sfera uprawnienia pozostaje jednak szeroka, upoważnia bowiem do korzystania z nieruchomości w obszarze zabezpieczającym należyte działanie urządzeń przesyłowych, warunkując sposobność wejścia na zajęty grunt, dokonania koniecznych remontów, przeglądów

²⁰ G. Sikorski, *Art. 305(1)*, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, Warszawa 2019, s. 533–535.

²¹ B. Lackoroński, *Art. 305(1)*, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2: *Własność i inne prawa rzeczowe. Ustawa o księgach wieczystych i hipotece (art. 2–22, 65–111(1)). Ustawa o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów*, red. K. Osajda, Warszawa 2017, s. 790.

²² B. Pahl, *Posiadanie w konstrukcji prawnej podatków*, Lex 2023.

²³ Wyrok NSA z dnia 19 maja 2020 r., II FSK 2420/19, Lex nr 3007460.

i napraw, czy też zbudowania urządzeń przesyłowych²⁴, dając tym samym możliwość wkroczenia na części nieruchomości zajęte pod te urządzenia²⁵. Właściciel nieruchomości musi więc znosić niedogodności wynikające z powyższych uprawnień, ponieważ prawodawca nadaje jej wymiar tzw. służebności przymusowej²⁶, umożliwiając pozyskanie prawa wskutek orzeczenia sądu (art. 305² k.c.), a także na mocy decyzji administracyjnej (art. 124 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami²⁷). Preferuje przy tym jednak sytuację, kiedy zainteresowane podmioty samodzielnie określą sposób realizacji prawa i sprecyzują na mocy obojmych ustaleń treść służebności w umowie. Ma to szczególne znaczenie przy uwzględnieniu, że służebność przesyłu jest rodzajem służebności czynnej²⁸, wymagającej współdziałania stron.

Przedstawiony powyżej rys omawianej instytucji znacząco osłabia zatem pozycję negocjacyjną podmiotu sprawującego władztwo nad przedmiotem opodatkowania, gdyż przedsiębiorca zawierający z nim stosowną umowę ustanawiającą służebność przesyłu ma świadomość, że nawet jeżeli nie uda się dojść do porozumienia, to z uwagi na realizację okoliczności przewidzianych w art. 305¹ k.c. będzie mógł uzyskać prawo do korzystania z gruntów w zarządzie Lasów Państwowych przy wsparciu organów państwowych. Nasuwa się jednak znacząca wątpliwość, czy w sytuacji, kiedy podmiot korzystający ze służebności *de facto* wyznacza sposób wykorzystania zajętych pod infrastrukturę przesyłową gruntów, zasadne jest w dalszym ciągu mówienie o faktycznym władaniu nieruchomościami przez j.o. Lasów Państwowych nad nieruchomościami znajdującymi się w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe²⁹. Należy nadmienić, że korzystanie z nieruchomości na podstawie służebności przesyłu ogranicza się w swojej

²⁴ G. Sikorski, op.cit., s. 533–535.

²⁵ Wyrok SA w Szczecinie z dnia 30 listopada 2022 r., I AGa 28/22, Lex nr 3762819.

²⁶ M. Balwicka-Szczyrba, Art. 305(2), w: *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Lex 2025.

²⁷ Tekst jednolity: Dz.U. z 2024 r. poz. 1145.

²⁸ G. Sikorski, op.cit., s. 533–535.

²⁹ B. Pahl, M. Radziłowicz, *Podmiotowość podatkowoprawna nadleśnictw w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2025, nr 1, s. 40–50.

naturze do podejmowania uzasadnionych koniecznością czynności w stosunku do rzeczy cudzej (jej użyciem), a zatem zakres ten pozostanie zawsze węższy w relacji do przewidzianych prawem form posiadania zależnego³⁰, zgodnie z którymi podmiot fizycznie włada rzeczą, nie będąc właścicielem, co znajduje źródło w stosunku prawnym. Konsekwentnie irrelevantną przesłanką w perspektywie fiskalnej będzie zakres ustanowionej służebności, odnoszący się do zagadnień takich jak instalowanie urządzeń czy zapewnienie dostępu do gruntu w celu ich nieskrępowanej eksploatacji, ponieważ bez względu na zapadłe postanowienia natura tej instytucji nie odpowiada charakterystyce posiadania zależnego realizowanego wobec nieruchomości. Należy stwierdzić, że ustanowienie służebności przesyła na tych gruntach nie niweczy faktu posiadania ich przez podmiot, w którego imieniu zarząd sprawują Lasy Państwowe w rozumieniu art. 3 ust. 2 u.p.o.l., co prowadzi do wniosku, że nie ma znaczenia określenie podmiotu, który wykonuje na nich działalność inną niż leśna, ponieważ nie modyfikuje to w żaden sposób zasady wyznaczania podatnika podatku od nieruchomości³¹. Podążając konsekwentnie za stanowiskiem WSA w Krakowie z wyroku z dnia 29 stycznia 2020 r., zgodnie z którym Lasy Państwowe, zarządzając nieruchomości należącymi do Skarbu Państwa, pomimo że w związku z ustanowieniem służebności działają jako jego *statio fisci*, zachowują samodzielną pozycję jako podatnik, któremu przysługuje posiadanie nieruchomości stanowiących mienie Skarbu Państwa, przejawiające się w możliwości władania nimi w zakresie sprawowanego zarządu³². Faktyczne zatem władztwo Lasów Państwowych nad gruntem nie zostaje podważone ustanowieniem na rzecz przedsiębiorcy energetycznego ograniczonego prawa rzeczowego, gdyż nie wyklucza posiadania przez nie zależnego gruntu w formie zarządu³³. W szczególności wynika to z okoliczności, że

³⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 grudnia 2019 r., I SA/Gd 1306/19, Lex nr 2768316.

³¹ Wyrok NSA z dnia 29 października 2020 r., II FSK 1423/20, Lex nr 3082117.

³² Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 stycznia 2020 r., I SA/Kr 1245/19, Lex nr 2780756.

³³ B. Pahl, op.cit.

na podstawie umowy ustanawiającej tę służebność nie dochodzi do przeniesienia posiadania gruntu, na którym wzniesiona została infrastruktura energetyczna³⁴. Jeżeli gruntami nadal włada ich jednostka organizacyjna, to nie może nimi władać operator sieci przesyłowej, na co uwagę zwraca NSA wyrokiem z dnia 9 stycznia 2020 r., stosownie do którego należy uznać, że Lasy Państwowe nie wyzbyły się wskutek ustanowienia służebności przesyłu posiadania gruntów. Może o tym świadczyć chociażby dalsza kontynuacja działalności leśnej, przyzwalająca na korzystanie z nich adekwatnie do treści omawianej instytucji³⁵, zgodnie z którą zakres ten jest ograniczony, ściśle reglamentowany umową służebności przesyłu czy innym tytułem prawnym. Przesądzający w perspektywie podatkowej pozostaje fakt, że nie dochodzi do przeniesienia posiadania gruntu będącego w zarządzie podmiotu wskazanego w art. 3 ust. 2 u.p.o.l.³⁶, czyli podatek od nieruchomości obciąża właśnie ten podmiot³⁷ (jednostkę organizacyjną Lasów Państwowych).

Ustaliwszy zatem przesłanki determinujące wyznaczenie podatnika w następstwie zastosowania służebności przesyłu jako tytułu korzystania z gruntów w zarządzie Lasów Państwowych, należy zwrócić uwagę, że implikacje natury fiskalnej zostaną wytyczone działaniami podmiotu, który nie będzie bezpośrednio odpowiedzialny za poniesienie tego ciężaru fiskalnego (przedsiębiorstwa energetycznego). Godny uwagi w tej perspektywie wydaje się pogląd WSA we Wrocławiu, wyśłowiony wyrokiem z dnia 26 maja 2021 r., kwestionujący wytworzenie przez ustawodawcę sytuacji prawnej j.o. Lasów Państwowych, w której zostaną one zobligowane do uiszczenia daniny według wyższych stawek niż w przypadku jego dotychczasowej działalności, co będzie stanowiło konsekwencję decyzji innego podmiotu, przy symultanicznym obligowaniu podatnika do zmiany zakresu prowadzonej działalności leśnej, jak

³⁴ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 lutego 2020 r., I SA/Ol 742/19, Lex nr 2786056.

³⁵ Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2020 r., II FSK 132/18, Lex nr 3010782.

³⁶ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 lutego 2019 r., I SA/Ol 770/18, Lex nr 2626553.

³⁷ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 25 lipca 2018 r., I SA/Go 213/18, Lex nr 2531055.

również konieczność znoszenia działań podmiotu trzeciego, co nie musi przecież być skutkiem jego dobrowolnej decyzji³⁸. Stosownie jednak do poglądów orzecznictwa zaistniały uszczerbek powinien zostać zrekompensowany przez podmiot korzystający w postaci wynagrodzenia za ustanowienie służebności w sposób refundujący wartość zapłaconych danin³⁹. Wskazane ukształtowanie stosunków między stronami nie stanowi jednak niedozwolonej formy modyfikowania istoty obowiązku podatkowego, ponieważ prawo podatkowe jest zawsze konstruowane przez przepisy *ius cogens*⁴⁰, a zatem umowne ustalenia przenoszące ekonomiczny ciężar daniny na przedsiębiorcę energetycznego nie wpływają na sposób określania podatnika. Na tym tle odosobnione wydaje się więc stanowisko NSA, obecne w wyroku z dnia 5 lipca 2018 r., mówiące, że ustalenie wynagrodzenia w wysokości podatku od nieruchomości od obciążonego nią gruntu pełni funkcję niedopuszczalnej zmiany obowiązków podatkowych powstałych z mocy samego prawa⁴¹. Pogląd ten został w pełni zanegowany uchwałą 7 sędziów NSA z dnia 9 grudnia 2019 r. (II FPS 3/19), a więc nie należy z niego wywodzić ujemnych skutków po stronie podatnika. niesprawiedliwość wpisana w konsekwencję brzmienia art. 3 ust. 2 u.p.o.l. nie może być przy tym argumentem negującym wcześniej przedstawione ustalenia, niemniej podważa logiczny sens dyspozycji przepisu, który w oczywisty sposób uprzywilejowuje podmiot prywatny względem interesu Lasów Państwowych, przerzucając na nie ryzyko związane z realizacją obowiązków na płaszczyźnie podatkowej. Może się bowiem zdarzyć, że mimo ustaleń dotyczących rekompensaty przedsiębiorstwo energetyczne nie wypełni podjętych zobowiązań, a mimo to podmiot wskazany jako podatnik w art. 3 ust. 2 u.p.o.l. zmuszony będzie zapłacić daninę i ewentualnie potem dochodzić swoich należności.

³⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 maja 2021 r., I SA/Wr 587/20, Lex nr 3206346.

³⁹ Wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2021 r., III FSK 3927/21, Lex nr 3279363.

⁴⁰ M. Koszowski, *Dwadzieścia osiem wykładów ze wstępu do prawoznawstwa*, Warszawa 2019, s. 87.

⁴¹ Wyrok NSA z dnia 5 lipca 2018 r., II FSK 131/18, Lex nr 2564953.

4. Podatkowe skutki zawarcia przez przedsiębiorstwo energetyczne umowy dzierżawy gruntów w zarządzie Lasów Państwowych

Kolejną podstawą korzystania przez przedsiębiorstwo energetyczne z gruntów pod zarządem Lasów Państwowych pozostaje ich dzierżawa (art. 693 k.c.), będąca stosunkiem zobowiązaniowym, mocą którego jedna ze stron udostępnia drugiej korzystanie z rzeczy. Przy czym konstytutywne dla dzierżawy będzie także uprawnienie do pobierania pożytków z przedmiotu, którego dotyczy umowa, przy zastrzeżeniu cechy dzierżawy, jaką pozostaje jej odpłatność⁴², nieodzownej nawet w sytuacji, kiedy korzystający zobowiązuje się do opłacania wszelkich ciężarów związanych z posiadaniem danej nieruchomości⁴³. Prawo wynikłe z zawartej umowy dzierżawy wchodzi w skład przedsiębiorstwa i jest organizacyjnie wkomponowane w jego strukturę, a przy tym pełni funkcję elementu realizacji dążeń o charakterze ekonomicznym, dla którego konkretne przedsiębiorstwo zostało powołane⁴⁴. Trzeba wskazać, że ewentualne oparcie schematu korzystania z przedmiotów opodatkowania w zarządzie Lasów Państwowych na opisywanej instytucji, z uwagi na typ tworzącego się w jej następstwie stosunku prawnego, warunkuje szczególne konsekwencje w sferze fiskalnej, a w perspektywie sporną kwestią będzie tutaj rozstrzygnięcie, jaki podmiot powinien zostać zidentyfikowany jako podatnik. Określoną wskazówką interpretacyjną jest wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2020 r., w którym na kanwie rozważań dotyczących fiskalnych następstw ustanowienia służebności przesyłu (wątku omówionego w poprzednim punkcie) stwierdzono, że przyczyną odmowy uznania przedsiębiorcy za podatnika pozostaje charakterystyka tej instytucji, która dając prawo do korzystania z nieruchomości w zakresie odpowiadającym jej istocie,

⁴² A. Sylwestrzak, *Art. 693, w: Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Lex 2024.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2022 r., III FSK 4619/21, Lex nr 3338359.

⁴⁴ Wyrok SA w Szczecinie z dnia 31 marca 2021 r., I AGa 110/20, Lex nr 3184032.

nie przenosi na podmiot korzystający ze służebności posiadania, któremu można przypisać wymiar posiadania zależnego⁴⁵. *A contrario*, jeżeli podmiot (przedsiębiorca energetyczny) zawarł porozumienie, na mocy którego stał się posiadaczem zależnym, co następuje wskutek umowy dzierżawy, wówczas jest zobowiązany opłacać przedmiotową daninę, będąc jej podatnikiem. Zawarcie przez przedsiębiorcę nawet umowy z elementami posiadania służebności, jak wskazuje Leonard Etel, nie wyklucza bowiem faktycznego władztwa spółki w rozumieniu art. 336 k.c.⁴⁶, a zatem zgodnie z regułami wnioskowania *a minori ad maius*, jeżeli obecność tych elementów nie niweczy charakteru relacji między dzierżawcą a jej przedmiotem, oddziałując na rozstrzygnięcia fiskalne, to tym bardziej ta relacja zaistnieje w pozostałych przypadkach. Wyjaśnienie tej prawidłowości wymaga odniesienia się do doktryny cywilistycznej, w której wskazuje się na związek między posiadaniem a wydaniem rzeczy na podstawie umowy o czasowe korzystanie⁴⁷, przy czym nie sposób mówić w tym przypadku o posiadaniu samoistnym, ponieważ podmiot nie włada rzeczą jak właściciel, nie może bowiem rozporządzać przedmiotem dzierżawy⁴⁸, korzystając z nieruchomości w znaczeniu gospodarczym w stopniu zdecydowanie szerszym niż w przypadku ustanowienia służebności przesyłu. Przedstawiona konsekwencja fiskalna, ustanawiająca podatnikiem przedsiębiorstwo energetyczne, wynika bezpośrednio z treści art. 3 ust. 2 u.p.o.l., który warunkując, na kim ciąży obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, łączy rozstrzygnięcie przedmiotowej kwestii bezpośrednio z przesłanką „faktycznego posiadania” tych nieruchomości przez j.o. Lasów Państwowych. Jeżeli zatem nie sposób przypisać im tej właściwości, a przedmiot

⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2020 r., II FSK 2825/18, Lex nr 2785495; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 25 lipca 2018 r., I SA/Go 213/18, Lex nr 2531055.

⁴⁶ L. Etel, K. Teszner, *Problematyka opodatkowania gruntów leśnych pod napowietrznymi liniami energetycznymi. Glosa do wyroku NSA z dnia 14 listopada 2008 r., II FSK 1101/07*, „Finanse Komunalne” 2009, nr 9, s. 51–58.

⁴⁷ S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga II: Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 2001, s. 463.

⁴⁸ L. Etel, K. Teszner, op.cit., s. 51–58.

opodatkowania pozostaje niezmienny, wówczas nie można zastosować się do dyspozycji omawianego przepisu w kontekście osoby podatnika. WSA w Olsztynie, orzeczeniem z dnia 27 lutego 2008 r., skonstatował jednoznacznie, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości nie będzie ciążył na j.o. Lasów Państwowych, gdy te nie władają faktycznie nieruchomościami znajdującymi się w ich zarządzie (nie posiadają ich)⁴⁹. W zaistniałej sytuacji podatnika wyznacza treść art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., z którego wynika, że posiadacz (także zależny) nieruchomości będących własnością Skarbu Państwa jest podatnikiem, jeżeli takie posiadanie stanowi skutek umowy zawartej z właścicielem. Należy zauważyć, że prawodawca nie wymienił w tym przepisie oddzielnie jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych przez wzgląd na ich status organizacyjno-prawny, co nie oznacza jednakże, że nie można traktować jako podatników podmiotów⁵⁰ (przedsiębiorstw energetycznych), które podpisały umowę z Lasami Państwowymi, w tym przypadku bowiem posiadanie wynika z zawartych kontraktów⁵¹. W konsekwencji należy uznać, że art. 3 ust. 2 u.p.o.l. nie stanowi przepisu samodzielnie określającego podatnika, kiedy przedmiotem opodatkowania jest nieruchomość w zarządzie Lasów Państwowych, gdyż stwarza sytuację uzasadniającą ustalenie osoby podatnika poprzez odwołanie do drugiego z omawianych przepisów, czyniąc punktem odniesienia „faktyczne władanie” tymi nieruchomościami.

5. Fiskalne implikacje bezumownego używania gruntów znajdujących się w zarządzie Lasów Państwowych przez przedsiębiorstwo energetyczne

Obserwowanym w rzeczywistości gospodarczej sposobem inicjującym korzystanie przez przedsiębiorstwo z gruntów znajdujących się pod zarządem Lasów Państwowych pozostaje również korzystanie

⁴⁹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 lutego 2008 r., I SA/Ol 38/08, Lex nr 452912.

⁵⁰ B. Pahl, M. Radziłowicz, op.cit., s. 40–50.

⁵¹ Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2024 r., III FSK 551/22, Lex nr 3671289.

oparte na bezumownym użytkowaniu cudzej nieruchomości, czyli bez stosownego tytułu prawnego⁵², którego wyrazem byłyby opisane wyżej zjawiska. Z przedstawioną sytuacją mielibyśmy zatem do czynienia wówczas, gdy podmiot dalej zajmowałby nieruchomość mimo upływu oznaczonego czasu dzierżawy czy użytkowałby grunt bez ustanowienia służebności przesyłu. Taki stan rodzi pytania o implikacje fiskalne i czyni zasadną wątpliwość dotyczącą sposobu wskazania podatnika w świetle dyspozycji art. 3 ust. 2 u.p.o.l. Bezumowne użytkowanie przedmiotu opodatkowania zasadza się na posiadaniu, czyli faktycznym władztwie nad rzeczą⁵³, bez tytułu prawnego, z którego wynikałoby uprawnienie do władania przedmiotem posiadania⁵⁴. Nieujawnienie takiego stanu, co nie powinno budzić większych wątpliwości, oznacza z perspektywy wskazanego przepisu, że obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania będzie ciążył na j.o. Lasów Państwowych⁵⁵, gdyż nie doszło tu do zmiany stosunków prawnych, a zatem gruntami tymi bez wątpienia dalej władają te jednostki, podobnie jak w sytuacji, gdyby nikt z zewnątrz nie korzystał z gruntów leśnych. Rozumowanie to zdaje się kontekstowo potwierdzać orzeczenie NSA z dnia 1 marca 2017 r., stanowiące o odpowiedzialności za zaległości podatkowe w sytuacji bezumownego zajęcia gruntów przez podmiot wykonujący działalność gospodarczą⁵⁶, czyniące zobowiązanym podmiot zarządzający nieruchomością. Chociaż zaistniała sytuacja nie spotyka się z aprobatą prawodawcy, należy jednak wskazać, że nie zawsze będzie stanowiła wyraz złej intencji podmiotu naruszającego cudzą własność, ponieważ może też przybrać postać działania nieumyślnego. W przypadku bezumownego korzystania przedsiębiorstwo energetyczne występuje w stosunku do gruntu jako posiadacz samoistny, faktycznie władający nią jak właściciel

⁵² L. Jantowski, *Art. 224*, w: *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Lex 2025.

⁵³ B. Pahl, *op.cit.*

⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 14 maja 2025 r., Lex nr 3866693.

⁵⁵ P. Grzybowski, *Wpływ ustanowienia służebności przesyłu na podmiotowy zakres opodatkowania gruntów zarządzanych przez PGL Lasy Państwowe, zajętych pod napowietrzne linie elektroenergetyczne*, „Finanse Komunalne” 2017, nr 6, s. 44–55.

⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 1 marca 2017 r., II FSK 114/15, Lex nr 2247437.

(*corpus possessionis*), którego wola dysponowania nieruchomością dla siebie (*animus rem sibi habendi*)⁵⁷ objawia się pod postacią wznoszenia elementów infrastruktury przesyłowej w sposób odpowiadający w zwyczajnej sytuacji dyspozycjom właściciela⁵⁸. Zidentyfikowanie przedstawionego stanu otwiera możliwość dochodzenia wynagrodzenia za bezumowne korzystanie z nieruchomości od posiadacza samoistnego przez właściciela. Służy to przywróceniu równowagi ekonomicznej naruszonej przez bezprawną ingerencję w obszar własności⁵⁹, co może nastąpić, nawet jeżeli właściciel nie odniesie wskutek naruszenia istotnej szkody. Pomimo zatem, że stosownie do treści powyższych rozważań art. 3 ust. 2 u.p.o.l. wskazuje na j.o. Lasów Państwowych jako podatnika, otwiera to jednak możliwość uzyskania stosownej rekompensaty za poniesienie ekonomicznego ciężaru daniny jak w przypadku pozostałych tytułów używania przez przedsiębiorstwo energetyczne gruntów znajdujących się w zarządzie Lasów Państwowych.

Orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje na niezasadność dopuszczenia możliwości osiągnięcia korzyści z obejścia prawa, opierając stanowisko na alternatywie pod postacią chociażby oczekiwanej przez ustawodawcę umowy dzierżawy, prowadzącej w tym przypadku do przeniesienia obowiązku podatkowego w myśl art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. na przedsiębiorstwa energetyczne⁶⁰. Odmiennie należy podchodzić do sytuacji, w której wskazane bezumowne korzystanie z gruntów miałoby wymiar intencjonalny i służyłoby ściśle obejściu prawa podatkowego – w tym przypadku nieuregulowanie stosunku prawnego z podmiotem gospodarczym pozostałoby zorientowane na zachowanie statusu podatnika przez j.o. Lasów Państwowych. Zidentyfikowanie bezumownego użytkowania gruntów pod zarządem Lasów Państwowych każdorazowo wymaga uporządkowania takiej sytuacji

⁵⁷ T.A. Filipiak, *Art. 336 Kodeksu cywilnego*, w: *Kodeks cywilny. Komentarz. Własność i inne prawa rzeczowe*, red. A. Kidyba, Lex 2012.

⁵⁸ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2023 r., III FSK 318/22, Lex nr 3565585.

⁵⁹ W. Kowalski, *Bezumowne korzystanie z nieruchomości – jak dochodzić wynagrodzenia?*, <https://www.lex.pl/bezumowne-korzystanie-z-nieruchomosci-jak-dochodzic-wynagrodzenia,16253.html> (dostęp: 21.08.2025 r.).

⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 1 marca 2017 r., II FSK 114/15, Lex nr 2247437.

od strony prawnej, w tym określenia podatnika, do czego przyczynkiem będzie ustanowienie służebności przesyłu, ewentualnie zawarcie stosownej umowy dzierżawy.

6. Podsumowanie

Dyspozycja art. 3 ust. 2 u.p.o.l. wydaje się precyzyjnie określać podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, mianowicie czyni podatnikiem jednostki organizacyjne Lasów Państwowych. Przedstawiona jednak na tle artykułu charakterystyka poszczególnych tytułów do korzystania przez przedsiębiorstwo energetyczne z gruntów w zarządzie Lasów Państwowych wskazuje, że rozstrzygnięcie przedmiotowej kwestii nie pozostaje zagadnieniem tak jednoznacznym, jak sugerowałaby to językowa wykładnia przepisu, bez kontekstowego odniesienia do następstw, jakie wywołują opisane zdarzenia w kontekście relacji między ich przedmiotem (nieruchomościami w zarządzie) a jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych. Skrupulatna ocena konsekwencji pozwala bowiem ustalić, że nie zawsze fakt korzystania z gruntów Lasów Państwowych będzie implikował bezpośrednie zastosowanie wskazanego przepisu, ale niekiedy stworzy sytuację uzasadniającą ustalenie osoby podatnika przez odniesienie również do art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l., czyniąc właściwym punktem odniesienia kryterium „faktycznego władania” wskazanymi nieruchomościami. Rozwiązanie przedmiotowej kwestii wymaga przy tym kontekstowego odwołania do unormowań z zakresu prawa cywilnego, których właściwa interpretacja wyznaczy kierunki rozstrzygnięć na płaszczyźnie fiskalnej. Zasadne więc będzie stwierdzenie, że wykładnia prawa nie może pominąć analizy przepisów, które pozornie wydają się oczywiste, gdyż złożoność sytuacji, zwłaszcza w przypadku prawa podatkowego, może prowokować zaistnienie zdarzeń o nieprecyzyjnej ocenie prawnej.

STRESZCZENIE

Warunki określenia podatnika podatku od nieruchomości w kontekście tytułu do korzystania przez przedsiębiorstwo energetyczne z gruntów w zarządzie Lasów Państwowych

W artykule podjęto problematykę określenia podatnika podatku od nieruchomości w kontekście korzystania przez przedsiębiorstwa energetyczne z gruntów znajdujących się w zarządzie Lasów Państwowych. Zgodnie z art. 3 ust. 2 u.p.o.l. obowiązek podatkowy spoczywa na jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych. Autor wykazuje jednak, że językowa wykładnia tego przepisu nie zawsze pozwala na jednoznaczne rozstrzygnięcie, zwłaszcza gdy przedsiębiorstwo energetyczne korzysta z gruntów na podstawie różnych tytułów prawnych. Wnioski wskazują na potrzebę kontekstowego stosowania prawa podatkowego przy uwzględnieniu regulacji cywilnoprawnych, co pozwala uchwycić złożoność badanej problematyki i unikać uproszczonych interpretacji przepisów.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości; Lasy Państwowe; grunty leśne; służebność przesyłu; umowa dzierżawy

SUMMARY

Conditions for determining the real property taxpayer in the context of an energy company's title to use land managed by the State Forests

The article addresses the issue of identifying the taxpayer of the real estate tax in the context of energy companies' use of land managed by the State Forests. Pursuant to Article 3(2) of the Act on Local Taxes and Fees, the tax obligation rests with the organizational units of the State Forests. However, the author demonstrates that a purely linguistic interpretation of this provision does not always allow for an unambiguous resolution, particularly when an energy company uses land on the basis of different legal titles. The conclusions emphasize the need for a contextual application of tax law, taking into account civil law regulations, which makes it possible to capture the complexity of the examined issue and avoid overly simplified interpretations of the provisions.

Keywords: real estate tax; State Forests; forest land; transmission easement; lease agreement

BIBLIOGRAFIA

- Balwicka-Szczyrba M., w: *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Lex 2025.
- Borszowski P., w: *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, red. P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, Warszawa 2016.
- Dowgier R., Etel L., *Opodatkowanie lasów zajętych pod napowietrzne linie elektroenergetyczne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, nr 1.
- Etel L., Teszner K., *Problematyka opodatkowania gruntów leśnych pod napowietrznymi liniami energetycznymi. Glosa do wyroku NSA z dnia 14 listopada 2008 r., II FSK 1101/07*, „Finanse Komunalne” 2009, nr 9.
- Filipiak T.A., w: *Kodeks cywilny. Komentarz. Własność i inne prawa rzeczowe*, red. A. Kidyba, Lex 2012.
- Grzybowski P., *Wpływ ustanowienia służebności przesyłu na podmiotowy zakres opodatkowania gruntów zarządzanych przez PGL Lasy Państwowe, zajętych pod napowietrzne linie elektroenergetyczne*, „Finanse Komunalne” 2017, nr 6.
- Jantowski L., w: *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Lex 2025.
- Koszowski M., *Dwadzieścia osiem wykładów ze wstępu do prawoznawstwa*, Warszawa 2019.
- Lackoroński B., w: *Kodeks cywilny. Komentarz, t. 2: Własność i inne prawa rzeczowe. Ustawa o księgach wieczystych i hipotece (art. 2–22, 65–111(1)). Ustawa o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów*, red. K. Osajda, Warszawa 2017.
- Pahl B., *Posiadanie w konstrukcji prawnej podatków*, Lex 2023.
- Pahl B., Radziłowicz M., *Podmiotowość podatkowoprawna nadleśnictw w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2025, nr 1.
- Rudnicki S., *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga II: Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 2001.
- Sikorski G., w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, Warszawa 2019.
- Sylwestrzak A., w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Lex 2024.
- Teszner K., *Jak opodatkować grunt leśny pod liniami energetycznymi? – uwagi praktyczne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 11.
- Teszner K., *Opodatkowanie gruntu leśnego pod liniami energetycznymi będącego przedmiotem poddzierżawy*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 7–8.