



**Prezydent Miasta
Knurów**



Certyfikat
„Przejrzysta Polska”
2005



Miasto Przyjaciele
dla Biznesu
Newsweek



MECENAS POLSKIEJ EKOLOGII
Laurat Konkursu
„Gmina Przyjaciele
Środowisku”
1990 2000 2001

44-190 Knurów, ul. dr. Floriana Ogana 5, tel. (32) 235-10-17; sekretariat (32) 235-21-21; fax (32) 235-15-21; www.knurów.pl

FN.310.00007.2012

(Przebieg sprawy)

Knurów, dnia 08.11.2012r.

**Pani
Irena Lipowicz
Rzecznik Praw Obywatelskich
Aleja Solidarności 77
00-090 Warszawa**

dotyczy: rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych odnośnie podstawy
opodatkowania w podatku od nieruchomości

Prezydent Miasta Knurowa zwraca się z prośbą o rozważenie możliwości
złożenia wniosku do Naczelnego Sądu Administracyjnego w trybie art. 264 par 2
ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami
administracyjnymi w niżej opisanej sprawie.

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych, dotyczącego podstawy
opodatkowania podatkiem od nieruchomości w przypadku budowli i ich części
prowadzi do wniosku, że w ostatnim czasie występują rozbieżności w tym zakresie.
Dotyczą one przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,
zgodnie z którym:

*Podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych
z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 – wartość,
o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia
roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku,
niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie
zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano
ostatniego odpisu amortyzacyjnego.*

Wątpliwości i rozbieżności w orzecznictwie wywołuje sformułowanie użyte w przytoczonym przepisie: „wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych [...], stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji”. Zacytowany fragment przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych został zinterpretowany w orzecznictwie co najmniej na trzy sposoby.

1. Po pierwsze, prezentowana jest interpretacja, zgodnie z którą dla organu podatkowego w podatku od nieruchomości wiążąca jest wartość budowli (lub jej części) przyjęta przez podatnika na potrzeby amortyzacji w podatku dochodowym. Zgodnie z tym poglądem, organ podatkowy w podatku od nieruchomości nie może kwestionować i we własnym zakresie ustalać wartości budowli na potrzeby opodatkowania jej podatkiem od nieruchomości, nawet jeśli ustalona przez podatnika wartość tej budowli może budzić wątpliwości, co do jej zgodności z przepisami ustaw regulujących podatek dochodowy. Ten sposób interpretacji dominuje (a właściwie dominował do ubiegłego roku) w orzecznictwie sądów administracyjnych. Za taką wykładnią opowiedział się m. in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 16 lutego 2011 r. (I SA/Sz 816/10), czy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 23 lutego 2011 r. (I SA/Gl 619/10). Podobne stanowisko wyraził też Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy, który w wyroku z dnia 23 marca 2011 r. (I SA/Bd 80/11) dopuścił wyjątkowo możliwość ustalania wartości budowli na potrzeby podatku od nieruchomości w oparciu o opinię biegłego, w sytuacji, gdy organ podatkowy nie ma dostępu do ewidencji prowadzonej przez podatnika na potrzeby podatku od nieruchomości.

2. Drugi sposób wykładni art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nakazuje przyjmować, jako podstawę opodatkowania, wartość określoną zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych. Oznacza to, że organ podatkowy w podatku od nieruchomości może kontrolować, czy podatnik prawidłowo określił wartość początkową budowli. Jeśli okaże się, że wartość ta została określona z naruszeniem przepisów regulujących podatek dochodowy, istnieje podstawa do skorygowania tej wartości na potrzeby opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, niezależnie od tego, jaką wartość przyjął sam podatnik. Taki sposób wykładni przyjął np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia

6 sierpnia 2009 r. (I SA/OI 441/09) oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 2 marca 2009 r. (I SA/GI 967/08). Oba wyroki zostały uchylone przez Naczelny Sąd Administracyjny (wyrok z dnia 25 listopada 2010 r. – II FSK 1229/09 i wyrok z dnia 13 kwietnia 2011 r. – II FSK 2027/09). NSA stanął na stanowisku, że przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zakłada automatyczne przyjęcie do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości wartości amortyzacyjnej budowli przyjętej w podatku dochodowym. Szerzej poglądy wyrażone w przywołanych wyżej wyrokach WSA w Olsztynie i Gliwicach relacjonuje i poddaje (krytycznej) ocenie Wojciech Morawski w artykule „Szczęśliwy dla wszystkich koniec próby rewolucji” („Przegląd podatków lokalnych i finansów samorządowych” Nr 1, styczeń 2012 r.).

3. W ostatnim czasie - w sprawach dotyczących opodatkowania budowli znajdujących się pod ziemią w kopalniach - w orzecznictwie pojawił się trzeci sposób interpretacji omawianego przepisu. Wynika on z poglądu, zgodnie z którym w przypadku podziemnych budowli podlegających amortyzacji w podatku dochodowym, ich wartość na potrzeby podatku od nieruchomości winna zostać pomniejszona o koszty drażenia podziemnych wyrobisk górniczych, w których się znajdują (choć koszty te stanowią część wartości początkowej środka trwałego podlegającej amortyzacji w podatku dochodowym).

Zgodnie z tym poglądem – podatnik powinien we własnym zakresie prowadzić dwie odrębne ewidencje wartości budowli: jedną na potrzeby podatku dochodowego, drugą na potrzeby podatku od nieruchomości. Przykładem orzeczenia, w którym zaprezentowano taki pogląd jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 25 kwietnia 2012 r. (I SA/GI 1078/11), w którego uzasadnieniu Sąd ten napisał m. in.: *Sąd nie uznaje za uzasadniony pogląd strony skarżącej co do braku obowiązku prowadzenia odrębnej dokumentacji z wyszczególnieniem urządzeń infrastruktury górniczej umiejscowionych wewnątrz wyrobiska. Skoro bowiem na podatniku ciąży obowiązek prawidłowego określenia wartości budowli podlegających opodatkowaniu, to tym samym – dla potrzeb wymiaru podatku od nieruchomości – musi on dysponować wiedzą w tym zakresie bądź dokumentując określone zdarzenie gospodarcze bądź korzystając ze stosownych opinii. Fakt prowadzenia ksiąg podatkowych niezbędnych dla potrzeb podatku dochodowego nie*

przekreśla tego obowiązku w sytuacji, gdy wartości wynikające z tych ksiąg, zdaniem podatnika nie mogą stanowić i nie stanowią o wartości danej budowli, oraz gdy przedmiot będący, w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jako całość środkiem trwałym, nie stanowi przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zaś przedmiot taki stanowią jego elementy. Prowadzenie ewidencji środków trwałych oraz ujmowane w tej ewidencji wartości dla celów podatku dochodowego nie wyłącza obowiązków nałożonych na podatnika przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Stanowisko powyższe znajduje potwierdzenie w najnowszym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zapoczątkowanym wyrokiem z dnia 31 lipca 2012 r. (II FSK 1003/12), które jest kontynuowane w kolejnych orzeczeniach. W ostatnim opublikowanym wyroku z dnia 13 września 2012 r. (II FSK 1048/12) NSA stwierdził m. in.: *Dlatego zgodzić się trzeba ze stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, że wartość poszczególnych budowli i urządzeń podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie może być ustalana wyłącznie na podstawie ewidencji środków trwałych i zapisów księgowych. Fakt zaklasyfikowania wyrobiska górniczego, jako obiektów i urządzeń do budowli dla górnictwa i kopalnictwa według Klasyfikacji Środków Trwałych, nie jest wystarczający do tego by uznać je, na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 16g ust. 1 pkt 3 oraz art. 16g ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w całości za przedmiot opodatkowania, a ich wartość zaliczyć do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.*

Z powyższego wynika, że zarówno wojewódzkie sądy administracyjne, jak i Naczelny Sąd Administracyjny nie prezentują jednolitego stanowiska co do wykładni art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. O ile do roku 2011 r. NSA stanowczo prezentował pogląd o związaniu gminnego organu podatkowego wartością amortyzacyjną budowli, o tyle przywołane w pkt 3 wyroki z bieżącego roku oparte są na zupełnie przeciwnej tezie. Zdaniem NSA, jak i Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, w przypadku opodatkowania budowli znajdujących się pod ziemią, organ podatkowy nie może opierać się na amortyzacyjnej

(początkowej) wartości tych budowli nawet w przypadku gdy podatnik nie podaje żadnej innej wartości, jako podstawy ich opodatkowania.

Zdaniem Prezydenta Miasta Knurów, wskazane wyżej rozbieżności wynikają co najmniej z dwóch przyczyn:

W pierwszej kolejności istotny wpływ na sposób orzekania ma fakt, iż w ubiegłym roku kwestią opodatkowania budowli znajdujących się pod ziemią zajął się Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09) Trybunał uznał, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Na uwagę zasługuje fakt, iż Trybunał Konstytucyjny zajmował się jedynie przepisami dotyczącymi przedmiotu opodatkowania, a nie podstawy opodatkowania. Mimo tego, sądy administracyjne, powołując się na pogląd wyrażony przez Trybunał Konstytucyjny, formułują powołane wyżej, poglądy odnośnie sposobu interpretacji art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczącego podstawy opodatkowania. Trzeba podkreślić, że skoro przepis ten nie był przedmiotem oceny przez Trybunał Konstytucyjny, to brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia, aby sądy administracyjne odstępowały od dotychczasowego, jednolitego sposobu jego wykładni.

Po drugie należy podkreślić, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego został ogłoszony w sytuacji gdy postępowania podatkowe, co do których obecnie zapadają orzeczenia sądów administracyjnych (kasujące orzeczenia SKO utrzymujące w mocy wcześniej wydane decyzje podatkowe) zostały zakończone. Należy więc zadać pytanie, w jakim kierunku oraz jak dogłębnie i szczegółowo został w tych postępowaniach ustalony stan faktyczny sprawy. Trzeba bowiem uwzględnić, że Trybunał Konstytucyjny zaprezentował 3 różne sposoby rozumienia pojęcia „wyrobisko górnicze”, niewystępujące wcześniej w języku prawniczym. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego jest wyrokiem interpretacyjnym – zdaniem Trybunału

możliwe jest opodatkowanie jedynie wyrobiska w znaczeniu technicznym, a nie jest możliwe opodatkowanie wyrobiska w znaczeniu kompleksowym. Analiza uzasadnienia wyroku Trybunału nie daje jednak podstaw do twierdzenia, iż pod ziemią nie może znajdować się taki obiekt, który nie mieści się w żadnej z 3 kategorii „wyrobisk górniczych” dostrzeżonych przez Trybunał Konstytucyjny. Z uzasadnienia wyroku nie wynika, że zastosowany przez Trybunał Konstytucyjny podział obejmuje swoim zakresem 100% przestrzeni i majątku należącego do podatników podatku od nieruchomości, będących kopalniami. Tak więc nie jest wykluczone, że pod ziemią – oprócz trzech wymienionych przez Trybunał Konstytucyjny rodzajów wyrobisk – występują inne jeszcze obiekty, które nie są wyrobiskiem w znaczeniu kompleksowym, a które stanowią jeden z rodzajów budowli wymienionych w przepisach Prawa budowlanego.

Niezależnie jednak od wskazanych wyżej przyczyn, zmiany podejścia do interpretacji art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy – w ocenie Prezydenta Miasta Knurów – ocenić je negatywnie. Trybunał Konstytucyjny nie zajmował się bowiem przepisami dotyczącymi określania wartości budowli, a jedynie przepisami regulującymi przedmiot opodatkowania. Nie ma więc obecnie żadnych podstaw, aby ugruntowany i powszechnie akceptowany sposób interpretacji wspomnianego przepisu miał ulec zmianie. Gdyby wartość budowli podziemnych na potrzeby podatku od nieruchomości miała być ustalana w sposób inny niż w podatku dochodowym, konieczna byłaby zmiana przepisów w tym zakresie. Obecnie pogląd, zgodnie z którym podatnik ma prowadzić dwie odrębne ewidencje na potrzeby dwóch podatków nie ma żadnej podstawy prawnej. Przytoczone wyżej wyroki WSA i NSA z bieżącego roku nie wskazują takiej podstawy. W tym stanie rzeczy kwestia ta winna zostać oceniona przez Naczelną Sąd Administracyjny w poszerzonym składzie.

PREZYDENT MIASTA

Adam Rams
Adam Rams

6

Naczelnik Wydziału Finansów
Aleksandra Polywka

RADCA PRAWNY
Rafał Wróbel
(KT 2139)