
SKUTKI CZYNNOŚCI PRAWNYCH OBNIŻAJĄCYCH OPODATKOWANIE BUDOWLI PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI

AGNIESZKA KAPUŚCIŃSKA*

SPIS TREŚCI

Wstęp	1
Ocena skutków podatkowych umowy sprzedaży części budowli i oddania jej w leasing zwrotny.....	6
Wystąpienie do sądu powszechnego a bieg terminu przedawnienia	8
Możliwość opodatkowania części budowli w sytuacji, gdy części te należą do różnych właścicieli	9
Dowody, na podstawie których można określić wartość budowli	12
Przyczyny stosowania działań skutkujących obniżeniem wysokości podatku od nieruchomości	13

WSTĘP

Prezentowane w artykule zagadnienie pokazuje, że nie zawsze przedmiot jak i podmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest tak jednoznaczny do ustalenia, jak oczekivaliby tego zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe. Kreatywność działań mających na celu obniżenie podatków wskazuje na słabość i braki legislacyjne ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹ – których naprawa często cedowana jest na sądy administracyjne wydające liczne orzeczenia. Stabilny poziom wpływów z podatku od nieruchomości zasilającego budżety gmin – może być zagwarantowany z jednej strony klarownymi przepisami podatkowymi poprzez

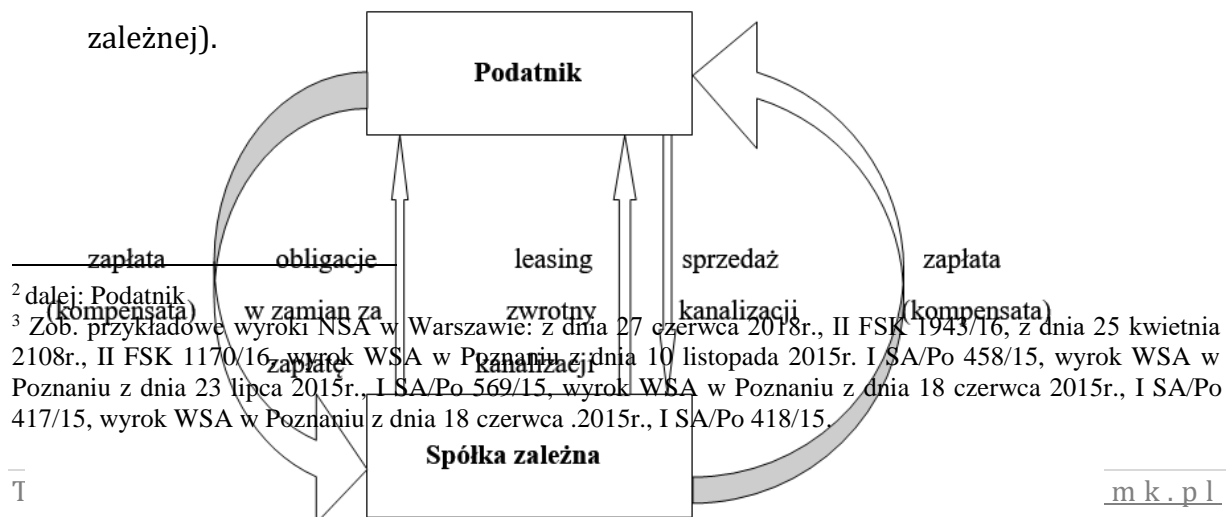
* specjalistka ds. podatków w Kancelarii Doradztwa Podatkowego w Katowicach, były pracownik Krajowej Administracji Skarbowej, e-mail: doradca@kancelaria-so.pl.

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j.: Dz.U. z 2018., poz. 1445 z późn. zm.), dalej: u.p.o.l.

jednoznaczne określenie elementów opodatkowania, z drugiej strony - wykwalifikowaną kadrą organów podatkowych posiadającą wiedzę i doświadczenie w dokonywaniu wymiaru podatków i ich egzekwowaniu. Niejednokrotnie, na skutek działań optymalizacyjnych prowadzonych w przedsiębiorstwach mających zasięg ogólnopolski - małe gminy były zmuszone zrezygnować z walki o wpływy z tytułu podatku od nieruchomości z uwagi na skomplikowany stopień spraw oraz wysokie koszty obsługi postępowań podatkowych.

W niniejszym artykule przybliżony zostanie stan faktyczny, w którym Spółka² posiadająca infrastrukturę w gminach na terenie całej Polski - za pomocą czynności prawnych zmierzających do obniżenia podstawy opodatkowania na przestrzeni lat obniżała deklarowane wysokości zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości począwszy od 2009 roku. Dopiero w toku postępowania kontrolnego prowadzonego w 2014r. przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie³ ustalono, że przyczyną zmniejszenia deklarowanych wysokości zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości było zawarcie przez Podatnika w 2009 roku dwóch transakcji z utworzoną, powiązaną w 99,99 %, spółką zależną: tj.:

- 1) umowy sprzedaży oraz leasingu zwrotnego, na podstawie której Podatnik sprzedał swoją infrastrukturę telekomunikacyjną (kanalizację bez poprowadzonych w niej kabli) za cenę w wysokości ok. 5 mld zł, tj. niższą niż jej wartość początkowa (tj. uwzględniając dotychczasowe zużycie) i jednocześnie wziął tą infrastrukturę od kupującego w leasing zwrotny,
- 2) jednocześnie strony zawarły umowę programu emisji obligacji, na podstawie której spółka zależna (będąca nabywcą kanalizacji) wyemitowała obligacje, które zobowiązał się wykupić Podatnik jako Inwestor - co oznaczało, że sprzedający infrastrukturę w rzeczywistości sfinansował zakup nabywcy (swojej spółce zależnej).



Schemat transakcji: Opracowanie własne⁴.

Podjęcie opisanych czynności prawnych spowodowało u Podatnika zmniejszenie zobowiązań podatkowych w wielu gminach w latach 2009-2010 - z uwagi na to, że Podatnik przestał być właścicielem kanalizacji, w związku z czym nie deklarował jej jako budowli do opodatkowania, a linie kablowe, które pozostały własnością Podatnika - ułożone w kanalizacji, należące już do innego podmiotu - w ocenie Podatnika nie spełniały już definicji budowli, a więc również nie zostały zadeklarowane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Niemniej jednak Podatnik nadal wykorzystywał całość budowli w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Dodatkowym skutkiem optymalizacyjnym polegającym na rozdzieleniu praw właścicielskich kanalizacji było zadeklarowanie przez nowy podmiot, tj. spółkę zależną, kanalizacji do opodatkowania według, obniżonej wartości, tj. wartości netto uwzględniającej zużycie (tj. wartości początkowej kanalizacji uwidocznionej w księgach rachunkowych sprzedającego pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne) - co efektywnie zmniejszyło obciążenia podatkowe w ramach powiązanych spółek - a przy tym wpłynęło do budżetów gmin w całej Polsce.

Na podstawie dodatkowo zawartej umowy programu emisji obligacji Podatnik jako Inwestor zobowiązał się wykupić obligacje wyemitowane przez spółkę zależną (będącą nabywcą kanalizacji). Ustalony przez strony sposób finansowania transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego faktycznie doprowadził do tego, że to Podatnik sfinansował spółce zależnej zakup kanalizacji i w rzeczywistości poniósł ciężar

⁴ Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 20 lipca 2018r., II FSK 2038/16, z dnia 27 lutego 2018r., II FSK 389/16, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 listopada 2015r. I SA/Po 458/15, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2015r. I SA/Po 569/15, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 czerwca 2015r. I SA/Po 417/15, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 czerwca 2015r. I SA/Po 418/15.

finansowy transakcji - co oznaczało, że umowa odbiegła od zamierzonego celu gospodarczego.

Przedstawiony powyżej problem przewijał się w wielu sprawach związanych ze skargami wnoszonymi do różnych Wojewódzkich Sądów Administracyjnych na rozstrzygnięcia organów podatkowych w analogicznych sprawach związanych ze skutkami przedmiotowej umowy z dnia 31 stycznia 2009r. sprzedaży kanalizacji i leasingu zwrotnego z powiązaną spółką zależną⁵.

W sprawach Podatnika zapadają różne rozstrzygnięcia, co ma związek z jednej strony z różną wykładnią przepisów prawnych dotyczących opodatkowania części budowli, z drugiej strony - różną oceną skutków podatkowych umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego bądź brakiem oceny tych skutków w wydanych decyzjach organów podatkowych⁶.

Pomimo przekazania przez organ skarbowy w 2014 roku wyniku kontroli⁷, w którym dokładnie przedstawiono zawarcie wyżej opisanych czynności prawnych, w wielu przypadkach organy podatkowe (wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast) nie potrafiły poradzić sobie z wydawaniem prawidłowych decyzji. Przyczynami uchyleń decyzji organów podatkowych przez sądy administracyjne były błędy proceduralne oraz lakoniczne uzasadnienia decyzji⁸, które nie zawierały wniosków przedstawionych w wyniku kontroli. Tylko w nielicznych sprawach organy podatkowe wystąpiły do sądu powszechnego o ustalenie stosunku prawnego wynikającego z umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego⁹.

⁵ wyrok NSA w Warszawie z dnia 18 lipca 2018r., II FSK 1815/16.

⁶ por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 stycznia 2015r., I SA/Bd 1173/14 i wyrok NSA w Warszawie z 20 lipca 2018r., II FSK 2038/16; wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 listopada 2015r., I SA/Kr 1537/15 i wyrok NSA w Warszawie z 25 kwietnia 2018r., II FSK 1801/16; wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 kwietnia 2015 r., I SA/Kr 242/15 i wyrok NSA w Warszawie z 19 grudnia 2017 r., II FSK 3362/15.

⁷ zob. wyroki NSA w Warszawie: z dnia 27 czerwca 2018r., II FSK 1943/16, z dnia 25 kwietnia 2018r., II FSK 1770/16, z dnia 25 kwietnia 2018r., II FSK 1874/16, z dnia 04 października 2018r., II FSK 2266/16.

⁸ por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 listopada 2015 r., I SA/Kr 1537/15 oraz wyrok NSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2018r., II FSK 1170/16; wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 stycznia 2016 r., I SA/Kr 1632/15 oraz wyrok NSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2018r., II FSK 1874/16; wyrok NSA w Warszawie z dnia 06 marca 2018r., II FSK 557/16.

⁹ w sprawie rozpatrywanej w wyroku NSA w Warszawie z 12 lipca 2018 r., II FSK 1856/16 - organ odwoławczy wskazał 4 gminy, gdzie organy I instancji wystąpiły do sądu powszechnego - jednak, jak wskazał Sąd, okoliczność ta nie powoduje zawieszenia biegu terminu w pozostałych sprawach, w których organy podatkowe nie wystąpiły o ustalenie stosunku prawnego - co oznacza, że w wielu gminach zobowiązania podatkowe za 2009 i 2010 uległy przedawnieniu.

Dopiero od lipca 2010 roku - w związku ze zmianą przepisów Prawa budowlanego¹⁰ poprzez dodanie w art. 3 punktu 3a)¹¹ dotyczącego definicji obiektu liniowego (będącego rodzajem budowli) - podatnicy podatku od nieruchomości nie mają już obowiązku uwzględniać w podstawie opodatkowania wartości kabli poprowadzonych w środku kanalizacji. Rządowy projekt ustawy przewidywał, że budowlę stanowi kanalizacja teletechniczna wraz z ułożonymi w niej liniami kablowymi. Natomiast w procesie legislacyjnym, na etapie prac w podkomisji, zapis ten został usunięty, pozostawiając definicję, zgodnie z którą obiekt liniowy stanowi m.in. „kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego”. W związku z tym, po nowelizacji przepisów, wartość kabli ułożonych w kanalizacji kablowej nie wpływa od 17 lipca 2010r. na wysokość podatku od nieruchomości. Obecnie opodatkowaniu podlega wyłącznie kanalizacja, w której poprowadzone zostały kable.

Pomimo, że aktualnie opodatkowaniu podlega wyłącznie kanalizacja kablowa - to na uwagę zasługuje fakt, że prezentowana sprawa przyczyniła się do rozpatrzenia przez sądy administracyjne dwóch kwestii:

- 1) czy możliwym jest na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaingerowanie (na płaszczyźnie podatkowej) w dokonane przez spółki czynności prawne celem ustalenia: kto jest podatnikiem podatku od kanalizacji kablowej oraz od jakiej wartości kanalizacji powinien być naliczony podatek? Jeżeli podatnikiem jest nabywca (tj. spółka zależna) to wysokość podatku powinna być liczona od wartości zakupionej kanalizacji - tj. ceny sprzedaży wynikającej z umowy sprzedaży - czyli niższej, bowiem uwzględniającej zużycie. Jeżeli podatnikiem w dalszym ciągu jest spółka sprzedająca, to podatek od nieruchomości liczony jest od wyższej wartości - tj. wartości początkowej przyjętej do ewidencji środków trwałych u spółki sprzedającej.
- 2) czy możliwe jest opodatkowanie części budowli (tj. osobno kanalizacji i osobno opodatkowanie kabli w nich poprowadzonych) - w sytuacji, gdy każda z tych części pozostaje własnością dwóch różnych spółek? Zdaniem Podatnika, żadna z tych

¹⁰ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz.U. z 2018r., poz. 1202 z późn. zm.), dalej jako: u.p.b.

¹¹ Ustawa z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz.U. z 2010r., Nr 106, poz. 675).

części nie stanowi samodzielnej budowli, co oznacza, że żadna z nich nie może być przedmiotem opodatkowania, gdyż należą do różnych właścicieli.

Ocena skutków podatkowych umowy sprzedaży części budowli i oddania jej w leasing zwrotny

Jak już wspomniano, stanowisko sądów administracyjnych co do skutków podatkowych zawartych umów sprzedaży i leasingu zwrotnego było niejednolite. Część składów sędziowskich orzekała, że w toku przeprowadzonych postępowań podatkowych organy podatkowe nie miały w pełni podstaw do zastosowania art. 199a Ordynacji podatkowej¹². Jednak niektóre sądy administracyjne - nawet w przypadku odstąpienia przez organy podatkowe od zastosowania art. 199a O.p. - z powodu braku oceny skutków umów, uchylały decyzje organów podatkowych¹³.

Przypomnieć należy, że w stanie prawnym obowiązującym w dniu wydania decyzji organów podatkowych (najczęściej w 2014 i 2015 roku) obowiązywał nadal przepis art. 199a O.p.¹⁴, zgodnie z którym organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności¹⁵. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej¹⁶.

Jak wyżej wspomniano, tylko niektóre z organów podatkowych dokonały oceny umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego, stwierdzając, że pod pozorem dokonania omawianej czynności prawnej (tj. umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego) – strony nie miały zamiaru zawarcia takiej umowy, wobec powyższego umowy te nie wywołały skutków podatkowych. W części rozstrzygnięć organów podatkowych stwierdzono, że ukrytą czynnością prawną nie było dokonanie jakiegokolwiek sprzedaży, bowiem

¹² por. przykładowy wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 listopada 2015 r., I SA/Po 458/15, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2015 r., I SA/Po 569/15, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 czerwca 2015 r., I SA/Po 417/15, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 czerwca 2015 r., I SA/Po 418/15.

¹³ por. przykładowy wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 stycznia 2015 r., I SA/Bd 1173/14, wyrok NSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2018r., II FSK 1170/16.

¹⁴ od 2016 roku, oprócz omawianego przepisu, obowiązuje klauzula obejścia prawa (art. 119a i następne Ordynacji podatkowej) – jednak nie jest wiadome, w jaki sposób klauzula ta będzie wykorzystywana przez organy podatkowe.

¹⁵ Zob. art. 199a § 1 O.p.

¹⁶ Zob. art. 199a § 2 O.p.

sprzedający sfinansował zakup kupującemu. Pomimo, że sprzedawca zobowiązał się przenieść własność przedmiotu umowy na nabywcę, nabywca nie miał zamiaru dokonać zapłaty, dlatego, że drugą odrębną umową programu emisji obligacji, zawartą w tym samym dniu - sprzedający zobowiązał się do sfinansowania nabywcy zakupu przedmiotowej infrastruktury. Ukrytym celem zawarcia powyższych umów - do czego przyznał się sam Podatnik - była wyłącznie zmiana właściciela części infrastruktury (tj. kanalizacji kablowej bez prowadzonych w niej kabli) tak aby całość infrastruktury posiadało dwóch właścicieli i aby w ten sposób nie można było jednoznacznie określić podatnika podatku od nieruchomości.

Organy podatkowe w tych sprawach orzekły, że ze zgromadzonych dowodów wynika jednoznacznie, że zawarcie łączne powyższych umów było czynnościami pozornymi - strony umowy nie miały zamiaru zawierać umów sprzedaży, a nabywca w ogóle nie zamierzał wykładać na tą operację gospodarczą swoich środków finansowych, co więcej nawet takimi środkami finansowymi nie dysponował – tylko sięgnął po środki pieniężne do sprzedawcy, a sprzedający zgodził się je zapłacić. Na podstawie art. 199a § 1 i 2 O.p. organ podatkowy wywiódł skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej, tj. że strony nie dokonały sprzedaży infrastruktury, a zatem pod względem podatkowym podatnikiem w dalszym ciągu powinien być sprzedawca infrastruktury, tj. Podatnik.

Z uwagi na to, że przy dokonaniu wykładni oświadczeń woli stron czynności prawnej i ustaleniu jej rzeczywistej treści - zgromadzony materiał dowodowy nie pozostawiał wątpliwości co do nieistnienia stosunku prawnego, z którym związane są skutki podatkowe – nie było konieczności kwestionowania sądownie istnienia stosunku prawnego pod względem prawnym. Wobec tego w części spraw¹⁷ organy podatkowe pominęły zastosowanie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, bowiem, jak wskazuje doktryna, brak wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, zwalnia organ podatkowy od obowiązku wystąpienia do sądu powszechnego¹⁸.

Jednak istotnym mankamentem zebranego materiału dowodowego był brak przesłuchania stron w toku postępowania kontrolnego - na co zwrócił uwagę WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 10 listopada 2015 r., I SA/Po 458/15. Brak przeprowadzenia tego dowodu w istotny sposób osłabiało podstawy zastosowania art. 199a O.p. Jak

¹⁷ tylko nieliczne organy podatkowe wystąpiły do sądów powszechnych o ustalenie istnienia stosunku prawnego.

¹⁸ P. Pietrasz: *Komentarz do art. 199a ustawy - Ordynacja podatkowa*, 2013, Lex/el.

wskazał Sąd, "konieczne jest również zbadanie zamiaru i celu stron, a także kontekstu faktycznego, w jakim umowę uzgadniano i zawierano. Nie można tego uczynić bez przesłuchania stron bezpośrednio zainteresowanych, ewentualnie przy uwzględnieniu okoliczności przedmiotowych. W zakresie dotyczącym wykładni umów (oświadczeń woli) o tym, jaki zamiar lub cel przyświecał stronom, dowiadujemy się badając przebieg i treść czynności poprzedzających zawarcie umowy, zwłaszcza rokowania i wstępne uzgodnienia; oparcie się zatem na samych sformułowania umowy nie wystarczy. Organ podatkowy, nie dopuszczając dowodu z przesłuchania stron kwestionowanego stosunku cywilnoprawnego, naraża się na zarzut niekompletności zgromadzonego materiału dowodowego".

Wystąpienie do sądu powszechnego a bieg terminu przedawnienia

Z uwagi na to, że wynik kontroli został przekazany organom podatkowym w 2014 roku – a więc krótko przed upływem terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych za 2009 i 2010 rok – materiał dowodowy nie mógł być uzupełniony w toku ponownej kontroli o stosowne przesłuchania członków zarządu obu spółek¹⁹.

Celem dopełnienia warunków art. 199a Ordynacji podatkowej niektóre organy podatkowe wytoczyły powództwa o ustalenie stosunku prawnego, którego podstawę stanowiła umowa sprzedaży i leasingu zwrotnego z dnia 31 stycznia 2009r. Fakt ten był wykorzystywany przez organy podatkowe przy określeniu biegu terminu przedawnienia. Jednak pozostałe organy podatkowe, które nie wniosły przedmiotowego wniosku, tego faktu nie mogły podnosić jako przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, bowiem inicjatorem tego postępowania były inne organy podatkowe²⁰.

Jak wskazał WSA w Łodzi w wyroku z 31.03.2016r. - "okoliczność, że inne organy podatkowe wystąpiły z żądaniem ustalenia stosunku prawnego wynikającego z umowy sprzedaży i leasingu zwrotnego z dnia 31 stycznia 2009 r., zawartej przez skarżącą, nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia zobowiązania należącego do przedmiotu

¹⁹ Z uwagi na upływ terminu przedawnienia, wiele decyzji zostało uchylonych w związku z brakiem doręczenia decyzji organu II instancji przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (przykładowy wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 grudnia 2018 r., I SA/Rz 1087/18, wyrok NSA w Warszawie z dnia 22 sierpnia 2018r., II FSK 2323/16.

²⁰por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 lipca 2018r., II FSK 2006/16.

omawianej sprawy"²¹. Z kolei NSA w Warszawie w wyroku z dnia 12.07.2018r. stwierdził, że "wniesienie pozwów przez inne organy podatkowe niż beneficjent podatku od nieruchomości (organ pierwszej instancji) nie stanowi przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 3 O.p. Wyroki zapadłe w postępowaniach wszczętych przez inne organy podatkowe, pomimo tożsamości przedmiotowej, nie będą korzystały z rozszerzonej prawomocności i nie będą wiążące" dla pozostałych organów podatkowych²².

Możliwość opodatkowania części budowli w sytuacji, gdy części te należą do różnych właścicieli

W związku ze stanowiskiem większości sądów administracyjnych w zakresie niespełnienia przesłanek przez organy podatkowe do zastosowania art. 199a O.p. - w wielu sprawach samorządowe kolegia odwoławcze, z ostrożności procesowej, wydawały decyzje reformatoryjne, uchylające decyzje organów I instancji w części dotyczącej oceny przedstawionej wyżej umowy sprzedaży kanalizacji i leasingu zwrotnego. Wobec tego do rozstrzygnięcia przez sądy administracyjne pozostał spór w kwestii ustalenia, czy w stanie prawnym obowiązującym w 2009 i 2010 r. linie kablowe ułożone w kanalizacji kablowej, której prawo własności przeszło na inny podmiot (tj. na spółkę zależną), podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości²³, a jeśli tak, to według jakich zasad? Gdy części składowe budowli (tj. kanalizacja i linie kablowe) należą do dwóch różnych właścicieli - czy w takich okolicznościach występuje dwóch podatników? Jaką wartość należy przyjąć do opodatkowania, gdy podatnik przedstawia niejednoznaczne informacje, a w szczególności - czy jako podstawa określenia wartości mogą stanowić złożone przez podatnika deklaracje podatkowe za wcześniejsze lata podatkowe, w których została określona wartość linii kablowych?²⁴

²¹ wyrok WSA w Łodzi z dnia 31 marca 2016 r., I SA/Łd 1335/15.

²² wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 lipca 2018 r., II FSK 1856/16.

²³ por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 listopada 2015 r., I SA/Kr 1537/15 oraz wyrok NSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2018 r., II FSK 1170/16.

²⁴ przykładowe wyroki NSA w Warszawie: z dnia 11 kwietnia 2018 r., II FSK 905/16, z dnia 27 lutego 2018 r., II FSK 389/16, z dnia 24 maja 2018 r., II FSK 1245/16, z dnia 05 lipca 2018 r., II FSK 2348/16, z dnia 16 maja 2018 r., II FSK 1814/16, z dnia 01 marca 2018 r., II FSK 480/16.

W tym zakresie w orzecznictwie niegdyś zarysowała się rozbieżność i prezentowane były dwa różne stanowiska²⁵. Problem ten począwszy od wyroku NSA z dnia 14 czerwca 2016 r., II FSK 2651/15, traktowany jest jednolicie w orzecznictwie sądów administracyjnych²⁶. W najnowszych wyrokach Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie²⁷ prezentował pogląd, że "bez wpływu na rozstrzygnięcie pozostawała okoliczność, że nastąpiła zmiana właściciela jednego z elementów budowli. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają bowiem także części budowli związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.), a obowiązek podatkowy ciąży na właścicielu tejże części budowli (art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.). Linie kablowe pozostały nadal własnością Spółki, natomiast właścicielem kanalizacji, przez którą przebiegały te linie, był inny podmiot. Istotne jest to, że nie przestała istnieć całość techniczno-użytkowa pomiędzy wspomnianymi liniami kablowymi a kanalizacją kablową, w której zostały umieszczone, a zatem ta część budowli (linie kablowe) podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Tym samym organy podatkowe miały podstawy do objęcia opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości linii kablowych należących do Spółki w sytuacji, gdy kanalizacja kablowa, w której linie te są położone, znajduje się w rękach innego właściciela".

Powołując się na przepis art. 2 u.p.o.l. określający przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, definicję "budowli" zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz stanowiący odesłanie art. 3 pkt 3 u.p.b., a także dyrektywy interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego zawarte w wyroku z dnia 13 września 2011r.²⁸ - NSA w Warszawie stwierdził, że sieć techniczna stanowi budowlę i jako całość techniczno-użytkowa, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, z uwzględnieniem każdego z jej elementów. Jeżeli zatem kable są położone w kanalizacji kablowej, wówczas oba te elementy tworzą jedną całość techniczno-użytkową, a tym samym stanowią jedną budowlę. Sama kanalizacja kablowa, bez wypełnienia jej kablami, nie

²⁵ por. wyroki NSA w Warszawie: z dnia 19 grudnia 2017 r., II FSK 3362/15, z dnia 01 lutego 2018 r., II FSK 150/16.

²⁶ wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 maja 2018 r., II FSK 1379/16.

²⁷ przykładowe wyroki NSA w Warszawie: z dnia 19 grudnia 2017 r., II FSK 3362/15, z dnia 01 lutego 2018 r., II FSK 150/16, z dnia 02 lutego 2018 r., II FSK 148/16, z dnia 02 lutego 2018 r., II FSK 149/16, z dnia 27 lutego 2018 r., II FSK 389/16, z dnia 07 marca 2018 r., II FSK 680/16, z dnia 16 maja 2018 r. II FSK 1814/16, z dnia 27 czerwca 2018 r., II FSK 1943/16, z dnia 05 lipca 2018 r., II FSK 2347/16, z dnia 13 lipca 2018 r., II FSK 2069/16, z dnia 26 lipca 2018 r., II FSK 2006/16, z dnia 04 października 2018 r., II FSK 2266/16, z dnia 05 października 2018 r., II FSK 2565/16, z dnia 10 października 2018 r., II FSK 2478/16, z dnia 10 października 2018 r., II FSK 2479/16, z dnia 10 października 2018 r., II FSK 2435/16, z dnia 25 października 2018 r., II FSK 3038/16, z dnia 25 października 2018 r., II FSK 2997/16, z dnia 20 listopada 2018 r. II FSK 2589/16.

²⁸ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09

mogłaby bowiem służyć celowi świadczenia usług przez Podatnika. Ta złożona z kanalizacji kablowej i kabli wraz z urządzeniami i instalacjami budowla stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jeżeli jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zdaniem NSA w Warszawie, "trafność takiego stanowiska potwierdza także nowelizacja dokonana w lipcu 2010 roku ustawy - Prawo budowlane (...). Zmiana przepisów polegała na dodaniu do art. 3 ust. 3 u.p.b. punktu 3a. Przepis ten wprowadził i zdefiniował pojęcie obiektu liniowego, wskazując, że budowlą jest kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części, ani urządzenia budowlanego. Skoro, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to biorąc pod uwagę, że linia kablowa umieszczona w kanalizacji kablowej nie jest ani obiektem budowlanym lub jego częścią, ani urządzeniem budowlanym, linia taka po dniu wejścia w życie omawianej nowelizacji nie stanowi już przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Skoro dopiero w ramach nowelizacji ustawy - Prawo budowlane, ustawodawca uznał, że budowlą jest sama kanalizacja kablowa, bez zainstalowanych w niej kabli (...), to w stanie prawnym obowiązującym przed zmianą przepisów, tj. do lipca 2010r., sieć telekomunikacyjna odpowiadała zakresowi pojęcia budowli na gruncie Prawa budowlanego, a w konsekwencji i przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych"²⁹.

Co istotne, NSA w Warszawie wskazał, że "w przepisach prawa podatkowego brak jest też zastrzeżenia, że opodatkowane elementy budowli muszą stanowić samodzielną budowlę. Przeciwnie, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają również części budowli związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podatnikiem podatku od nieruchomości może być zatem właściciel części budowli. Również w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ustawodawca definiując podstawę opodatkowania odnosi ją między innymi do budowli lub ich części". W związku z tym, zdaniem NSA w Warszawie, "nie ma przeszkód prawnych, aby opodatkować część budowli stanowiącą, z innymi elementami budowli, integralną, nadającą się do określonego użytku całość. Pod pojęciem właściciela budowli, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. należy zatem rozumieć także właściciela części

²⁹ przykładowe wyroki NSA w Warszawie: z dnia 27 lutego 2018 r., II FSK 389/16, z dnia 07 marca 2018 r., II FSK 680/16, z dnia 16 maja 2018 r., II FSK 1814/16, z dnia 27 czerwca 2018 r., II FSK 1943/16, z dnia 05 lipca 2018 r., II FSK 2347/16, z dnia 13 lipca 2018 r., II FSK 2069/16, z dnia 26 lipca 2018 r., II FSK 2006/16.

budowli, nawet w sytuacji, gdy poszczególne części tej budowli samodzielnie nie stanowią budowli. Za takim rozumieniem tego pojęcia przemawia dodatkowo fakt, że ustawa definiując pojęcie podatnika używa liczby pojedynczej, ale jednocześnie przewiduje możliwość opodatkowania obiektu budowlanego stanowiącego współwłasność wielu podmiotów. Obiekt taki stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach (art. 3 ust. 4 u.p.o.l.). Podatnikami są wtedy wszyscy współwłaściciele"³⁰.

Dowody, na podstawie których można określić wartość budowli

Po ustaleniu, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega część budowli - do rozpatrzenia pozostała kwestia, jaką wartość budowli należy przyjąć do opodatkowania. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., wartość ta winna być ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego w wysokości stanowiącej podstawę amortyzacji w tym roku, niepomniejszonej o odpisy amortyzacyjne. Oznacza to, że co do zasady w kolejnych latach wartość tych budowli nie zmienia się. W przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość z dnia pierwszego stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa³¹. Jak wskazał NSA w Warszawie, "Odwołanie się w regulacji dotyczącej podatku od nieruchomości do przepisów regulujących podatki dochodowe i podstawy dokonania amortyzacji wskazuje na to, że dowodem, na podstawie którego można ustalić wartość budowli, jest ewidencja środków trwałych. Nie można jednak zapominać, że wartość budowli powinien określić podatnik (będący osobą prawną), uwzględniając powyższe zasady w deklaracji podatkowej, którą ma obowiązek złożyć stosownie do art. 6 ust. 9 pkt 1 u.p.o.l. W razie wątpliwości co do prawidłowości podanej przez podatnika wartości budowli, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., organ podatkowy może i powinien ją zweryfikować

³⁰ Ibidem.

³¹ Zob. art. 4 ust. 5 u.p.o.l.

w postępowaniu podatkowym za pomocą wszelkich dostępnych środków dowodowych"³².

W spornej sprawie, pomimo wezwań organu podatkowego, Podatnik nie przedstawił uwierzytelnionej ewidencji środków trwałych z uwzględnieniem wartości linii kablowych (kable) położonych w kanalizacji kablowej, które były własnością spółki po dacie sprzedaży infrastruktury. W toku przeprowadzonego postępowania podatkowego okazało się, że w stosunku do sprzedanej infrastruktury Podatnik nie posiadał jednoznacznej wiedzy na temat przedmiotu sprzedaży. Nie pozwalała na to również analiza danych z dostarczonej przez Podatnika płyty CD³³.

NSA w Warszawie wskazało, że "za dowód może być uznane wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 O.p.). Ustawodawca przyjął (...) otwarty system środków dowodowych i zasadę równej ich mocy, nie wprowadzając ograniczenia dowodów, którym należy przyznać pierwszeństwo w zakresie wykazania określonych faktów³⁴. Zdaniem NSA w Warszawie, prawidłowo organy podatkowe przyjęły do podstawy opodatkowania za 2009 i 2010 rok wartość budowli zadeklarowaną za 2007 rok, gdyż jak wynikało z wyjaśnień Podatnika, deklaracje za ww. lata różniły się od deklaracji za 2007 rok wyłącznie wyeliminowaniem jako przedmiotu opodatkowania wartości kabli, a Spółka nie wykazała, by nastąpiły w tym zakresie jakiegokolwiek inne zmiany. NSA uznał, że zasadne było dokonanie wymiaru podatku na podstawie podanych przez Podatnika danych z deklaracji za 2007 rok³⁵.

Przyczyny stosowania działań skutkujących obniżeniem wysokości podatku od nieruchomości

Istnieją różne pobudki do podejmowania działań obniżających opodatkowanie. Najczęstszą z nich jest maksymalizacja zysku, np. omijanie płacenia podatku od nieruchomości polskim gminom od wybudowanych budowli i przekazywaniu tych

³² por. wyroki NSA w Warszawie: z dnia 19 grudnia 2017 r., II FSK 3362/15, z dnia 01 lutego 2018 r., II FSK 150/16, z dnia 02 lutego 2018 r., II FSK 148/16, z dnia 02 lutego 2018 r., II FSK 149/16, z dnia 27 lutego 2018 r., II FSK 389/16, z dnia 05 lipca 2018 r., II FSK 2347/16, z dnia 26 lipca 2018 r., II FSK 2006/16, z dnia 04 października 2018 r., II FSK 2266/16, z dnia 10 października 2018 r., II FSK 2479/16.

³³ Ibidem.

³⁴ Ibidem.

³⁵ Ibidem, a także w wyrokach NSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2018 r., II FSK 1170/16 oraz II FSK 1874/16 (co prawda z innych powodów oddalono skargę kasacyjną organu podatkowego).

„oszczędności” np. zagranicznym udziałowcom. Innymi przyczynami może być próba przetrwania na rynku.

W omawianym przypadku zastosowana przez Podatnika strategia podatkowa skutkowałą ogromnym zaangażowaniem gmin na terenie całej Polski w kosztowne postępowania podatkowe, co miało następnie przełożenie na wydanie w przedstawionej sprawie kilkuset wyroków przez sądy administracyjne pierwszej i drugiej instancji.

Z drugiej strony dla małych przedsiębiorców pobudkami do poszukiwania sposobu obniżenia podatku od nieruchomości może być niska rentowność działalności przy wysokich kosztach ponoszonych z tytułu podatków lokalnych. Przypomnieć należy, że w przypadku budowli służących prowadzeniu działalności gospodarczej podatek od nieruchomości płacony jest w wysokości 2% od jej wartości początkowej widniejącej w ewidencji środków trwałych. Bez względu na stopień zużycia - czyli obojętnie jak przestarzała i zamortyzowana jest budowla – przedsiębiorcy zmuszeni są płacić podatek od nieruchomości jak od nowych środków trwałych. Dodatkowo wszelkie działania inwestycyjne podnoszące wartość początkową tej budowli np. z tytułu jego ulepszenia – dodatkowo pogarszają sytuację finansową przedsiębiorcy, który zmuszony jest wówczas zapłacić wyższy podatek od nieruchomości od powstałych lub ulepszonych budowli. Przy niewielkiej rentowności prowadzonej działalności gospodarczej, wysokość podatku od nieruchomości istotnie wpływa na opłacalność podejmowanego przedsięwzięcia gospodarczego.

SUMMARY

Effects Of Legal Actions To Reduce Building Taxation On Property Tax.

Taking legal actions in order to lower property tax is frequently a cause of dispute, when it comes to interpreting who the taxpayer is, determining the subject of taxation or estimating the amount of tax. The case, which resulted in several hundred judgments of administrative courts, contributed to better understanding of the provisions of the act on taxes and local charges. It also explains the type of evidence that should be taken into account during property tax estimation if the taxpayer fails to provide unambiguous explanations as to the value of the building.

Key words: property tax, taxpayer, taxpayer's explanations, Act on local taxes and fees

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, podatnik, wyjaśnienia podatnika, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych