

PODATKI I OPŁATY LOKALNE – TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

1-2 czerwca 2023 r.

Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu,
ul. Bojarskiego 3
(konferencja stacjonarna z transmisją)



Prelegenci – edycja 2023 r.:

dr Izabela Andrzejewska-Czernek (Vinci & Vinci), **Paweł Banasik** (Deloitte), **prof. dr hab. Paweł Borszowski** (sędzia NSA, UW r), **dr hab. Tomasz Brzeziński** (UMK), **dr hab. Anna Brzezińska-Rawa**, **prof. UMK**, **prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c.** (UMK/UJ), **Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D.** (Uniwersytet Masaryka w Brnie), **Bogusław Dauter** (sędzia NSA), **dr hab. Rafał Dowgier**, **prof. UW B**, **Jan Furtas** (Crido), **dr Paweł Grzybowski** (Ziemski&Partners), **Aleksander Jarosz** (podatekodnieruchomosci.com), **Piotr Kalemba** (Thedy), **dr Adam Kałużny** (Deloitte), **dr hab. Rafał Kowalczyk**, **dr hab. Katarzyna Kopyściańska**, **prof. UW r.**, **Rafał Kran** (MDDP), **dr Paweł Majka** (UR, SKO w Rzeszowie), **dr Łukasz Maszewski** (UMK), **dr hab. Wojciech Morawski**, **prof. UMK**, **Michał Nielepkowicz** (Thedy), **Daniel Panek** (Crido), **Wojciech Pławiak** (Litigato Spory Podatkowe), **dr Ewa Prejs** (UMK), **doc. JUDr. Ing. Michał Radvan Ph.D.** (Uniwersytet Masaryka w Brnie), **Łukasz Rogowski** (UM Szczecin), **Paweł Rosiński** (ICT), **dr Krzysztof Winiarski** (sędzia NSA, Przewodniczący Wydziału III IF NSA), **Bartosz Wojtaczka** (Deloitte)



Organizatorzy:

Katedra Prawa Finansów Publicznych Wydział Prawa i Administracji UMK
Towarzystwo Naukowe w Toruniu

<https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/podatki-i-oplaty-lokalne-torunski-przeglad-orzecznictwa/podatki-i-oplaty-lokalne-torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego-edycja-2023/>

Spis treści

Zaproszenie na konferencję	5
Program	6
Szczegółowy program konferencji	10
Wystąpienia otwierające	10
USTAWA – SĄD – WYROK. UWAGI O PRZEWIDYWALNOŚCI PRAWA – prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. (UMK/UJ)	10
Najważniejsze problemy orzecznicze w zakresie podatków i opłat lokalnych, czyli nad czym rozmyślają sędziowie Wydziału III Izby Finansowej NSA w 2023 r.? - sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski (Przewodniczący Wydziału III IF NSA)	10
SESJA I	10
1. Obiekty odpowiadające ustawowej definicji budynku uznawane za budowle – dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK	11
2. Kontener kontenerowi nierówny – problem tymczasowych obiektów budowlanych - Daniel Panek (Crido)	15
3. Jak określić wysokość kondygnacji? - Piotr Kalemba (Thedy)	19
SESJA II	22
1. Opodatkowanie elementów sieci gazowniczych w stanie prawnym przed 28 czerwca 2015 - dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie)	23
2. Pojęcie sieci telekomunikacyjnej – Łukasz Rogowski (UM w Szczecinie)	28
3. Transformatory wchodzące w skład elektrowni fotowoltaicznych nie są budowlami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)	31
4. Pojęcie budowli w odniesieniu do wyciągu narciarskiego – prof. dr hab. sędzia NSA Paweł Borszowski (UWr)	37
5. Obiekty złożone jako budowle – dr Adam Kałużny (Deloitte)	40
6. Instalacje w budynku – czy czeka nas zmiana podejścia w ich opodatkowaniu? - Jan Furtas (Crido)	45
7. Całość techniczno-użytkowa, czyli dlaczego trzeba dbać o dokładny opis rzeczywistości – doradca podatkowy Paweł Banasik, Deloitte Doradztwo Podatkowe	48
SESJA III	50
A) Ewidencja gruntów i budynków ponad wszystko?	51
1. Dane, która wiążą tylko teoretycznie - dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB	51
B) Podstawa opodatkowania budowli	54
1. Podstawa opodatkowania budowli – jak ustalić wartość, której nie znamy? - Daniel Panek (Crido)	54
2. Podstawa opodatkowania w sytuacji skapitalizowania w wartości środka trwałego „kosztów pośrednich” niezwiązanych z budowlą – dr Paweł Majka (UR)	57
C) Działalność gospodarcza, związaną, zajęcie	61

1. Dlaczego i kiedy działalność wodno-kanalizacyjna nie jest działalnością gospodarczą? – dr Paweł Grzybowski (Ziemski&Partners).....	61
2. Czy przestrzeń pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej? - dr Ewa Prejs (UMK).....	64
3. Wynajmowana nieruchomości mieszkalna a zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej – Rafał Kran (MDDP)	66
4. Zastosowanie niższych stawek podatku od nieruchomości u przedsiębiorców w okresie pandemii – Michał Nielepkowicz (Thedy)	70
SESJA IV.....	73
A) Zwolnienia podatkowe – czyste prawo podatkowe	74
1. Utrzymanie zabytku jako warunek zwolnienia z podatku od nieruchomości – Łukasz Rogowski (UM w Szczecinie).	74
2. „Infrastruktura kolejowa” i „obiekt infrastruktury usługowej” a zakres zwolnienia kolejowego - Paweł Rosiński (ICT).....	76
B) Zwolnienia podatkowe – prawo podatkowe w kontekście prawa pomocy publicznej... 80	
1. Multicentryczność reguł dotyczących udzielania pomocy publicznej w podatkach lokalnych jako źródło problemów – radca prawny Bartosz Wojtaczka (Deloitte).....	80
2. Pytanie prawne do TSUE dot. zwolnienia kolejowego.....	83
3. Obawy, przewidywania, potencjalny zakres „rażenia” przyszłego wyroku TSUE - dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB	83
C) Podatki majątkowe za granicą	86
1. Baza danych Banku Światowego dotycząca podatków od nieruchomości - prezentacja założeń i przebieg realizacji projektu - doc. JUDr. Ing. Michał Radvan Ph.D. (Uniwersytet Masaryka w Brnie) i prezentacja udziału Polski w projekcie - dr Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Pławiak (Litigato Spory Podatkowe).....	86
2. Wybrane problemy dotyczące opodatkowania nieruchomości – Słowenia, Litwa, Brazylia, Irlandia, Zjednoczone Królestwo, Holandia - dr Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Pławiak (Litigato Spory Podatkowe).....	86
3. Wybrane problemy związane z opodatkowaniem nieruchomości w Republice Czeskiej – Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D. (Uniwersytet Masaryka w Brnie).....	86
SESJA V.....	87
A) Opłata za zajęcie pasa drogowego i opłata za zezwolenie na sprzedaż alkoholu	88
1. O konieczności zastosowania art. 189f k.p.a. - ustanawiającego reguły odstąpienia od nałożenia kary administracyjnej w przypadku przewidzianych w ustawie o drogach publicznych kar za zajęcie pasa drogowego bez stosownego zezwolenia - dr hab. Tomasz Brzezicki, prof. UMK- radca prawny	88
2. O obligatoryjności nałożenia kary za zajęcie pasa bez zezwolenia i braku możliwości jej miarkowania - dr hab. Tomasz Brzezicki, prof. UMK, radca prawny	90
3. Do kiedy trzeba uiścić opłatę dodatkową od zezwolenia na sprzedaż alkoholu? - dr hab. Rafał Kowalczyk, Uniwersytet Wrocławski.....	91

B) Opłata planistyczna i opłata adiacencka	94
1. Konieczność uwzględnienia skutków prawnych zamiany dla ustalenia opłaty z art. 36 ust 4 upzp – dr hab. Anna Brzezińska-Rawa, prof. UMK.....	94
2. Aktualność operatu szacunkowego w postępowaniu przed organem II instancji – dr hab. Anna Brzezińska-Rawa, prof. UMK.....	97
3. Dopuszczalność objęcia opłatą planistyczną części nieruchomości – dr hab. Katarzyna Kopyściańska, prof. UW.	100
SESJA VI.....	103
A) podatnik podatku od nieruchomości.....	104
1. Skutki umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie – dr Ewa Prejs (UMK).....	104
2. Czy nadleśnictwo może „przenieść” obowiązek podatkowy? – Rafał Kran (MDDP) .	107
B) przepisy ogólne, procedury.....	109
1. Ocena prawidłowości sporządzenia operatu szacunkowego, Bogusław Dauter, sędzia NSA	109
2. Odsetki od nadpłat – kiedy organ podatkowy przyczynia się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji? – Jan Furtas (Crido)	112
3. Ile decyzji dla jednego podatnika? – Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)	114
4. Podpisywać czy nie podpisywać (załączniki do pisma ogólnego w ePUAP)? Ryzykowne skutki łaskawości ministra - dr Łukasz Maszewski (UMK).....	117
Sylwetki prelegentów	124
Najnowsze publikacje pracowników Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK dotyczące podatków i opłat lokalnych	130
Sprawy organizacyjne.....	137

Zaproszenie na konferencję

<https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/>



Katedra Prawa Finansów Publicznych i Towarzystwo Naukowe w Toruniu zapraszają na kolejną konferencję poświęconą orzecznictwu w sprawach podatkowych.

PODATKI I OPLATY LOKALNE – TORUŃSKI

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

w dniach 1-2 czerwca 2023 r.

Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu

ul. Bojarskiego 3 Toruń (konferencja stacjonarna z transmisją ZOOM)

Już od 8 lat organizujemy corocznie konferencje poświęcone analizie orzecznictwa w sprawach podatkowych: TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO (

<https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/>)

To konferencja poświęcona analizie najważniejszych wyroków w sprawach podatkowych wydanych przez sądy i trybunały polskie, zagraniczne i międzynarodowe w ostatnim roku. Dyskusja, której podstawą są właśnie orzeczenia sądów z natury rzeczy jest bardzo konkretna i związana z potrzebami praktyki. Jeżeli zapadają wyroki, to oznacza to, iż mamy do czynienia z problemem. Jednak ta konferencja (trwająca 2 dni) pozwala zaledwie „musnąć” najważniejsze problemy orzecznicze.

Jest oczywiste, że niektóre tematy wymagają znacznie bardziej wnikliwej analizy. W 2021 r. zorganizowaliśmy pierwszą konferencję pt. PODATKI I OPLATY LOKLANE TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA, niestety wówczas tylko w formule online. Okazało się, że istnieje zapotrzebowanie na spotkania bardzo specjalistyczne, gdzie dyskutujemy często o niuansach orzecznictwa w gronie ludzi, którzy z daną tematyką stykają się na co dzień. Po dwóch latach nie tylko zmieniło się prawo, ale zapadły też często precedensowe orzeczenia sądów administracyjnych. Warto więc spotkać się znowu i przez dwa dni dyskutować o podatkach i opłatach lokalnych. Szczęśliwie w 2023 r. każdy z nas może wybrać, czy przyjedzie do Torunia osobiście, czy połączy się online. Zaproszenie do udziału w konferencji jako referenci przyjęli sędziowie sądów administracyjnych (w tym przewodniczący Wydziału III Izby Finansowej NSA – sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski, który wygłosi wykład wprowadzający), pracownicy naukowci (wykład wygłosi prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c.), a także praktycy zarówno związani z administracją samorządową, jak i z doradztwem podatkowym. Zróżnicowane doświadczenie referentów gwarantuje wielostronność analizy poruszanych problemów.

dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Kierownik Naukowy Konferencji

Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK

informacje o konferencji: <https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/podatki-i-oplaty-lokalne-torunskiprzeglad-orzecznictwa/> (wybrać: edycja 2023) **email konferencyjny:** konferencja_podatkowa@umk.pl

Program



PODATKI I OPŁATY LOKALNE – TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA (edycja 2023) dnia 1-2 czerwca 2023 r.

**Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu
Towarzystwo Naukowe w Toruniu**

ul. Bojarskiego 3 Toruń (konferencja stacjonarna z transmisją przez ZOOM)

czwartek 1 czerwca 2023 r.

7.45-8.30 Rejestracja uczestników (kawa na dobry początek)

8.30 Otwarcie: Dziekan Wydziału Prawa i Administracji UMK prof. dr hab. Zbigniew Witkowski

Wystąpienia otwierające

- **USTAWA – SĄD – WYROK. UWAGI O PRZEWIDYWALNOŚCI PRAWA** – prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. (UMK/UJ)

- **Najważniejsze problemy orzecznicze w zakresie podatków i opłat lokalnych, czyli nad czym rozmyślają sędziowie Wydziału III Izby Finansowej NSA w 2023 r.?** - sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski (Przewodniczący Wydziału III IF NSA)

Sesja I Jak ustalić kolor i długość kameleona, czyli gdzie kończy lub zaczyna się budynek i jak go zmierzyć? (prowadzenie: dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK)

- **obiekty odpowiadające ustawowej definicji budynku uznawane za budowle** (uchwała NSA z 29.09.2022, III FPS 1/21)

- dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

- **kontener kontenerowi nierówny – problem tymczasowych obiektów**

budowlanych (wyrok NSA z 28.02.2023, III FSK 4233/21) – Daniel Panek (Crido)

- **jak określić wysokość kondygnacji?** (wyrok NSA z 24.05.2022, III FSK 590/21)

- Piotr Kalemba (Thedy)

dyskusja

Przerwa kawowa 10.30-10.45

Sesja II – 10.45-13.00 – Uchwała NSA z 10.10.2022 (III FPS 2/22) na tle orzecznictwa dotyczącego pojęcia budowli (prowadzenie: sędzia NSA prof. dr hab. Paweł Borszowski, UWr)

- **opodatkowanie elementów sieci gazowniczych w stanie prawnym przed 28.06.2015** – główne tezy uchwały (uchwała NSA z 10.10.2022, III FPS 2/22)

- dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie)

- **pojęcie sieci telekomunikacyjnej** (wyrok NSA z dnia 21.10.2021, III FSK 380/21) – Łukasz Rogowski (UM Szczecin)

- **transformatory wchodzące w skład elektrowni fotowoltaicznych nie są budowlami** podlegającymi

opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (wyrok NSA z 6.12.2022, III FSK 740/22) – Aleksander Jarosz (podatek.od.nieruchomosci.com)

- **pojęcie budowli w odniesieniu do wyciągu narciarskiego** (wyrok NSA z 20.03.2023, III FSK 617/22) – sędzia NSA prof. dr hab. Paweł Borszowski (UWr)

- **obiekty złożone jako budowle** (wyrok NSA z 26.01.2022, III FSK 2124/21) – dr Adam Kałużny (Deloitte)

- **instalacje w budynku – czy czeka nas zmiana podejścia w ich opodatkowaniu?** (wyrok NSA z 17.01.2023, III FSK 588/21)

- Jan Furtas (Crido)

- **całość techniczno-użytkowa, czyli dlaczego trzeba dbać o dokładny opis rzeczywistości** (wyrok NSA z 12.05.2022, III FSK 1769/21) – Paweł Banasik (Deloitte)

dyskusja

Lunch 13.00-13.45

Sesja III – 13.45-16.15 (prowadzenie dr Ewa Prejs)

A) Ewidencja gruntów i budynków ponad wszystko?

- **dane, która wiążą tylko teoretycznie** (wyrok NSA z 9.02.2023, III FSK 95/22) – dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB

dyskusja

B) Podstawa opodatkowania budowli

- **podstawa opodatkowania budowli – jak ustalić wartość, której nie znamy?** (wyrok NSA z 9.02.2023 r., III FSK 1042/22) – Daniel Panek (Crido)

- **podstawa opodatkowania w sytuacji skapitalizowania w wartości środka**

C) Działalność gospodarcza, związaną, zajęcie

- **dlaczego i kiedy działalność wodno-kanalizacyjna nie jest działalnością gospodarczą?** (wyrok WSA w Białymstoku z 17.02.2023, I SA/Bk 28/23) – dr Paweł Grzybowski (Ziemski&Partners)

- **czy przestrzeń pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej?** (wyrok NSA z 6.12.2022, III FSK 1092/22) – dr Ewa Prejs (UMK)

- **wynajmowana nieruchomość mieszkalna a zajęcie na prowadzenie Niespodzianka turystyczna** – ok. 16.30 (wyruszamy spod budynku Wydziału Prawa i Administracji)

Kolacja: restauracja Esencja w hotelu Eter ul. Szpitalna 4 (Stare Miasto, godz. 20.00-23.00)

trwałego „kosztów pośrednich” niezwiązanych z budowlą (wyrok NSA z 12.10.2021 r., III FSK 1261/21) – dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie) dyskusja

działalności gospodarczej (wyrok NSA z 23.01.2020, II FSK 1252/19, wyrok WSA we Wrocławiu z 25.05.2022 r. I SA/Wr 248/21, nieprawomocne) – Rafał Kran (MDDP)

- **zastosowanie niższych stawek podatku od nieruchomości u przedsiębiorców w okresie pandemii** (wyrok WSA w Kielcach z 10.11.2022, I SA/Ke 406/22, wyrok WSA w Poznaniu z 13.07.2022, I SA/Po 235/22 – Michał Nielepkowicz (Thedy)

dyskusja



piątek 2 czerwca 2023 r. (kawa od 8.15)

Sesja IV - 8.30- 11.00 (prowadzenie dr Adam Kałużny, Deloitte)

A) Zwolnienia podatkowe – czyste prawo podatkowe

- **utrzymanie zabytku jako warunek zwolnienia z podatku od nieruchomości** (wyrok NSA z 24.01.2023, III FSK 2618/21) - Łukasz Rogowski (UM w Szczecinie)

- **"infrastruktura kolejowa" i "obiekt infrastruktury usługowej" a zakres zwolnienia kolejowego** (wyrok WSA w Lublinie z 12.10.2022, I SA/Lu 300/22) - Paweł Rosiński (ICT)

dyskusja

B) Zwolnienia podatkowe – prawo podatkowe w kontekście prawa pomocy publicznej

- **multicentryczność reguł dotyczących udzielania pomocy publicznej w podatkach lokalnych jako źródło problemów** (wyrok WSA w Bydgoszczy z 06.09.2022, I SA/Bd 653/21) - Bartosz Wojtaczka (Deloitte)

- **pytanie prawne do TSUE dot. zwolnienia kolejowego** (postanowienie NSA z 19.04.2023, III FSK 3/22) - **obawy, przewidywania, potencjalny zakres „rażenia” przyszłego wyroku TSUE**

(dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB – wprowadzenie

dyskusja: Bartosz Wojtaczka (Deloitte), Paweł Rosiński (ICT), dr hab. Rafał Dowgier

C) Podatki majątkowe za granicą

- **Baza danych Banku Światowego dotycząca podatków od nieruchomości** - prezentacja założeń i przebieg realizacji projektu - doc. JUDr. Ing. Michał Radwan Ph.D. (Uniwersytet Masaryka w Brnie) i prezentacja udziału Polski w projekcie - dr Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Pławiak (Litigato Spory Podatkowe)

- **wybrane problemy dotyczące opodatkowania nieruchomości** - **Przerwa kawowa 11.00-11.15**

Sesja V – 11.15-13.15 Opłaty gminne (prowadzenie: dr hab. Anna Brzezińska-Rawa, prof. UMK)

A) Opłata za zajęcie pasa drogowego i opłata za zezwolenie na sprzedaż alkoholu

- **o konieczności zastosowania art. 189f k.p.a. - ustanawiającego reguły odstąpienia od nałożenia kary administracyjnej w przypadku przewidzianych w ustawie o drogach publicznych kar za zajęcie pasa drogowego bez stosownego zezwolenia** (wyrok NSA z 22.03.2023, II GSK 133/20) – dr hab. Tomasz Brzezicki (UMK)

prof. UwB, dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK)

Słowenia, Litwa, Brazylia, Irlandia, Zjednoczone Królestwo, Holandia - dr Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Pławiak (Litigato Spory Podatkowe)

- **wybrane problemy związane z opodatkowaniem nieruchomości w Republice Czeskiej** – Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D. (Uniwersytet Masaryka w Brnie)

dyskusja

- **o obligatoryjności nałożenia kary za zajęcie pasa bez zezwolenia i braku możliwości jej miarkowania** (wyrok WSA w Krakowie z 30.01.2023, III SA/Kr 1304/22) - dr hab. Tomasz Brzezicki (UMK)

- **do kiedy trzeba uiścić opłatę dodatkową od zezwolenia na sprzedaż alkoholu?** (wyrok WSA w Gliwicach z 16.01.2023, III SA/Gl 643/22) - dr hab. Rafał Kowalczyk, prof. UW r **dyskusja**

B) Opłata planistyczna i opłata adiacencka

- **konieczność uwzględnienia skutków prawnych zamiany dla ustalenia opłaty planistycznej** (wyrok WSA w Krakowie z 13.05.2021, II SA/Kr 271/21) - dr hab. Anna Brzezińska-Rawa, prof. UMK

- **aktualność operatu szacunkowego w postępowaniu przed organem II instancji** (wyrok NSA z 17.02.2022, II OSK

Lunch 13.15-14.00

Sesja VI – 14.00-16.00 (prowadzenie: dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK)

A) podatek podatku od nieruchomości

- **skutki umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie** (wyrok NSA z 23.11.2022, III FSK 2839/21) – dr Ewa Prejs (UMK)

dyskusja

B) przepisy ogólne, procedury

- **ocena prawidłowości sporządzenia operatu szacunkowego** (wyrok NSA z 25.01.2023, III FSK 1549/21) - sędzia NSA Bogusław Dauter

- **odsetki od nadpłat – kiedy organ podatkowy przyczynia się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia**

152/22) - dr hab. Anna Brzezińska-Rawa, prof. UMK)

- **dopuszczalność objęcia opłatą planistyczną części nieruchomości** (wyrok NSA z 19.07.2022, II OSK 2515/19) – dr hab. Katarzyna Kopyściańska, prof. UW r. **dyskusja**

- **czy nadleśnictwo może „przenieść” obowiązek podatkowy?** (wyrok NSA z 16.03.2023, III FSK 956/22) – Rafał Kran (MDDP)

decyzji? (wyrok NSA z 19.01.2023, III FSK 3917/21) – Jan Furtas (Crido)

- **ile decyzji dla jednego podatnika?** (wyrok NSA z 2.12.2022, III FSK 1289/21 – Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)

-- podpisywać czy nie podpisywać
(załączniki do pisma ogólnego w
ePUAP)? Ryzykowne skutki łaskawości
ministra – pismo Ministra Cyfryzacji z
14.10.2022 na tle uchwały NSA z
6.12.2021 r. I FPS 2/21, wyroku WSA w
Warszawie z 11.01.2022, III SA/Wa
930/21 oraz postanowienia WSA w Łodzi z
9.03.2022, I SA/Łd 652/21) - dr Łukasz
Maszewski (UMK)

dyskusja

Zakończenie konferencji ok. 16.00

Szczegółowy program konferencji

Czwartek
1 czerwca 2023 r.

7.45-8.30 Rejestracja uczestników (kawa na dobry początek)
8.30 Otwarcie: Dziekan Wydziału Prawa i Administracji UMK prof. dr hab. Zbigniew Witkowski

Wystąpienia otwierające

USTAWA – SĄD – WYROK. UWAGI O PRZEWIDYWALNOŚCI PRAWA – prof. dr hab. Bogumił Brzeziński dr h.c. (UMK/UJ)

Najważniejsze problemy orzecznicze w zakresie podatków i opłat lokalnych, czyli nad czym rozmyślają sędziowie Wydziału III Izby Finansowej NSA w 2023 r.? - sędzia NSA dr Krzysztof Winiarski (Przewodniczący Wydziału III IF NSA)

SESJA I

Jak ustalić kolor i długość kameleona, czyli gdzie kończy lub zaczyna się budynek i jak go zmierzyć? (prowadzenie: dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK)

1. **Obiekty odpowiadające ustawowej definicji budynku uznawane za budowle** (uchwała NSA z 29.09.2022, III FPS 1/21) – dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK
2. **Kontener kontenerowi nierówny – problem tymczasowych obiektów budowlanych** (wyrok NSA z 28.02.2023, III FSK 4233/21) – Daniel Panek (Crido)
3. **Jak określić wysokość kondygnacji?** (wyrok NSA z 24.05.2022, III FSK 590/21) - Piotr Kalemba (Thedy)

dyskusja

1. Obiekty odpowiadające ustawowej definicji budynku uznawane za budowle –
dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Uchwała NSA z 29 września 2022 r., III FPS 1/21

Obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.) w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r., Nr 63, poz. 613 ze zm.), może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia uchwały

10.4. (...) Wypełnienie przez obiekt budowlany cech budynku, określonych w art. 3 pkt 2 u.P.b. (trwale związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadanie fundamentów oraz dachu), oznacza, że nie może on stanowić budowli. Konsekwencją zaś posłużenia się konstrukcją otwartego katalogu budowli w art. 3 pkt 3 u.P.b. jest wniosek, że każdy obiekt budowlany, który nie posiada ww. parametrów budynku i nie jest obiektem małej architektury, winien zostać zaliczony do kategorii budowli.

Z perspektywy regulacji podatkowej konsekwencje podwójnej identyfikacji obiektu budowlanego (z jednej strony posiada on cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a z drugiej – został wprost wymieniony w katalogu zawartym w art. 3 pkt 3 u.P.b.) mogą być jednakowoż zgoła odmienne.

Do konkluzji takiej prowadzą przede wszystkim:

- 1) stanowisko zawarte we wspomnianym wcześniej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09;
- 2) autonomiczne (samodzielne) uregulowanie w ustawie podatkowej definicji budynku, tj. w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.;
- 3) konieczność odniesienia sposobu postrzegania tej konstrukcji do celów fiskalnych, jakie rozwiązanie to ma przynieść;
- 4) konieczność uwzględnienia jednego z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, jakim jest podstawa opodatkowania (w przypadku budynków jest to powierzchnia użytkowa). Należy też zauważyć, że ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz 1a. ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odwołuje się do pojęć obiektu budowlanego "w rozumieniu przepisów prawa budowlanego", a nie budynku czy też budowli, co stanowi potwierdzenie podatkowego charakteru definicji tych pojęć. Powtórzyć zatem wypada, że uwzględniając ten aspekt, Trybunał Konstytucyjny w ww. wyroku uznał, iż za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.P.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej [...], mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane. W konsekwencji na potrzeby ustawy podatkowej (konkretyzacji przedmiotu opodatkowania) Trybunał dokonał "modyfikacji" art. 3 pkt 3 u.P.b., wskazując, że katalog budowli wymienionych w tym przepisie (innych przepisach tej ustawy i załączniku do niej) jest katalogiem zamkniętym.

Okoliczność, że ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i art. 3 pkt 2 u.P.b. sformułował tożsame co do treści definicje budynku nie oznacza więc, że pojęcia te należy identycznie postrzegać na gruncie prawa budowlanego i podatkowego. (...)

Składowi orzekającemu znany jest oczywiście wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU 2/A/2018), w którym wyeksponowano tezę, że art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Zwrócić należy jednak uwagę, że wyrok ten odnosił się do kwalifikacji obiektu kontenerowego, niewymienionego w art. 3 pkt 3 u.P.b., traktowanego jako

tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 u.P.b. Po drugie, Trybunał Konstytucyjny nie odniósł się w ww. wyroku do kwestii związanych z koniecznością ustalenia podstawy opodatkowania w odniesieniu do budynków podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Nie było to rzecz jasna konieczne, skoro analizowany w wyroku SK 48/15 problem prawny wiązał się z opodatkowaniem obiektów kontenerowych, w przypadku których ustalenie powierzchni użytkowej nie budzi wątpliwości. Sąd konstytucyjny zauważył jednocześnie, że nie jest wykluczone, by określone obiekty o cechach budynku ustawodawca w przepisie specjalnym uznał za budowle, co – wobec zasady równości opodatkowania – musiałoby być uzasadnione ich wyjątkową specyfiką. Skład orzekający nie podziela stanowiska prezentowanego w orzecznictwie (por. wyroki wymienione w pkt 10.1 nin. uzasadnienia), że o kwalifikacji obiektu budowlanego, posiadającego cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., do budowli decyduje już tylko sama okoliczność, że został on wprost wymieniony w katalogu art. 3 pkt 3 u.P.b. Przepis ten nie jest "przepisem specjalnym" w znaczeniu prezentowanym w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego SK 48/15, zważywszy na jego początkowy fragment, zgodnie z którym przez budowlę należy rozumieć każdy "obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury". (...)

W przypadku obiektów budowlanych wykorzystywanych z ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, do celów charakterystycznych dla zbiorników (o czym dalej), możemy mieć do czynienia zarówno z takimi obiektami, które stanowią budynki opodatkowane podatkiem od nieruchomości wg stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. (dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej), jak i budowle. Kryterium pozwalającym na rozgraniczenie budynku od budowli (w przypadku wykorzystywania obiektu budowlanego jako zbiornika), są jego cechy techniczne, co wiąże się z koniecznością ustalenia, czy zasadniczym parametrem architektoniczno-technicznym (konstrukcyjnym) jest jego powierzchnia użytkowa, czy też pojemność, przekładająca się wprost na możliwość ściśle określonego wykorzystywania. Tym samym dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości inaczej postrzegać należy, jako przedmiot opodatkowania, klasyczny budynek magazynowy, który wykorzystywany jest w praktyce gospodarczej jako zbiornik (np. zboża i innych materiałów sypkich), lecz jego wyróżniającą cechą techniczną jest powierzchnia użytkowa (podlegać on winien opodatkowaniu jako budynek), a odmiennie obiekt budowlany, który zaprojektowany został i zrealizowany wyłącznie jako pojemnik (zbiornik) określonych produktów sypkich, ciekłych bądź gazowych. (...) W ocenie składu orzekającego, skoro ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.:

1) odwołuje się do przepisów prawa budowlanego jedynie w odniesieniu pojęcia obiektu budowlanego (w istocie chodzi zatem o definicję z art. 3 pkt 1 u.P.b.);

2) TK w wyroku P 33/09 nakazuje – przy identyfikowaniu budowli dla celów podatkowych - stosowanie art. 3 pkt 3 u.P.b., innych przepisów tej ustawy i załącznika do niej, lecz w "zmodyfikowanej" (zamkniętej) formule,

to wyjątkowa specyfika m.in. takich budowli jak zbiorniki, których podstawowym parametrem technicznym jest przestrzeń (pojemność), a nie powierzchnia użytkowa, może determinować ich traktowanie, dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., nawet jeżeli posiadają cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy. W przypadku budynków, element powierzchni użytkowej - jako podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. - uzupełnia dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości katalog cech budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

10.5. Kolejna kwestia problemowa dotyczy tego, jak postrzegać obiekty (budowle) wymienione w kategorii XIX załącznika do ustawy Prawo budowlane. W pozycji tej ustawodawca posłużył się określeniem: "zbiorniki przemysłowe, jak silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw gazów oraz innych produktów technicznych". Powstają tu dwa pytania:

- po pierwsze, czy pojęcie "zbiornik" z art. 3 pkt 3 u.P.b. oznacza to samo, co "zbiornik przemysłowy" z kategorii XIX załącznika, a jeśli tak, to

- po drugie, czy rodzaje zbiorników wymienione w ww. pozycji załącznika tworzą katalog zamknięty, jak mogłoby wynikać z wyroku TK P 33/09, czy też wyjaśniają jedynie, jak rozumieć pojęcie "zbiornik" z art. 3 pkt 3 u.P.b., poprzez wskazanie charakteru i ogólnych cech takich obiektów.

Należy zauważyć, że właściwe znaczenie takiego pojęcia nie jest możliwe bez wykorzystania wiedzy interpretatora o otoczeniu społecznym i gospodarczym prawa oraz o skutkach, jakie w tym otoczeniu powodują określone regulacje (por. L. Leszczyński, Wykładnia celowościowo-funkcjonalna przepisów prawa administracyjnego [w:] L. Leszczyński, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, Wykładnia w prawie administracyjnym, System Prawa Administracyjnego, t. 4, Warszawa 2015, s. 314). W tym kontekście reguły wykładni funkcjonalnej pełnią rolę dookreślającą, uzupełniającą lub korygującą rezultat wykładni językowej.

Ustawodawca w art. 3 pkt 3 u.P.b., jako budowlę wymienił m.in. "zbiorniki", nie definiując tego pojęcia. Wprawdzie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, stwierdził, że "argumentacja celowościowa, w tym funkcjonalna, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki", to jednak z samej istoty konstrukcji "zbiornik" wynika, że jego podstawową cechą techniczną, przekładającą się na funkcje gospodarcze, jest pojemność, a nie powierzchnia użytkowa. Kategoria ta w języku potocznym może być postrzegana dość szeroko. Może to być zarówno "naczynie, urządzenie do zbierania i przechowywania lub transportu cieczy, gazów, pojemnik", jak i zbiornik retencyjny, sztuczne jezioro itp. (por. Uniwersalny słownik języka polskiego, pod red. S. Dubisza, Warszawa 2003). Jednakowoż w kategorii XIX załącznika do ustawy Prawo budowlane prawodawca skonkretyzował pojęcie zbiornik, posługując się określeniem: "zbiorniki przemysłowe, jak silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw gazów oraz innych produktów technicznych". Zrozumienie znaczenia, czym jest zbiornik jako wyrażenie normatywne nie jest możliwe bez dookreślenia poprzez zastosowanie argumentów funkcjonalnych odwołującego się do aspektu życiowego, a mianowicie stwierdzenie, że podstawową funkcją użytkową zbiornika jest zbieranie czegoś, a więc zgromadzenie jakiejś substancji w większej ilości, skupienie czegoś w większej liczbie. Dlatego też istotną cechą wyróżniającą jest jego pojemność, a więc objętość wnętrza, a nie powierzchnia użytkowa. Pojemność oznacza bowiem wielkość charakteryzującą zdolność do zgromadzenia pewnej ilości określonej substancji.

Jeżeli natomiast chodzi o znaczenie powierzchni użytkowej, to wiąże się ona powierzchnią, z której korzysta się w sposób przynoszący jak najwyższy pożytek czy też eksploatację, czerpanie z niej korzyści, mając jednocześnie obowiązek zachowania jej substancji i dotychczasowego przeznaczenia.

(...) Zdaniem składu orzekającego należy przyjąć, że ustawodawca w kategorii XIX załącznika do ustawy Prawo budowlane konkretyzuje w sposób ogólny pojęcie zbiorników, jakim posłużył się w art. 3 pkt 3 tej ustawy. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek podatkowy rozciągnięty został natomiast na budowle (a więc również zbiorniki) związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3). Zbiornik związany z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b. w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., to pojęcie szersze niż "zbiornik przemysłowy", o którym mowa w kategorii XIX załącznika do u.P.b. Tym nie mniej skład orzekający jest zdania, że załącznik wskazuje na pewne cechy charakterystyczne "zbiornika", jako budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b., wyłączając z tego zakresu pewne kategorie, które w języku potocznym mogą być również postrzegane jako zbiornik (np. beczka na wodę deszczową, zbiornik retencyjny, sztuczne jezioro itp.). Za zbiornik w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b. należy uznać zatem obiekt budowlany przeznaczony do gromadzenia materiałów sypkich (np. ziarno, cement), występujących w kawałkach (np. węgiel, rudy, kompostowane fragmenty organiczne) albo w postaci ciekłej (np. paliwa) lub gazowej, związany z prowadzeniem działalności gospodarczej podatnika, który nadto (biorąc pod uwagę jego cechy techniczne) nie jest przeznaczony realizacji innych celów. Warto również przypomnieć, że stosownie do art. 190 ust. 1 Konstytucji RP orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne. Innymi słowy, "sentencja wyroku TK uznająca przepis za konstytucyjny pod warunkiem jego określonego rozumienia (...) ma w całości walor powszechnego obowiązywania. Oznacza to w konsekwencji, że niedopuszczalne (niezgodne z Konstytucją RP) jest stosowanie w praktyce normy wywiedzionej z przepisu będącego przedmiotem kontroli przy rozumieniu przeciwnym do wskazanego w takiej sentencji (por. wyrok TK z 8 maja 2000 r., SK 22/99, OTK 2000, nr 4, poz. 107). W rezultacie wiążący charakter ma tylko sentencja i możliwe jest takie jej doprecyzowanie poprzez uszczegółowienie i skontekstualizowanie, które doprowadzi do wykładni zgodnej z Konstytucją RP, co uczynił Naczelny Sąd Administracyjny w rozpoznawanej sprawie.

10.6. Skoro już z samej nazwy "zbiornik" wynika jego funkcja użytkowa, za zasadny uznać należy wniosek, że obiekt budowlany, posiadający cechy budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jest zbiornikiem w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b., jeżeli został wytworzony (wzniesiony) dla realizacji takich celów gospodarczych i jednocześnie jego zasadnicze parametry techniczne od samego początku są wyznaczone przez pojemność (przestrzeń), a nie powierzchnię użytkową.

Wyroki powiązane

wyrok TK z 17 grudnia 2021 r., SK 48/15

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Art. 1a. 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;
- 2) budowla - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury (...)

Główne problemy

1. Budynek czy budowla – poszukiwanie koloru kameleona
2. Uchwała III FPS 1/21 a wyrok TK SK 48/15
3. Uchwała III FPS 1/21 a uchwała NSA z 17.11.2014 r., II FPS 4/14
4. Zakres oddziaływania uchwały III FPS 1/21
5. Czy podstawa opodatkowania definiuje przedmiot opodatkowania?
6. Czy przepisy podatkowe zawsze muszą być „spójne i logiczne”?

2. Kontener kontenerowi nierówny – problem tymczasowych obiektów budowlanych - Daniel Panek (Crido)

Wyrok NSA z 28 lutego 2023 r., III FSK 4233/21

Analiza gramatyczna powołanych przepisów wprost wskazuje, że stanowiący przedmiot sporu kontener jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, kwalifikowanym jako tymczasowy. Jednocześnie, ze względu na brak trwałego związania z gruntem nie jest budynkiem, a ze względu na funkcję – nie jest także obiektem małej architektury. Jak trafnie przyjął Sąd pierwszej instancji stanowi więc budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Kwalifikacja kontenerów telekomunikacyjnych ma charakter złożony. W pierwszej kolejności podkreślenia wymaga, co zostało już wskazane w przywoływanym zarówno przez Spółkę, jak i Sąd pierwszej instancji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, a także uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, że obiekty kontenerowe zostały wymienione w art. 3 pkt 5 u.p.b. Stanowią one zatem kategorię pojęciową tymczasowych obiektów budowlanych. Trzeba jednakże również zaznaczyć, że kategoria obiektów budowlanych, do której odsyła ustawodawca podatkowy przy definicji budynku i budowli, a która została wskazana w art. 3 pkt 1 u.p.b. odnosi się do pojęcia, budynku, budowli i obiektu małej architektury. W tym zatem zakresie wyliczenie ma charakter wyłączny. Dlatego też tymczasowe obiekty budowlane, jak przyjęto w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, nie stanowią odrębnych obiektów budowlanych i podlegają kwalifikacji w ramach tych, które zostały tam wskazane. Stanowisko to potwierdził również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, odsyłając do wskazanej wyżej uchwały. Nieprzypadkowo bowiem ustawodawca posługuje się w tym przypadku kategorią pojęciową obiektu budowlanego dodając "tymczasowy". Z definicji określonej w art. 3 pkt 5 u.p.b. wynika, że ustawodawca wprowadził de facto dwa zakresy tego typu obiektów budowlanych, tj. po pierwsze taki, który jest przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a po drugie także taki obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe. Zważywszy na argumenty Skarżącej, podkreślić należy, że te dwa kryteria nie muszą wystąpić kumulatywnie, zatem jeśli organ stwierdzi, że obiekt budowlany wypełnia drugi z wymienionych zakresów, nie musi badać, czy spełniony jest pierwszy z nich, tj. czas użytkowania obiektu.

Uwzględniając tę definicję, tymczasowy obiekt budowlany będący obiektem kontenerowym podlega zatem kwalifikacji jako budynek, bądź budowla, co podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15. Z uwagi na funkcję wyłączo możliwość jego kwalifikacji jako obiektu małej architektury. Skoro zatem niesporne jest, że w przypadku kontenerów telekomunikacyjnych nie spełniają one cechy trwałego związania z gruntem, nie mogą podlegać kwalifikacji jako budynki, z kolei z uwagi na funkcję nie są też obiektem małej architektury, dlatego też podlegają kwalifikacji jako budowle.

Podzielając ocenę wyrażoną w zaskarżonym wyroku przypomnieć należało, że stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. przez budynek należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Przepis ten wyznacza w sposób ogólny sposób kategoryzowania budynków jako jednej z form przedmiotów opodatkowania (obok gruntów i budowli). Zauważyć wypada, że w okresie między wydaniem zaskarżonego wyroku, a rozpoznaniem skargi kasacyjnej analizowany problem był przedmiotem oceny w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, który podjął następującą uchwałę: "Obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.". Użyte w art.

1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. określenia fundament, trwale związanie z gruntem, dach czy wydzielone z przestrzeni przegrody budowlane nie zostały zdefiniowane ani w ustawie podatkowej, ani też w ustawie - Prawo budowlane.

W uzasadnieniu uchwały z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, zauważono, że pojęcie "trwałego związania z gruntem" oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Fundament musi ponadto stanowić część składową budynku w rozumieniu art. 47 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.), w świetle którego częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. W konsekwencji powyższego uznać należy, że możliwość odłączenia obiektu budowlanego od ławy fundamentowej, bez jego całkowitego zniszczenia, powoduje pozbawienie go przymiotu budynku, a to w związku z brakiem spełnienia przesłanki trwałego związania z gruntem w przedstawionym wyżej rozumieniu. W literaturze dotyczącej zasad realizacji budowli lądowych wyróżnia się fundamente płytkie i głębokie, w zależności od poziomu ich posadowienia. Głębokość posadowienia fundamentów ustala się, biorąc pod uwagę następujące elementy: głębokość występowania warstw geotechnicznych, poziom wody gruntowej, przewidywane jego zmiany oraz występowanie wód zaskórnych, występowanie gruntów pęczniejących, zapadowych i wysadzinowych, projektowany poziom powierzchni terenu w sąsiedztwie fundamentów, poziom posadzek pomieszczeń podziemnych (piwnic), głębokość posadowienia obiektów sąsiednich (jeżeli istnieją), umowną głębokość przemarzania gruntów (por. B. Horsztyńska, Wykonywanie fundamentów, Radom 2005, s. 18). Wykonanie fundamentu wiąże się zatem w każdym przypadku z realizacją robót ziemnych.

W uchwale tej wyjaśniono, że sam fakt wykonania płyty betonowej, na której silosy są wprost posadowione, a następnie powiązane kotwami, nie stanowi o trwałym związaniu tego obiektu budowlanego z gruntem we wskazanym wyżej rozumieniu, zwłaszcza w sytuacji, gdy może zostać on odłączony od podłoża i przeniesiony w inne miejsce w tej samej postaci. Niewymagająca nadzwyczajnych zabiegów budowlano-technologicznych możliwość odłączenia obiektu budowlanego od podłoża, bez naruszenia jego dotychczasowej struktury i konstrukcji, a w konsekwencji możliwość przeniesienia go w inne miejsce w tej samej postaci, wyklucza kwalifikację takiego obiektu do kategorii budynków w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. z uwagi na brak spełnienia warunku trwałego związania z gruntem w przedstawionym wyżej znaczeniu.

Podzielając stanowisko oraz argumentację zaprezentowaną w uchwale III FPS 1/21, uznano za zasadne odwołanie się w dalszej części wywodów niniejszego wyroku do obszernych fragmentów uzasadnienia tej uchwały. Okoliczność, że ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i art. 3 pkt 2 u.p.b. sformułował tożsame co do treści definicje budynku nie oznacza, że pojęcia te należy identycznie postrzegać na gruncie prawa budowlanego i podatkowego. Do konkluzji takiej prowadzą przede wszystkim:

- 1) stanowisko zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., P 33/09;
- 2) autonomiczne (samodzielne) uregulowanie w ustawie podatkowej definicji budynku, tj. w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.;
- 3) konieczność odniesienia sposobu postrzegania tej konstrukcji do celów fiskalnych, jakie rozwiązanie to ma przynieść;
- 4) konieczność uwzględnienia jednego z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, jakim jest podstawa opodatkowania (w przypadku budynków jest to powierzchnia użytkowa).

W wyroku z 13 września 2011 r., P 33/09 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że za budowle można uznać jedynie obiekty budowlane wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy. Uwzględniając wskazania tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, stwierdził, że tymczasowy obiekt

budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 u.p.b., może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jeżeli jest wprost wymieniony w art. 3 pkt 3 u.p.b. lub innych przepisach tej ustawy. Jednakże, ponieważ wyliczenie zawarte w art. 3 pkt 1 lit. a-c u.p.b. ma charakter wyczerpujący, każdy obiekt budowlany może być zaliczony wyłącznie do jednej z trzech wymienionych w tym przepisie kategorii. W tym znaczeniu odrębnej kategorii nie tworzą tymczasowe obiekty budowlane, są one bowiem pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych: budynków, budowli oraz obiektów małej architektury. Takie rozumienie tymczasowych obiektów budowlanych zaaprobował także Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, wykluczając możliwość uznania za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, a także stwierdzając w uzasadnieniu, że skoro kontenery telekomunikacyjne jako obiekty kontenerowe są w świetle art. 3 pkt 5 u.p.b. obiektami budowlanymi, wykluczając możliwość uznania ich za obiekty małej architektury muszą być uznane albo za budynki, albo za budowle, przy czym pierwszeństwo ma ich kwalifikacja jako budynku, a jeżeli trwałe związanie z gruntem nie występuje - należy je kwalifikować jako budowle.

Należy zatem zauważyć, że w definicji legalnej budynku ustawodawca podatkowy w pierwszej kolejności odnosi się do obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, co stanowi jednocześnie punkt wyjścia w podatkowej kwalifikacji, by w dalszej kolejności wskazać na elementy tej definicji, a zatem trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie przez dany obiekt fundamentu i dachu. Niezależnie od tego, czy wskazane elementy definicyjne pokrywają się z ich normatywnym kształtem określonym w przepisach u.p.b. poprzez wskazanie ich w ustawie podatkowej tworzą podatkową definicję budynku.

Sporny w niniejszej sprawie stał się element trwałego związania z gruntem. Ustawodawca posługuje się w tym przypadku sformułowaniem, które de facto zawiera w sobie określenie nieostre trwałego związania. W konkretnym przypadku należy zatem ustalić zakres tego określenia nieostrego i w rezultacie przyjąć, czy dane okoliczności dotyczące spornego obiektu pozwalają na stwierdzenie, że mamy do czynienia z trwałym związaniem z gruntem. W ramach tego elementu definicyjnego budynku trzeba więc wyróżnić (po pierwsze) związanie z gruntem oraz (po drugie) takie, które ma charakter trwały. Można zatem uznać, że chodzi w tym przypadku o kwalifikowaną postać związania obiektu z gruntem, tj. taką, która ma charakter trwały, zarówno gdy chodzi o walor techniczno-użytkowy jak i czasowość tego powiązania. Dopiero uznanie, że istniejące powiązanie pomiędzy danym obiektem a gruntem ma tę postać (tj. trwałego związania), daje możliwość objęcia kategorią budynku, po spełnieniu pozostałych elementów definicyjnych. Warto przy tym podkreślić, że element trwałego związania z gruntem, podobnie jak pozostałe elementy konstytuujące normatywną definicję budynku, są jednocześnie pojęciami prawnymi, jednakże ich stwierdzenie w konkretnym przypadku jest uzależnione od okoliczności stanu faktycznego, których ocena pozwala uznać, czy w danym przypadku związanie z gruntem jest trwałe.

Biorąc pod uwagę powyżej wskazane znaczenie terminu "trwale związany z gruntem" uznać należy, że Sąd pierwszej instancji, zważywszy na ustalenia faktyczne organów podatkowych, słusznie zaakceptował wyrażone w zaskarżonej decyzji stanowisko, iż wymienione w niej kontenery telekomunikacyjne stanowią budowle.

Jak wskazały organy podatkowe, opierając się na opinii biegłego oraz jej uzupełnieniu, sporne kontenery telekomunikacyjne posadowione są na bloczkach betonowych oraz na płytkich czterech pucach betonowych, luźno, bez widocznego mocowania do nich. Kontenery te są prefabrykatami przywiezionymi w całości na miejscu wybudowania. Kontenery nie posiadają mechanicznego łączenia z elementami, na których je ustawiono, więc mogą być odstawione w inne miejsca bez uszkodzenia zarówno kontenerów, jaki i bloczków, na których je ustawiono.

Z ustaleń tych wynika zatem, że sporne kontenery jednie postawiono na bloczkach betonowych oraz pucach betonowych (bez widocznego mocowania do nich). W sytuacji, gdy obiekty te można bez uszkodzenia zarówno kontenerów, jak i bloczków przenieść w inne miejsce, wyklucza to ich kwalifikację do kategorii budynków w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. z uwagi na brak spełnienia warunku trwałego związania z gruntem.

Analiza gramatyczna powołanych przepisów wprost wskazuje, że stanowiący przedmiot sporu kontener jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, kwalifikowanym jako tymczasowy. Jednocześnie, ze względu na brak trwałego związania z gruntem nie jest budynkiem, a ze względu na funkcję – nie jest także obiektem małej architektury. Jak trafnie przyjął Sąd pierwszej instancji stanowi więc budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Wyroki powiązane

wyroki NSA z 10 maja 2022 r., sygn. akt III FSK 3280/21, III FSK 3281/21, III FSK 3282/21
wyroki NSA z 18 października 2019 r., sygn. akt II FSK 982/19 i z 29 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 3835/18
wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Art. 1a ust. 1 pkt 1 Użyte w ustawie określenia oznaczają: budynek - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach

Art. 1a ust. 1 pkt 2 Użyte w ustawie określenia oznaczają: budowla - budowla - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane

Art. 3 ust. 1 Ilekroć w ustawie jest mowa o: obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych

Główne problemy

1. Pojęcie „tymczasowy obiekt budowlany” a definicja „obektu budowlanego” – jakie mają znaczenie dla oceny czy kontener jest budowlą.
2. Rozróżnienie obiektów budowlanych ze względu na ich „mobilność” – czy obiekty „mobilne”, przenoszalne mogą być budowlą dla potrzeb PON.
3. Czy kwestia „wzniesienia obiektu z użyciem wyrobów budowlanych” może, a nawet powinna – determinować ich opodatkowanie PON.

3. Jak określić wysokość kondygnacji? - Piotr Kalemba (Thedy)

Wyrok NSA z 24 maja 2022 r., III FSK 590/21

W celu zastosowania procentowego zaliczenia do powierzchni użytkowej budynku dla powierzchni pomieszczeń lub ich części, a także części kondygnacji kluczowe znaczenie ma odniesienie się do wyrażenia wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m. Przy ustaleniu sposobu jego rozumienia należy mieć na uwadze przede wszystkim to, że stanowi ono składową ustawowego sformułowania, za pomocą którego normodawca wprowadza zaliczenie w 50 % do powierzchni użytkowej budynku. W ramach zatem ustalenia zakresu tego ustawowego sformułowania nie można wprowadzać dodatkowych kryteriów, zarówno z uwagi na wymóg administracyjnoprawnej metody regulacji w prawie podatkowym, jak również konsekwencje zastosowania tego unormowania. Przy określeniu wysokości kondygnacji w świetle należy zatem uwzględnić odległość mierzoną od podłoża do najniższego trwałego elementu konstrukcyjnego stopu.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ustawodawca podatkowy określił co stanowi podstawę opodatkowania w przypadku budynków lub ich części. Podstawę opodatkowania stanowi zatem w tym przypadku powierzchnia użytkowa. W odróżnieniu zatem od wskazania podstawy opodatkowania dla gruntów, w przypadku budynków, jak również części tych budynków ustawodawca doprecyzowuje element powierzchni poprzez „wymiar użytkowy”. Dlatego też normodawca wprowadził definicję legalną powierzchni użytkowej. Dla ustalenia zakresu podstawy opodatkowania w przypadku budynku lub jego części należy zatem zastosować unormowanie z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. Trzeba przy tym zauważyć, że w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. prawodawca, dla wyjaśnienia wątpliwości interpretacyjnych, definicji poddał nie tylko powierzchnię użytkową, do której odnosi się w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ale powierzchnię użytkową budynków lub ich części. Chodzi zatem o powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych. Jednocześnie w ramach definicji podstawy opodatkowania wskazano, że do kondygnacji należy zakwalifikować również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe.

Dla ustalenia w konkretnym przypadku podstawy opodatkowania w odniesieniu do danego budynku, czy też jego części trzeba uwzględnić powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach z wyłączeniem wskazanych powierzchni, a jednocześnie należy zakwalifikować do kondygnacji ustawowo wskazane przypadki.

Ustawodawca podatkowy dla doprecyzowania podstawy opodatkowania w przypadku budynków lub ich części, a jednocześnie podkreślenia jej wymiaru użytkowego, wprowadził regulację w art. 4 ust. 2 u.p.o.l., stosownie do której zalicza się do powierzchni użytkowej budynku procentowo, bądź też pomija się ją w zależności od wskazanych parametrów. Powierzchnię pomieszczeń lub ich części, a także części kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%. Z kolei gdy wysokość ta jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się.

W celu zastosowania procentowego zaliczenia do powierzchni użytkowej budynku dla powierzchni pomieszczeń lub ich części, a także części kondygnacji kluczowe znaczenie ma odniesienie się do wyrażenia wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m. Przy ustaleniu sposobu jego rozumienia należy mieć na uwadze przede wszystkim to, że stanowi ono składową ustawowego sformułowania, za pomocą którego normodawca wprowadza zaliczenie w 50 % do powierzchni użytkowej budynku. W ramach zatem ustalenia zakresu tego ustawowego sformułowania nie można wprowadzać dodatkowych kryteriów, zarówno z uwagi na wymóg administracyjnoprawnej metody regulacji w prawie podatkowym, jak również konsekwencje zastosowania tego unormowania. Przy określeniu wysokości kondygnacji w świetle należy zatem uwzględnić odległość mierzoną od podłoża do najniższego trwałego elementu konstrukcyjnego stopu. Taki sposób określenia tego wyrażenia został sformułowany w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak choćby w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 listopada 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 707/19.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego trzeba jednocześnie zauważyć, że posłużenie się przez ustawodawcę w ramach art. 4 ust. 2 u.p.o.l. wyrażeniem części kondygnacji w świetle, a zatem obok sformułowania, w ramach którego zastosowanie ma pojęcie kondygnacji z uwagi na art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. nie daje możliwości ustalenia innego sposobu rozumienia tego wyrażenia.

Odnosząc te uwagi ogólne do przedmiotu niniejszej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że nie można podzielić stanowiska Sądu pierwszej instancji, który przy wykładni art. 4 ust. 2 u.p.o.l. uwzględnił taki sposób rozumienia pojęcia kondygnacji o wysokości w świetle, gdzie należy brać pod uwagę odległość od podłoża do najwyższego punktu pomieszczenia, co powoduje de facto podział na części podstawy opodatkowania pod belkami konstrukcyjnymi i pomiędzy nimi. Posłużenie się bowiem przez ustawodawcę sformułowaniem części kondygnacji o wysokości w świetle nie daje podstawy do rozszerzającego sposobu jego zastosowania, a zatem z pominięciem tego w jaki sposób określa się wysokość kondygnacji w świetle. Nie można bowiem pominąć tego, że chodzi o powierzchnię użytkową. Akcentowanie bowiem przez Sąd pierwszej instancji, w oparciu o orzecznictwo Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, konieczności uwzględnienia powierzchni poszczególnych części kondygnacji z zastosowaniem wysokości tychże części może prowadzić do pominięcia istoty zaliczenia procentowego do powierzchni użytkowej budynku.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego na uwzględnienie zasługuje zatem zarzut dotyczący błędnej wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 i ust 2 w zw. z art. 1a ust 1 pkt 5 u.p.o.l. poprzez przyjęcie iż wysokość kondygnacji należy liczyć od podłogi do najwyższego punktu pomieszczenia, co w rezultacie prowadzi do ustalenia powierzchni użytkowej bez zastosowania ustawowego pojęcia, lecz na podstawie punktu położonego najwyżej w wydzielonych częściach pomieszczenia. Taki sposób wykładni zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego prowadzi do zastosowania nieprzewidzianych w art. 4 ust. 2 u.p.o.l. kryteriów kwalifikacji procentowego zaliczenia, a zatem obniżenia powierzchni użytkowej.

Zasadnie podkreśliła również Skarżąca spółka, zarzucając błędną wykładnię przywołanych unormowań, tj. art. 4 ust. 1 pkt 2 i ust 2 w zw. z art. 1a ust 1 pkt 5 u.p.o.l. że zaprezentowany w wyroku Sądu pierwszej instancji sposób rozumienia wskazanych unormowań prowadzi również od tego, że wpływ na ustalenie podstawy opodatkowania ma rodzaj budynku i faktyczny sposób jego wykorzystywania.

W konsekwencji powyższego w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego trafny jest także zarzut naruszenia art. 87 ust. 1 w zw. z art. 217 Konstytucji RP oraz art. 2a O.p. poprzez niewłaściwe zastosowanie tych regulacji z uwagi na dopuszczenie możliwości modyfikowania zakresu przepisu podatkowego przez wprowadzenie pozaustawowej przesłanki ustalania powierzchni użytkowej budynku w oparciu o badanie możliwości faktycznego wykorzystania tej powierzchni.

Wyroki powiązane

Zgodne z komentowanym wyrokiem:

wyrok NSA z 7 września 2022 r., sygn. akt III FSK 1843/21

wyrok WSA w Opolu z 19 kwietnia 2023 r., sygn. akt I SA/Op 23/23

wyrok WSA w Warszawie z 28 listopada 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 707/19

Sprzeczne z komentowanym wyrokiem:

wyrok WSA w Olsztynie z 24 lutego 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 804/15

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70)

Art. 4 ust. 1 Podstawę opodatkowania stanowi:

(...) pkt 2) dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa.

Art. 1a ust. 1 Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...) pkt 5) powierzchnia użytkowa budynku lub jego części - powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe

Art. 4 ust. 2 Powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się.

Główne problemy

1. Wysokość w świetle.
2. Dzielenie kondygnacji / pomieszczeń na części.
3. Belki, skosy, sklepienia oraz rury, kanały wentylacyjne, tory kablowe, znaki informacyjne, a wysokość w świetle.

SESJA II

10.45-13.00

Uchwała NSA z 10 października 2022 (III FPS 2/22) na tle orzecznictwa dotyczącego pojęcia budowli (prowadzenie: sędzia NSA prof. dr hab. Paweł Borszowski, UWr)

1. **Opodatkowanie elementów sieci gazowniczych w stanie prawnym przed 28 czerwca 2015** – główne tezy uchwały (uchwała NSA z 10.10.2022, III FPS 2/22) – dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie)
2. **Pojęcie sieci telekomunikacyjnej** (wyrok NSA z dnia 21.10.2021, III FSK 380/21) – Łukasz Rogowski (UM Szczecin)
3. **Transformatory wchodzące w skład elektrowni fotowoltaicznych nie są budowlami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości** (wyrok NSA z 6.12.2022, III FSK 740/22) – Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)
4. **Pojęcie budowli w odniesieniu do wyciągu narciarskiego** (wyrok NSA z 20.03.2023, III FSK 617/22) – sędzia NSA prof. dr hab. Paweł Borszowski (UWr)
5. **Obiekty złożone jako budowle** (wyrok NSA z 26.01.2022, III FSK 2124/21) – dr Adam Kałużny (Deloitte)
6. **Instalacje w budynku – czy czeka nas zmiana podejścia w ich opodatkowaniu?** (wyrok NSA z 17.01.2023, III FSK 588/21) – Jan Furtas (Crido)
7. **Całość techniczno-użytkowa, czyli dlaczego trzeba dbać o dokładny opis rzeczywistości** (wyrok NSA z 12.05.2022, III FSK 1769/21) – Paweł Banasik (Deloitte)

dyskusja

Lunch 13.00-13.45

1. Opodatkowanie elementów sieci gazowniczych w stanie prawnym przed 28 czerwca 2015 - dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie)

Uchwała NSA z 10 października 2022 r., III FPS 2/22

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.), w stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r., dla objęcia podatkiem od nieruchomości stacji, punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych, decydujące jest istnienie związku techniczno-użytkowego pomiędzy tymi obiektami a gazociągiem, co przesądza o opodatkowaniu tych obiektów jako budowli lub ich części.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Postanowieniem z 8 czerwca 2022 r., III FSK 684/21, Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm., dalej: "p.p.s.a."), przedstawił do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: "Czy w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623) dla objęcia opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości stacji i punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych, decydujące jest istnienie związku techniczno-użytkowego pomiędzy tymi obiektami a gazociągiem, co przesądza o konieczności ich zakwalifikowania jako budowli w postaci sieci gazowej, czy też decydujące jest istnienie związku techniczno-użytkowego pomiędzy tymi obiektami a częściami budowlanymi, na których lub w których są posadowione, co przesądza o wyłączeniu ich z opodatkowania, jako urządzeń technicznych posadowionych na częściach budowlanych lub w budynkach?".

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że jak wynika z przedstawionej chronologii i ewolucji orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, poglądy co do funkcji stacji i punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych oraz pomiarowych i ich związku z gazociągiem lub ich częściami budowlanymi ulegały istotnej zmianie, przy niezmienniejącej się w okresie od 23 grudnia 2010 r. do 28 czerwca 2015 r. regulacji prawnej co do ich opodatkowania.

Obecnie, wobec kolejnego odstąpienia przez Naczelny Sąd Administracyjny od dotychczasowej linii orzeczniczej, doszło do rozbieżności w orzecznictwie, przy tożsamym brzmieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 lit. b) i pkt 3 u.P.b. W uzasadnieniach tych wyroków nie wskazano, aby na kolejną zmianę poglądów miała wpływ ww. nowelizacja art. 3 pkt 1 u.P.b., która weszła w życie 28 czerwca 2015 r. Zdaniem Sądu pytającego, założyć należy, że ponowne odstąpienie od dotychczasowej, wykreowanej na nowo od 23 czerwca 2016 r., linii orzeczniczej dokonane zostało przy tożsamym brzmieniu ww. przepisów i nie jest związane ze zmianą poglądów z powodu tej nowelizacji.

Przedmiot kontrowersji wyeksponowanych w sformułowanym pytaniu, w powiązaniu z zarzutami sformułowanymi w skardze kasacyjnej od wyroku pierwszoinstancyjnego, wiąże się z ustaleniem, czy na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 lit. b) oraz pkt 3 u.P.b. składają się:

- sieć gazowa, w której skład wchodzi również (oprócz układu rur) kontener i znajdujące się w nim urządzenia techniczne w postaci stacji i punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych, czy też - wyłącznie części budowlane, na których lub w których posadowione są ww. urządzenia techniczne (zdaniem strony skarżącej przedmiotu opodatkowania nie stanowią same stacje i punkty redukcyjne, redukcyjno-pomiarowe oraz pomiarowe; kontener wraz z fundamentami stanowi budynek).

Rozstrzygnięcie zarysowanego w zadanym pytaniu problemu prawnego wymaga ustalenia, czy sporne obiekty (stacje reduktorowe, kontenery, w których one się znajdują i in.) stanowią budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b. (ten przepis został wymieniony w zadanym pytaniu),

tj. czy są "obiektem liniowym". Jak już zaznaczono, do kategorii obiektów liniowych zaliczyć należy "gazociąg" i to on stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Ani w ustawie podatkowej, ani też w żadnym innym akcie rangi ustawowej nie zostało zdefiniowane pojęcie gazociągu. Termin ten określony został natomiast w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy - Prawo budowlane, którego § 2 pkt 5 wskazuje, że gazociąg to rurociąg wraz z wyposażeniem, ułożony na zewnątrz stacji gazowych, obiektów wydobywających, wytwarzających, magazynujących lub użytkujących gaz ziemny, służący do transportu gazu ziemnego. Przez sieć gazową rozumie się natomiast obiekty sieci gazowej połączone i współpracujące ze sobą, służące do transportu gazu ziemnego (§ 2 pkt 27 rozporządzenia). W rozporządzeniu odróżnia się pojęcie stacji gazowej od gazociągu. Stosownie do postanowień § 2 pkt 29 stacja gazowa to zespół urządzeń lub obiekt budowlany wchodzący w skład sieci gazowej, spełniający co najmniej jedną z następujących funkcji: redukcji, uzdatnienia, pomiarów lub rozdziału gazu ziemnego, z wyłączeniem zespołu gazowego na przyłączy. Logiczny jest wobec tego wniosek, że w świetle przepisów ww. rozporządzenia obiekty w postaci stacji reduktorowych czy pomiarowych wchodzą w skład sieci gazowej, lecz nie są gazociągiem.

W rozporządzeniu rozróżnia się gazociąg, sieć gazową i stację gazową. W świetle zatem przepisów ww. rozporządzenia obiekty takie jak stacje reduktorowe czy pomiarowe wchodzą w skład sieci gazowej, lecz nie są gazociągiem postrzeganym jako obiekt liniowy w przedstawionym rozumieniu.

Zawarte w przytoczonym rozporządzeniu definicje legalne sieci gazowej i gazociągu mogą być uwzględniane tylko w obrębie tego aktu prawnego i nie mogą stanowić podstawy do zdefiniowania budowli jako przedmiotu opodatkowania.

Dlatego też, ustalając pojęcie gazociągu na potrzeby podatkowe, zasadne jest posłużenie się regułami wykładni językowej, jakkolwiek zastosowanie literalnej reguły interpretacyjnej może skutkować przyjęciem definicji zbieżnej z użytą w ww. rozporządzeniu.

Definiując pojęcie gazociągu, należy mieć na względzie, że jest to jeden z rodzajów "obektu liniowego" (art. 3 pkt 3 u.P.b.). Nie ulega wątpliwości, że cechą charakterystyczną obiektu liniowego jest jego długość. W ujęciu potocznym uznać zatem należy, że gazociąg to ciąg rur przesyłających gaz na różne odległości. Z tej perspektywy rzeczywiście uznać można, że stacje reduktorowe, pomiarowe czy też reduktorowo-pomiarowe pozostają poza tak postrzeganą kategorią gazociągu jako obiektu liniowego, acz są niezbędne dla jego gospodarczego (użytkowego) wykorzystania.

Z drugiej strony TK w wyroku zapadłym w sprawie P 33/09 zwrócił uwagę, że katalog budowli *expressis verbis* wymienionych w art. 3 pkt 3 u.P.b. może zostać rozszerzony o inne obiekty, w tym wymienione w ustawie - Prawo budowlane, załączniku do tej ustawy oraz innych aktach rangi ustawowej.

Otóż załącznik do ustawy - Prawo budowlane, w którym zawarto katalog kategorii obiektów budowlanych, w rubryce XXVI wymienia m.in. sieci gazowe oraz rurociągi przesyłowe. Skoro ustawodawca rozróżnia te pojęcia, nie powinny być one ze sobą utożsamiane. Jeżeli zatem załącznik do ustawy - Prawo budowlane służyć ma również doprecyzowaniu kategorii obiektów budowlanych (w tym budowli) wymienionych w art. 3 pkt 3 oraz 3a tej ustawy, użyte w tym ostatnim przepisie określenie "gazociąg" identyfikować należy z pojęciem "rurociągu przesyłowego", a nie "sieci gazowej". W takim rozumieniu sieć gazowa oznacza kategorię zakresowo szerszą od gazociągu (gazociąg stanowi element sieci gazowej).

Pojęcie budowli w rozumieniu z art. 3 pkt 3 u.P.b. należy odczytywać łącznie z definicją obiektu budowlanego określoną w art. 3 pkt 1 lit. b) tej ustawy. W stanie prawnym sprzed 28 czerwca 2015 r. (sprawa dotyczy podatku od nieruchomości za 2011 r.) stosownie do tego ostatniego przepisu przez obiekt budowlany należało rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Potwierdzenie, czy dany obiekt stanowi budowlę (jaki jest zakres tego pojęcia) w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., wymagało zatem:

- 1) wykluczenia możliwości kwalifikowania takiego obiektu do kategorii budynków oraz obiektów małej architektury;
- 2) ustalenia, czy spełnia on kryteria obiektu budowlanego określone w art. 3 pkt 1 lit. b) u.P.b., oraz uwzględnienia wszystkich elementów składających się na całość techniczno-użytkową (wraz z instalacjami i urządzeniami);
- 3) potwierdzenia, że określony obiekt objęty jest wprost katalogiem wymienionym w art. 3 pkt 3 u.P.b., albo dokonania oceny, iż jest to urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.P.b.

W tym miejscu kluczowego znaczenia nabiera zdefiniowanie zwrotu legislacyjnego "całość techniczno-użytkowa" oraz szerzej "całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami". Naczelny Sąd Administracyjny w tym składzie podziela pogląd prezentowany w orzecznictwie, że "wyrażenie <<całość techniczno-użytkowa>> powinno być w taki sposób rozumiane, aby uwzględniać zarówno związek techniczny, jak i użytkowy pomiędzy poszczególnymi elementami tworzącymi dany obiekt budowlany będący budowlą". W konsekwencji, posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem legislacyjnym "całości techniczno-użytkowej" powoduje, że sam związek użytkowy jest niewystarczający do uznania, iż w danym przypadku wszystkie połączone elementy, niezależnie od ich rodzaju, tworzą budowlę. Podobnie sam związek techniczny nie jest wystarczający do stwierdzenia, że dany przedmiot jest obiektem budowlanym (por. wyrok NSA z 20 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1397/10). Skład siedmiu sędziów aprobuje stanowisko judykatury, że przez tworzenie całości techniczno-użytkowej należy rozumieć połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Jest to zatem zespół technologicznie powiązanych ze sobą elementów, służący określonym zadaniom. Nie można przy tym wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze będzie mógł być samodzielnie wykorzystywany do określonego celu; budowla stanowić ma zaś całość techniczno-użytkową (por. wyrok NSA z 20 września 2011 r., sygn. akt II FSK 553/10 czy też z 7 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3067/16).

W praktyce gospodarczej występują różne rodzaje stacji redukcyjnych (redukcyjno-pomiarowych), w tym odkryte, przykryte tzw. obiektami szafowymi (kontenerami), mobilne itd. Wszystkie one służą redukcji ciśnienia, pomiaru oraz rozdziału gazu. Redukcja gazu w sieciach gazowych jest konieczna, gdyż gaz w rurociągach transportuje się pod ciśnieniem wyższym niż ciśnienie, pod którym jest on dostarczany odbiorcom końcowym (por. <https://www.gzog.pl/stacje-redukcyjno-pomiarowe>).

Wykorzystanie budowli w postaci gazociągu do realizacji określonych zadań gospodarczych (realizacji funkcji użytkowych) może wobec tego wymagać jego technicznego powiązania z pewnymi urządzeniami. W stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r. tylko w takim przypadku obiekt budowlany spełnia kryterium "całości techniczno-użytkowej". Wyjątki od postrzegania budowli jako obiektu budowlanego stanowiącego całość techniczno-użytkową mogą zostać oczywiście przewidziane przez samego ustawodawcę. Takim przykładem, niejako korygującym pojęcie obiektu budowlanego określonego w art. 3 pkt 1 lit. b) u.P.b., jest kanalizacja kablowa. W wyniku dodania z dniem 17 lipca 2010 r. do art. 3 u.P.b. nowej jednostki redakcyjnej w postaci ust. 3a, obiektem liniowym jest "kanalizacja kablowa, przy czym kable zainstalowane w kanalizacji kablowej, kable zainstalowane w kanale technologicznym oraz kable telekomunikacyjne dowieszone do już istniejącej linii kablowej nadziemnej nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego". W efekcie wspomnianej nowelizacji kanalizacja kablowa jest samodzielnym obiektem budowlanym, mimo że bez wypełnienia jej kablami nie pełni ona żadnej konkretnej funkcji użytkowej (gospodarczej). W stanie prawnym odnoszącym się do realiów rozpatrywanej sprawy ów wyjątek nie ma zastosowania do gazociągu oraz powiązanych z nim technicznie i użytkowo urządzeń.

W konsekwencji, uwzględniając stan prawny obowiązujący do 27 czerwca 2015 r., kluczowego znaczenia nabiera ocena, czy stacje redukcyjne, pomiarowe i pomiarowo-redukcyjne stanowiły wraz z gazociągiem jeden zespół, jedną całość techniczno-użytkową, zdolną do realizacji określonego celu gospodarczego.

Zdaniem składu orzekającego, stacje i punkty reduktorowe, reduktorowo-pomiarowe i pomiarowe nie mogą zostać zaliczone do instalacji w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. a) u.P.b. Rozróżnienie w tym przepisie pojęcia "instalacji" i "urządzeń technicznych" oraz wynikający z tej regulacji kontekst językowy wskazują, że przez instalację należy rozumieć zespół urządzeń wewnątrz budynku lub innego obiektu, służących do przesyłania mediów takich jak prąd elektryczny, woda, gaz ziemny, paliwo, ścieki, czy inne substancje dla obsługi wnętrza obiektów (por. też [https://pl.wikipedia.org/wiki/Instalacja_\[technika\]](https://pl.wikipedia.org/wiki/Instalacja_[technika])). Stacje i punkty reduktorowe (reduktorowo-pomiarowe) mogą być natomiast identyfikowane jako urządzenie, w tym urządzenie techniczne, powiązane technicznie i użytkowo (funkcjonalnie) z gazociągiem. O ile zatem stanowią łącznie z budowlą całość techniczno-użytkową w przedstawionym rozumieniu, ich wartość (początkowa lub wynikająca z wyceny) winna zostać uwzględniona w podstawie opodatkowania budowli.

Powyższa ocena dotyczy stanu prawnego obowiązującego przed 28 czerwca 2015 r. O identyfikacji punktu redukcyjnego i redukcyjno-pomiarowego jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. przesądzał przepis art. 3 pkt 3 u.P.b. w powiązaniu z art. 3 pkt 1 lit. b) tej ustawy.

Natomiast z dniem 28 czerwca 2015 r. zmianie uległa definicja obiektu budowlanego określona w art. 3 pkt 1 u.P.b. Zgodnie z aktualnym brzmieniem tego przepisu przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zwrot legislacyjny "całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami" nie pokrywa się z obowiązującym obecnie określeniem "budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość korzystania z obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". Skład orzekający uznał, że problem identyfikacji jako budowli stacji i punktów redukcyjno-pomiarowych, redukcyjnych i pomiarowych w stanie prawnym obowiązującym od dnia 28 czerwca 2015 r. nie może zostać rozstrzygnięty niniejszą uchwałą, albowiem wykraczałoby to poza zakres zadanego pytania, a co więcej - poza granice sprawy. Zadane pytanie nie pozwala również odpowiedzieć, czy sporne obiekty stanowią urządzenia techniczne, które mogą być kwalifikowane do urządzeń budowlanych w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.P.b.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 9 stycznia 2018 r., II FSK 107/16
wyrok NSA z 3 sierpnia 2018 r., II FSK 1979/16
wyrok NSA z 22 listopada 2018 r., II FSK 2741/16
wyrok NSA z 23 października 2020 r., II FSK 1504/20
wyrok NSA z 15 września 2021 r., III FSK 3490/21
wyrok NSA z 6 kwietnia 2022 r., III FSK 2604/21 i III FSK 2803/21
wyrok NSA z 10 maja 2022 r., III FSK 615/21
wyrok NSA z 26 kwietnia 2022 r., sygn. III FSK 1946
wyrok NSA z 11 maja 2022 r., III FSK 1222/21

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.)

Art. 2 ust. 1 pkt 3 Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Art. 1a ust. 1 pkt 2 Budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 2351 ze zm.)

Art. 3 pkt 1 Ilekroć w ustawie jest mowa o:

Obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury (do 28.06.2015 r.)

Art. 3 pkt 1 Ilekroć w ustawie jest mowa o:

Obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. (od 29.06.2015 r.)

Art. 3 pkt 3 Ilekroć w ustawie jest mowa o:

Budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: (...) sieci techniczne (...) sieci uzbrojenia terenu.

Art. 3 ust. 3a Ilekroć w ustawie jest mowa o:

obiekcie liniowym - należy przez to rozumieć obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, droga kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable zainstalowane w kanalizacji kablowej, kable zainstalowane w kanale technologicznym oraz kable

telekomunikacyjne dowieszone do już istniejącej linii kablowej nadziemnej nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.

Art. 3 pkt 9 Za urządzenie budowlane uznaje się urządzenie techniczne zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym oczyszczania lub gromadzenia ścieków, przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Bibliografia

B. Pahl, *Kontrowersje wokół opodatkowania budowli wewnątrz budynku na przykładzie stacji redukcyjno-pomiarowych*, Samorząd Terytorialny 5/2019.

Główne tezy

1. Urządzenia „pracujące” w gazowej sieci przesyłowej stanowią element budowli
2. Stacje i punkty reduktorowe (reduktorowo-pomiarowe) jako urządzenia techniczne
3. Stacje redukcyjne, pomiarowe i pomiarowo-redukcyjne stanowią wraz z gazociągiem zespół, całość techniczno-użytkową, zdolną do realizacji określonego celu gospodarczego.

2. Pojęcie sieci telekomunikacyjnej – Łukasz Rogowski (UM w Szczecinie)

Wyrok NSA z 21 października 2021 r., III FSK 380/21

Sieć telekomunikacyjna to nie tylko zbiór linii telekomunikacyjnych, przewodów i węzłów, ale także systemy i urządzenia (w tym również elementy nieaktywne), które umożliwiają nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą fal radiowych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną. Zatem sieć telekomunikacyjna składa się z szeregu elementów tworzących całość techniczno-użytkową, których połączenie w odpowiedni sposób - zgodnie z wymogami technicznymi - umożliwia ich wykorzystanie w celu transmisji danych. Stacje bazowe (BTS) będące w posiadaniu Spółki, której przedmiotem działalności gospodarczej jest m.in. telekomunikacja, służą do bezprzewodowego przesyłu danych. Elementy konstrukcyjne stacji bazowych stanowią: wieża, na której ulokowane są maszty antenowe, oraz kontenery, w których znajdują się pozostałe elementy techniczne (m.in. siłownia, radiolinia, multiplexer, klimatyzacja). Wszystkie elementy konstrukcyjne tworzą całość techniczno-użytkową bowiem dopiero ich połączenie zgodnie z wymogami technicznymi umożliwia wykorzystanie stacji bazowej w celu transmisji danych. Stacje bazowe określane są jako sieci transmisji danych (składające się z: urządzeń emitujących pola elektromagnetyczne zamontowanych na konstrukcji wsporczej oraz urządzeń zasilających stacje bazowe w postaci kontenerów), co wynika wprost z pozwoleń budowlanych i pozostałej dokumentacji budowlanej znajdującej się w aktach sprawy. Całość ta stanowi zatem budowlę sieciową (sieć techniczną), o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Nie ma w tym przypadku znaczenia, czy elementy te zlokalizowane są na gruncie czy też na innym obiekcie budowlanym, bowiem stanowią rodzaj budowli bezpośrednio wymieniony w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że analiza uzasadnienia decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Łodzi naprowadza, że organ podatkowy dokonał samodzielnie kwalifikacji prawno - podatkowej spornych w aspekcie podatkowym stacji bazowych. Kwalifikacji ta została dokonana na podstawie całego zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego, w tym pozwoleń budowlanych i pozostałej dokumentacji budowlanej znajdujących się w aktach sprawy. Całość zgromadzonego materiału dowodowego została w uzasadnieniu decyzji zreferowana i omówiona. Organ podatkowy wskazał, którym dowodom i dlaczego dał wiarę. Wyprowadzone przez organ podatkowy wnioski są formalnie poprawne i znajdują potwierdzenie w zgromadzonym materiale dowodowym. Opinia biegłego - konkluzje z niej wynikające - nie stanowiła wyłącznej podstawy kwalifikacji stacji bazowych jako przedmiotów opodatkowania, ale jeden z dowodów w sprawie. Ponadto, jak wynika z uzasadnienia zaskarżonej decyzji organ dokonał oceny wartości dowodowej złożonej opinii biegłego, jej wiarygodności i przydatności dla rozstrzygnięcia sprawy. Nie można się także zgodzić z twierdzeniem wyprowadzonym przez Sąd I instancji tylko na podstawie zakreślonego przez organ podatkowy zakresu opinii biegłego, że organ zlecił wyjaśnienie kwestii, która nie może być przedmiotem opinii biegłego. Jak wynika z uzasadnienia decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego, analizy zawarte w opinii organ wykorzystał w zakresie ustalenia, czy i które elementy stacji bazowej, stanowią całość techniczno - użytkową. (...)

W konsekwencji powyższego Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że trafne są poczynione przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi, w kontekście prawidłowo ustalonego stanu faktycznego, wywody prawne. Wśród budowli wymienionych w katalogu zawartym w art. 1 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane znalazły się m.in. sieci techniczne. Z kolei według załącznika do ustawy - Prawo budowlane do kategorii XXVI obiektów budowlanych należą m.in. sieci telekomunikacyjne. Ustawodawca nie definiuje tego pojęcia w ustawie Prawo budowlane. Pojęcie sieci telekomunikacyjnych zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 35 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. Prawo telekomunikacyjne (Dz. U. z 2004 r. Nr 171, poz. 1800 z późn. zm.), zgodnie z którym są to "systemy transmisyjne oraz urządzenia komutacyjne lub przekierowujące, a także inne zasoby, w tym nieaktywne elementy sieci, które umożliwiają: nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą przewodów, fal radiowych, i optycznych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną, niezależnie

od ich rodzaju. W świetle powyższej definicji sieć telekomunikacyjna to nie tylko zbiór linii telekomunikacyjnych, przewodów i węzłów, ale także systemy i urządzenia (w tym również elementy nieaktywne), które umożliwiają nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą fal radiowych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną. Zatem sieć telekomunikacyjna składa się z szeregu elementów tworzących całość techniczno-użytkową, których połączenie w odpowiedni sposób - zgodnie z wymogami technicznymi - umożliwia ich wykorzystanie w celu transmisji danych. Stacje bazowe (BTS) będące w posiadaniu Spółki, której przedmiotem działalności gospodarczej jest m.in. telekomunikacja, służą do bezprzewodowego przesyłu danych. Elementy konstrukcyjne stacji bazowych stanowią: wieża, na której ulokowane są maszty antenowe, oraz kontenery, w których znajdują się pozostałe elementy techniczne (m.in. siłownia, radiolinia, multiplekser, klimatyzacja). Wszystkie elementy konstrukcyjne tworzą całość techniczno-użytkową bowiem dopiero ich połączenie zgodnie z wymogami technicznymi umożliwią wykorzystanie stacji bazowej w celu transmisji danych. Stacje bazowe określane są jako sieci transmisji danych (składające się z: urządzeń emitujących pola elektromagnetyczne zamontowanych na konstrukcji wsporczej oraz urządzeń zasilających stacje bazowe w postaci kontenerów), co wynika wprost z pozwoleń budowlanych i pozostałej dokumentacji budowlanej znajdującej się w aktach sprawy. Całość ta stanowi zatem budowlę sieciową (sieć techniczną), o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Nie ma w tym przypadku znaczenia, czy elementy te zlokalizowane są na gruncie czy też na innym obiekcie budowlanym, bowiem stanowią rodzaj budowli bezpośrednio wymieniony w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. (...)

Wyroki powiązane

wyrok WSA w Białymstoku z 18 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Bk 1185/15

wyrok NSA z 27 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1498/12

wyrok WSA w Białymstoku z 14 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Bk 270/12

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023r. poz. 70):

Art. 1a ust. 1 Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...) pkt 2 budowla - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.).

Art. 3 Ilekroć w ustawie jest mowa o:

(...) pkt 3 budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;

Ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. Prawo telekomunikacyjne (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1648 ze zm.).

Art. 2 Określenia użyte w ustawie oznaczają:

(...) pkt 35 sieć telekomunikacyjna - systemy transmisyjne oraz urządzenia komutacyjne lub przekierowujące, a także inne zasoby, w tym nieaktywne elementy sieci, które umożliwiają nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą przewodów, fal radiowych, optycznych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną, niezależnie od ich rodzaju;

Główne problemy

1. Pojęcie sieci technicznej (telekomunikacyjnej).
2. Całość użytkowo-techniczna.
3. Związek prawa podatkowego z prawem budowlanym/telekomunikacyjnym.
4. Opodatkowanie budowli usytuowanej w innym obiekcie budowlanym.

3. Transformatory wchodzące w skład elektrowni fotowoltaicznych nie są budowlami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)

Wyrok NSA z 6 grudnia 2022 r., III FSK 740/22

Skoro panele fotowoltaiczne oraz falowniki nie są traktowane jako budowla w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.), powiązane z nimi użytkowo stacje transformatorowe, tworząc razem zespół prądotwórczy, nie mogą zostać uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 u.P.b.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Wnioskodawca posiada m.in. zakład produkcyjny w B. i planuje budowę instalacji fotowoltaicznej o mocy ok. 10 MW zlokalizowanej na terenie zakładu. Instalacja składać się będzie z pojedynczych paneli fotowoltaicznych połączonych ze sobą elektrycznie i zamontowanych na konstrukcji stalowej, która będzie zakotwiona w gruncie przez palowanie, system kotew lub za pomocą płyt betonowych. (...) Energia elektryczna produkowana przez instalację będzie używana na potrzeby wewnętrzne zakładu, a nadwyżki energii (jeżeli takie wystąpią) zostaną sprzedane do sieci publicznej. Grupy poszczególnych paneli zostaną podłączone do falowników, które zamienią generowane przez panele napięcie stałe na napięcie zmienne. Następnie za pomocą dedykowanych stacji transformatorowych napięcie będzie podnoszone za pomocą transformatorów do poziomu średniego napięcia. Spółka zakłada montaż kilku kontenerowych stacji transformatorowych wolnostojących (w obudowie betonowej lub stalowej), zawierających główne elementy systemu elektroenergetycznego służącego do wyprowadzenia energii produkowanej przez farmę, takie jak transformator, rozdzielnia niskiego i średniego napięcia, pozostały sprzęt elektroenergetyczny. Wyprodukowana energia będzie przesyłana do sieci wewnętrznej zakładu za pomocą dedykowanej linii kablowej. (...)

Sformułowane w skardze kasacyjnej zarzuty wskazują, że kwestią problemową, wokół której ogniskuje się spór, jest rozstrzygnięcie dotyczące możliwości opodatkowania podatkiem od nieruchomości (jako budowli) tzw. dedykowanych stacji transformatorowych (rozdzielni i innych urządzeń technicznych) służących do prawidłowego funkcjonowania instalacji fotowoltaicznej, zlokalizowanych w wolnostojących obiektach kontenerowych. (...)

W analizowanej sprawie nie budzi wątpliwości, że obiekt kontenerowy, w którym zlokalizowane zostały urządzenia stacji transformatorowej spełnia kryteria obiektu budowlanego, o którym mowa w art. 3 pkt 1 u.P.b. Przez zwrot legislacyjny "instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem", Naczelny Sąd Administracyjny rozumie zespół urządzeń wewnątrz takiego obiektu (w analizowanej sprawie jest to obiekt kontenerowy), służących do przesyłania mediów takich jak prąd elektryczny, woda, gaz ziemny, paliwo, ścieki, czy inne substancje dla obsługi wnętrza obiektu. Stacja transformatorowa, stanowiąc element zewnętrznej instalacji fotowoltaicznej, a nie budynku, kryteriów tych nie wypełnia. Stąd też chybiony jest przeciwny pogląd Spółki. (...)

Reasumując, jeżeli dany obiekt budowlany spełnia wszystkie elementy definicji legalnej budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., tzn. jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, a nadto jego cechą wyróżniającą jest powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), to

nie jest możliwa jego re kwalifikacja na budowle z uwagi na to, że w jego wnętrzu znajdują się urządzenia techniczne funkcjonalnie (gospodarczo) powiązane ze zlokalizowanymi poza tym obiektem innymi urządzeniami. Naczelnny Sąd Administracyjny zwraca natomiast uwagę, że w świetle regulacji art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1, pkt 2, pkt 3 i 9 u.P.b. możliwa jest sytuacja zlokalizowania w budynku budowli, stanowiącej odrębny od budynku przedmiot opodatkowania (tzw. problem budowli w budynku). Nie ma wobec tego racji strona skarżąca, uznając że znajdujące się w obiektach kontenerowych stacje transformatorowe stanowią instalacje budynku, o których mowa w art. 3 pkt 1 u.P.b.

Kolejny aspekt sprawy wiąże się z identyfikacją dla celów podatkowych samego urządzenia stacji transformatorowej, które – jak zaznaczono we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej – stanowią element infrastruktury elektroenergetycznej instalacji fotowoltaicznej. Jak już zaznaczono, za prawidłowe zostało uznane stanowisko Spółki, że panele fotowoltaiczne oraz falowniki (element prądowórczy instalacji fotowoltaicznej) nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Budowlę stanowią natomiast części budowlane instalacji fotowoltaicznej, co wyprowadzono z treści art. 3 pkt 3 u.P.b. Organ interpretacyjny zauważył, że "nie można wykluczyć sytuacji, w której budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. stanowić będzie jedynie obudowę urządzenia budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.P.b., będącego budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l." Również Sąd pierwszej instancji uznał, że sporne stacje transformatorowe, służące funkcjonowaniu instalacji fotowoltaicznej, są budowlą mieszczącą się w katalogu wymienionym w art. 3 pkt 9 u.P.b. (...)

Tym samym, jedynie obiekty wyraźnie wymienione w art. 3 pkt 3 u.P.b., załączniku do tej ustawy oraz innych przepisach rangi ustawowej mogą być uznane za budowle stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. To ważne zastrzeżenie, potwierdzające że definicje budowli w obszarze prawa budowlanego i podatkowego różnią się zakresowo i to nie tylko z tego powodu, że TK dla celów podatkowych uznał katalog budowli wymieniony w art. 3 pkt 3 u.P.b. za zamknięty. Przypomnieć wypada, że w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest również urządzenie budowlane, zdefiniowane w art. 3 pkt 9 u.P.b., które wszak przez prawo budowlane nie jest identyfikowane jako budowla.

Jak już zaznaczono, definicja urządzenia budowlanego została ujęta w art. 3 pkt 9 u.P.b. W myśl tego przepisu urządzeniem budowlanym jest urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Analiza art. 3 pkt 1 u.P.b. w zw. z art. 3 pkt 3 tej ustawy (oraz 3 pkt 3a-5a) naprowadza na wniosek, że w świetle ustawy - Prawo budowlane urządzenie budowlane (art. 3 pkt 9 u.P.b.) stanowi nie tylko odrębną od budowli kategorię obiektów (nie jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego), ale również, że spełnienie przez określone urządzenie kryteriów urządzenia budowlanego nie jest uzależnione od wypełnienia cech obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.P.b. (...)

Tym nie mniej zauważyć wypada, że dla celów podatkowych ustawodawca rozszerzył w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (w porównaniu z przepisami ustawy - Prawo budowlane) pojęcie budowli, obejmując tą kategorią zarówno budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (zasadnicze znaczenie ma tu katalog budowli wymieniony w art. 3 pkt 3 u.P.b.), jak i urządzenia budowlane wymienione w art. 3 pkt 9 u.P.b.

Ustalenie, jakie urządzenia budowlane, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., winny zostać objęte podatkiem od nieruchomości, wymaga uwzględnienia regulacji art. 2 ust. 1

u.p.o.l. in initio. Przepis ten określa przedmiot podatku od nieruchomości, a zatem jeden z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP. Z tych też względów jego treść nie może być pomijana przy ustalaniu zakresu pojęciowego budowli jako przedmiotu opodatkowania. W świetle art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Użyte w art. 2 ust.1 u.p.o.l. określenie "obiekty budowlane" należy definiować identycznie, jak "obiekt budowlany", o którym mowa w art. 1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l., tj. jako obiekt w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.P.b. (jak już zaznaczono, w świetle obecnego brzmienia art. 3 pkt 1 u.P.b. jest to "budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych"). Kryterium wypełnienia cech "obektu budowlanego" odnosi się zatem do budynków (ich części), a także budowli (ich części) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, które zgodnie z definicją zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obejmują zarówno budowle w ujęciu art. 3 pkt 3 u.P.b., jak i urządzenia budowlane wymienione w art. 3 pkt 9 u.P.b.

W efekcie, skoro zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają "nieruchomości lub obiekty budowlane", w tym budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (pkt 3), to reguły wykładni językowej prowadzą do wniosku, że urządzenia budowlane, o których mowa w art. 3 pkt 9 u.P.b., jeżeli nie spełniają kryteriów z art. 3 pkt 1 u.P.b., nie są objęte zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości. (...)

Reasumując, ustalenie, że dany obiekt jest budowlą w postaci urządzenia budowlanego, o którym mowa w art. 3 pkt 9 u.P.b., lecz nie zostało w tym przepisie wprost wymienione, wymaga potwierdzenia, iż:

- 1) jest obiektem budowlanym zgodnie z art. 3 pkt 1 u.P.b. (m.in. został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych);
- 2) stanowi niebędące instalacją urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, w realiach faktycznych sprawy zaliczanym do budowli zarówno w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b., jak i podatkowym (tj. mieści się w katalogu budowli określonym w tym przepisie), które to urządzenie zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;
- 3) wykluczona jest możliwość identyfikowania takiego obiektu jako budynku albo obiektu małej architektury.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, użyte w art. 3 pkt 9 u.P.b. określenie "urządzenie techniczne", wobec jego niezdefiniowania zarówno w ustawie podatkowej, jak i ustawie – Prawo budowlane, a także braku stosownego odesłania do innych regulacji prawnych, ma charakter pojęcia autonomicznego. Przy jego ustalaniu zasadne jest posłużenie się regułami wykładni językowej. Nie koliduje to z ogólną definicją urządzenia przyjętą w art. 3 pkt 9 z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, Dz. U. z 2022 r. poz. 1385 ze zm. (urządzenia to urządzenia techniczne stosowane w procesach energetycznych), lecz wymaga doprecyzowania, co stanowi urządzenie techniczne. Zgodnie z ujęciem słownikowym urządzenia techniczne mogą stanowić przedmioty umożliwiające wykonanie danego procesu. Urządzenia techniczne składają się z połączonych ze sobą elementów stanowiących spójną, funkcjonalną całość cechującą się określonym typem budowy w zależności od parametrów pracy i przeznaczenia (Uniwersalny Słownik Języka Polskiego PWN pod red. S. Dubisza, Słownik Języka Polskiego PWN, Warszawa 2008, s. 275; Słownik Języka Polskiego pod red. W. Doroszewskiego, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1967, s. 665). (...)

Nader istotne znaczenie, a zarazem kluczowe dla rozstrzygnięcia sporu ma ustalenie, jak (z jakim przedmiotem) stacje transformatorowe zostały powiązane funkcjonalnie. Jak wynika z dotychczasowych rozważań, ich kwalifikacja do urządzeń budowlanych w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 u.P.b. możliwa będzie jedynie wówczas, gdy potwierdzone zostanie, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego spełniającego (w realiach sprawy) zarówno kryteria budowli w rozumieniu prawa budowlanego, jak i podatkowego. (...)

Skoro wobec tego panele fotowoltaiczne oraz falowniki nie są traktowane jako budowla w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 u.P.b., powiązane z nimi użytkowo stacje transformatorowe, tworząc razem zespół prądotwórczy, nie mogą zostać uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 u.P.b.

Poruszane w niniejszym uzasadnieniu aspekty nie zostały dostrzeżone przy dokonywaniu oceny stacji transformatorowej jako urządzenia budowlanego, zapewniającego możliwość korzystania z pozostałych elementów zespołu prądotwórczego, a w konsekwencji możliwości uznania jej za budowlę będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zarówno przez organ odwoławczy, jak i Sąd pierwszej instancji.

Wyroki powiązane

wyroki zgodne z komentowanym wyrokiem:

wyrok WSA w Poznaniu z 14 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Po 636/22

wyroki sprzeczne z komentowanym wyrokiem:

wyrok WSA w Bydgoszczy z 20 września 2022 r., sygn. akt I SA/Bd 366/22

wyrok WSA w Łodzi z 29 listopada 2022 r., sygn. akt I SA/Łd 644/22

pozostałe wyroki:

wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09

wyrok NSA z 24 listopada 2017 r., sygn. akt II OSK 536/16

wyrok WSA w Rzeszowie z 5 marca 2019 r., sygn. akt II SA/Rz 55/19

wyrok WSA w Białymstoku z 3 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Bk 516/22

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651)

Art. 14b § 3. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

Art. 14c § 1. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

Art. 14k § 1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70)

Art. 1a ust. 1 pkt 2) Użyte w ustawie określenia oznaczają: budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;

Art. 2 ust. 1. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 682)

Art. 3 Ilekroć w ustawie jest mowa o:

1) obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;

3) budowli – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;

9) urządzeniach budowlanych – należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki;

Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1385)

Art. 3. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

9) urządzenia – urządzenia techniczne stosowane w procesach energetycznych;

10) instalacje – urządzenia z układami połączeń między nimi;

11) sieci – instalacje połączone i współpracujące ze sobą, służące do przesyłania lub dystrybucji paliw lub energii, należące do przedsiębiorstwa energetycznego;

11f) linia bezpośrednia – linię elektroenergetyczną łączącą wydzieloną jednostkę wytwarzania energii elektrycznej bezpośrednio z odbiorcą lub linię elektroenergetyczną łączącą jednostkę wytwarzania energii elektrycznej przedsiębiorstwa energetycznego z instalacjami należącymi do tego przedsiębiorstwa albo instalacjami należącymi do przedsiębiorstw od niego zależnych;

43) jednostka wytwórcza – wyodrębniony zespół urządzeń należący do przedsiębiorstwa energetycznego, służący do wytwarzania energii i wyprowadzania mocy;

Główne problemy

1. Kryteria kwalifikacji urządzenia budowlanego jako budowli na gruncie podatku od nieruchomości.
2. Zakres pojęciowy „instalacji zapewniającej możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem” (interpretacja wąska czy szeroka?).
3. W jaki sposób przeznaczenie danego obiektu (np. transformatora) wpływa na jego kwalifikację na gruncie podatku od nieruchomości.

4. Moc ochronna interpretacji indywidualnej w kontekście niejasno przedstawionego stanu faktycznego.

4. Pojęcie budowli w odniesieniu do wyciągu narciarskiego – prof. dr hab. sędzia NSA Paweł Borszowski (UWr)

Wyrok NSA z 20 marca 2023, III FSK 617/22

„(...)Wskazanie zatem, wyłącznie na budowle sportowe wraz z odniesieniem do kategorii V obiektów budowlanych obiekty sportu i rekreacji, jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, koleжки linowe, odkryte baseny, zjeżdźalnie wraz z przesądzeniem, że stanowią całość, nie jest wystarczające do ich ujęcia w zakres przedmiotu opodatkowania bez odniesienia się do kategorii obiektu budowlanego (...).”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„(...) W poprzednim stanie prawnym w przypadku obiektu budowlanego ustawodawca oddzielnie definiował budynek, budowlę i obiekt małej architektury. Budowlę stanowiła zatem całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami (art. 3 pkt 1 lit. b p.b.). Kryterium całości techniczno-użytkowej stanowiło zatem cechę, na podstawie której dokonywana była kwalifikacja obiektu budowlanego będącego budowlą z konsekwencjami dla przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, co podkreśla się w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w tym w uchwale z 10 października 2022 r., sygn. akt III FPS 2/22(...).”

„(...)”. W obecnym kształcie normatywnym obiektu budowlanego ustawodawca nie tylko zrezygnował z oddzielnego ujmowania budynku, budowli i obiektu małej architektury, ale pominął również cechę całości techniczno-użytkowej, która była wyróżnikiem definicji budowli w poprzednim stanie prawnym. Oznacza to zatem, iż nie tylko przy kwalifikacji obiektu budowlanego jako budowli nie można powoływać się na cechę całości techniczno-użytkowej, ale jednocześnie z konsekwencją tego dla przedmiotu opodatkowania w odniesieniu do budowli. Cecha całości techniczno-użytkowej nie może być zatem elementem kwalifikacji obiektu budowlanego będącego budowlą dla przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości(...).”

Należy jednocześnie stwierdzić, że „(...)pominięcie cechy całości techniczno-użytkowej w definicji obiektu budowlanego w obowiązującym stanie prawnym nie oznacza, że powiązania o charakterze technicznym i użytkowym przestają mieć znaczenie przy kwalifikacji obiektu budowlanego będącego budowlą z konsekwencją dla przedmiotu opodatkowania. Tak określone powiązania będą miały znaczenie w przypadku definiowania obiektu budowlanego będącego budowlą przy czym z uwagi na brak tej cechy po pierwsze nie można ich zakładać, a po drugie nie można ich ujmować z punktu widzenia kryterium całości. Wynikają one bowiem z tego elementu definicji obiektu budowlanego, gdzie wskazuje się na powiązanie wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Powiązanie zatem z instalacjami, które zapewniają możliwość użytkowania danego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem stanowią uzasadnienie dla tego elementu kwalifikacji budowli. Przy czym należy te powiązania ustalać w odniesieniu do danego obiektu budowlanego, a zatem konkretnej budowli jak w rozpoznawanej sprawie(...).”

„(...)Uwzględniając zatem definicję obiektu budowlanego konieczne staje się wskazanie konkretnego rodzaju budowli wraz z instalacjami, które zapewniają możliwość użytkowania tej budowli zgodnie z jej przeznaczeniem, a także wzniesienie z użyciem wyrobów budowlanych. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa zatem, że wskazanie konkretnej budowli wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania tego obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem, jak również wzniesienie z użyciem wyrobów budowlanych powinno być ustalone w konkretnym przypadku również w odniesieniu do obiektów infrastruktury ośrodka narciarskiego(...)”.

Wskazanie „(...)wyłącznie na budowle sportowe wraz z odniesieniem do kategorii V obiektów budowlanych obiekty sportu i rekreacji, jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny, zjeżdźalnie wraz z przesądzeniem, że stanowią całość, nie jest wystarczające w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego do ich ujęcia w zakres przedmiotu opodatkowania bez odniesienia się do kategorii obiektu budowlanego(...)”.

Przyjęcie zatem, „(...)że sporne obiekty (kolejki linowe i wyciągi narciarskie) stanowią budowle z uwagi na ich wskazanie w załączniku do ustawy i jednocześnie stwierdzenie, że wraz z opisanymi przez stronę instalacjami jako stanowiące całość oznacza, że cecha całości, nie przewidziana przez ustawodawcę w obecnej definicji obiektu budowlanego została założona w niniejszej sprawie i uznana jako przesądzająca(...)”.

„(...)Dla prawnopodatkowej kwalifikacji spornych obiektów infrastruktury ośrodka narciarskiego nie jest wystarczające stwierdzenie przez Sąd pierwszej instancji, że wymienione w art. 3 pkt 3 p.b. budowle sportowe zostały wskazane jako „całe”. Oznacza to bowiem założenie cechy całości(...)”.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 9 lipca 2019, sygn. akt II FSK 2693/17.

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm., dalej: u.p.o.l.).

Art. 1a.

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

2) budowla - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1333; przywołane jako: p.b.).

Art. 3 Ilekroć w ustawie jest mowa o:

1)obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;

3)budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne

(fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;

9)urządzeniach budowlanych - należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki;

5. Obiekty złożone jako budowle – dr Adam Kałużny (Deloitte)

Wyrok NSA z 26 stycznia 2022 r., III FSK 2124/21

Nawet jeżeli poszczególne pod względem fizycznym obiekty, z których każdy spełnia cechy pozwalające uznać go za odrębny przedmiot opodatkowania, są wykorzystywane do osiągnięcia konkretnego celu gospodarczego i z tego powodu zostały funkcjonalnie połączone (np. za pomocą rur, kabli, szyn, taśmociągów), nie można tworzyć z ich sumy jednego przedmiotu opodatkowania, w rozumieniu art. 2 ust. 1 UPOL.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie Kolegium zauważyło, że aby móc opodatkować podatkiem od nieruchomości tak części budowlane, jak i techniczne, jedne i drugie muszą stanowić całość techniczno-użytkową. Z materiału dowodowego wynika, że węzeł betoniarski składa się z następujących zasadniczych elementów: maszyny betoniarskiej (w obudowanym pomieszczeniu mieszalnika), zasieków na kruszywo ze zgniatarką (łopata mechaniczna), silosów na cement, kontenera sterowniczego, kontenera grzewczego wody, kontenera na domieszki chemiczne, kompleksu recyklingu oraz terenu utwardzonego w obrębie urządzeń węzła. Jego konstrukcja nośna zbudowana jest ze stalowych elementów, a w jej skład wchodzi słupy, belki, okratowania, schody, podesty, balustrady, siatki zabezpieczające, konstrukcje do montażu instalacji i podajników, podest do obsługi napędu zgarniarki kruszywa. Głównymi elementami konstrukcji nośnej węzła betoniarskiego jest platforma mieszarki. Dach posiadają jedynie niektóre z urządzeń wchodzących w skład węzła betoniarskiego, tj. kontener sterowniczy, kontener wody grzewczej oraz kontener na domieszki chemiczne. Obudowa ścian i zadaszenie wykonane jest nad maszyną betoniarską oraz kompresorownią. Węzeł betoniarski jako zespół urządzeń składa się z wielu elementów i części, które pełnią określone funkcje użytkowe w połączeniu z innymi elementami. Ponadto obiekt budowlany jakim jest węzeł betoniarski zbudowany został z elementów i posiada zamontowane instalacje oraz urządzenia, które powiązane są ze sobą technicznie i funkcjonalnie, tworzą razem całość techniczno-użytkową. Co prawda niektóre elementy teoretycznie mogłyby pełnić samodzielnie określone funkcje (np. silosy, zasieki, instalacje, pompy, zasobniki, zbiorniki), ale razem i w powiązaniu tworzą zespół urządzeń nieodzowny do funkcjonowania węzła betoniarskiego, bez których nie mógłby on funkcjonować w celu do tego przewidzianym (wybudowanym). Węzeł betoniarski funkcjonuje jako całość, a zatem takiego obiektu nie można dzielić na kolejne obiekty budowlane o czym świadczy proces technologiczny przygotowania i produkcji betonu. Brak prawidłowego działania którejkolwiek z części składowych nie pozwalałaby na wykorzystywanie tego obiektu jako węzła betoniarskiego i nie byłaby możliwa produkcja betonu. Wobec tego obiekt budowlany, jakim jest budowla węzła betoniarskiego, spełnia swoje funkcje ze względu na techniczne i funkcjonalne powiązanie wszystkich elementów. Instalacje (w tym urządzenia) zapewniają bowiem możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, a mianowicie prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu betonu.

Zdaniem Kolegium w odniesieniu do kontenerów socjalno-biurowych bezspornie zostało ustalone, że obiekty te posiadają wszystkie cechy budynku (są trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadają fundamenty i dach). Powinny one zatem zostać zakwalifikowane do kategorii budynków.

(...)

Oddalając skargę WSA w Łodzi wskazał, że odkodowanie pojęcia "węzeł betoniarski" nie ma, wbrew twierdzeniom Spółki, istotnego znaczenia. Ważne jest bowiem ustalenie czy mamy do czynienia z budowlą, a jeśli tak - jakie elementy wchodzi w jej skład. Przy dokonywaniu kwalifikacji obiektu do kategorii budynku lub budowli, należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. Nie można bowiem funkcjonalnej, wieloelementowej całości tworzącej określony proces technologiczny, dzielić - dla celów podatkowych - na poszczególne obiekty budowlane, gdyż w istocie prowadziłoby to do obejścia prawa. Podatnik mógłby bowiem celowo obudowywać poszczególne najdroższe elementy budowli, zabezpieczając im trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz fundamenty i dach - po to, aby zmniejszyć wartość budowli, a tym samym podstawę opodatkowania. Z tych względów Sąd pierwszej instancji podzielił ocenę Organu pierwszej instancji, zaakceptowaną w decyzji Kolegium, że skoro obiekt nazywany przez

Spółkę "węzłem betoniarskim", czy "budynkiem mieszalnika", został wyposażony w urządzenia zajmujące jego przestrzeń w znacznym stopniu i funkcjonalnie powiązany z pozostałymi obiektami i urządzeniami w taki sposób, że tylko łącznie mogą realizować założony cel jakim jest produkcja betonu, to należy uznać, że taki obiekt budowlany wykracza poza ustawowo określone cechy budynku, nawet jeżeli cechy te posiada. Sąd podzielił także ocenę organu, że chociaż niektóre elementy tzw. węzła betoniarskiego (w ujęciu jakim posługuje się biegły) teoretycznie mogłyby pełnić samodzielnie określone funkcje (np. silosy, zasieki, instalacje, pompy, zasobniki, zbiorniki), jednak razem i w powiązaniu tworzą one zespół urządzeń nieodzowny do produkcji betonu, bez których osiągnięcie tego celu gospodarczego nie byłoby możliwe. Wszystkie te elementy pozostają bowiem w związku techniczno-użytkowym. Wykazanie związku techniczno-użytkowego pozwala w konsekwencji na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jako budowli w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obiektu budowlanego o złożonej budowie.

(...)

W rozpatrywanej sprawie, problem prawny sprowadza się do właściwego przyporządkowania określonych obiektów Spółki do budynku lub budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. Wprawdzie w decyzjach organów podatkowych, jak również w uzasadnieniu wyroku Sądu pierwszej instancji, analizie poddawane było wiele obiektów, ostateczny spór sprowadza się dwóch obiektów. Pierwszy z nich wskazywany jest jako tzw. "węzeł betoniarski" w skład którego zaliczono zasadnicze elementy: maszyna betoniarska (w obudowanym pomieszczeniu mieszalnika), zasieki na kruszywo ze zgniatarką (łopatą mechaniczną), silosy na cement, kontener sterowniczy, kontener grzewczy wody, kontener na domieszki chemiczne, kompleks recyklingu oraz teren utwardzony w obrębie urządzeń węzła. Zdaniem organów podatkowych, zaakceptowanych przez WSA w Łodzi, cały "węzeł betoniarski" powinien podlegać opodatkowaniu, jako budowla z uwagi na to, że wszystkie elementy pozostają ze sobą w związku techniczno-użytkowym.

Naczelnym Sąd Administracyjny stanowiska takiego nie podziela. W pierwszej jednak kolejności, w związku z podniesionymi w skardze kasacyjnej zarzutami, odnotowania wymaga, że NSA w uchwale składu siedmiu sędziów z 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21 (wszystkie powoływane orzeczenia dostępne są na stronie: orzeczenia.nsa.gov.pl) podjął uchwałę, że obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Zaprezentowany pogląd oznacza oderwanie postrzegania jednego z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, jakim jest podstawa opodatkowania, wyłącznie przez pryzmat przepisów prawa budowlanego. Skład orzekający NSA w niniejszej sprawie aprobuje stanowisko wyrażone w powyższej uchwale i w dalszej części wykorzysta argumentację zawartą w jej uzasadnieniu.

Przed odniesieniem jednak stanowiska wyrażonego w tej uchwale do realiów konkretnej sprawy podatkowej, koniecznym jest jednoznaczne ustalenie, "co podlega opodatkowaniu". Należy zatem prawidłowo zidentyfikować konkretny obiekt budowlany, mający stanowić przedmiot opodatkowania i dopiero w następnej kolejności podjąć próbę odpowiedzi na pytanie, czy obiekt ten można zaliczyć do kategorii budynków lub budowli, bądź też przyjąć, że z woli ustawodawcy nie podlega on w ogóle opodatkowaniu. W procesie prawidłowego zakwalifikowania konkretnego obiektu do określonej kategorii, pozwalającej na jego opodatkowanie jako budynku lub budowli (ewentualnie uznanie, że nie podlega on opodatkowaniu), kierować należy się kryteriami zaprezentowanymi w wyżej wskazanej uchwale.

W rozpatrywanej sprawie opodatkowany został określony kompleks różnych obiektów ("węzła betoniarskiego"), gdyż pozostają one w związku techniczno-użytkowym. Dla organów podatkowych oraz Sądu pierwszej instancji, decydującym był funkcjonalny związek określonych obiektów, pozwalających na ich "łączne" opodatkowanie, jako jednej budowli. Zdaniem jednak Naczelnego Sądu Administracyjnego, z punktu widzenia obowiązku podatkowego, znaczenie ma nie tyle fakt funkcjonalnego (gospodarczego) powiązania zespołu obiektów, ile ocena czy poszczególne elementy takiego ciągu produkcyjnego, stanowią jeden przedmiot materialny, samoistny pod względem technicznym (jedną rzecz). Takiej zaś oceny nie dokonały zarówno organy podatkowe, jak i Sąd pierwszej instancji. Wprawdzie wymieniane są poszczególne obiekty, jako odrębne przedmioty (rzeczy), jednak przy określeniu przedmiotu

opodatkowania, potraktowane zostały jak jedna rzecz ("węzeł betoniarski") od której obliczony został podatek. Stanowisko Kolegium, zaakceptowane przez Sąd pierwszej instancji, jednoznacznie wskazuje, że przedmiotem opodatkowania, jest "węzeł betoniarski" jako całość. Zauważyć jednak należy, że w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15 związek funkcjonalny nie może mieć znaczenia dla istnienia powinności podatkowych. Argumentacja Sądu pierwszej instancji oparta została tymczasem na takim związku, gdyż wyraźnie zostało stwierdzone, że to powiązania techniczno – użytkowe, zdecydowały o uznaniu "węzła betoniarskiego" za jeden obiekt budowlany i w konsekwencji opodatkowany jako budowla. Znaczenie miał zatem związek funkcjonalny (produkcja betonu), co w świetle powyższego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, uznać należy za niedopuszczalne.

Przy odkodowaniu występujących na gruncie prawa podatkowego pojęć, sięgnąć należy niekiedy do tożsamyh pojęć występujących w innych gałęziach prawa. Dostrzegając konieczność posiłkowania się pewnymi rozwiązaniami przyjętymi między innymi na gruncie prawa cywilnego, wypada zarazem zwrócić uwagę na kwestię autonomii prawa podatkowego w stosunku do innych dziedzin prawa, a zwłaszcza zakresu tej autonomii. W literaturze podkreśla się, że stanowi ona swego rodzaju kompromis pomiędzy zasadami spójności i zupełności systemu prawa, do którego prawo podatkowe przynależy, a jego niezależnością w obrębie tego systemu, głównie zaś w stosunku innych dziedzin prawa, również należących do systemu prawa publicznego sensu largo (por. M. Zirk-Sadowski, Problem autonomii prawa podatkowego w świetle orzecznictwa NSA, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 2001, nr 2, s. 39-58; R. Mastalski, *Autonomia prawa Podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, "Przegląd Podatkowy" 2003, nr 10, s. 12, A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 136 i n). Zatem z jednej strony autonomia prawa podatkowego oznacza, że nawet w przypadku identycznego zdefiniowania pewnych pojęć w innych dziedzinach prawa, ich znaczenie na gruncie prawa podatkowego może być różne (por. uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21). Z drugiej strony, sądy administracyjne, stosując w konkretnych sprawach podatkowych konstrukcje, które nie zostały zdefiniowane w prawie daninowym, niejednokrotnie wprost odwołują się do ich wymowy wypracowanej m.in. w prawie cywilnym (np. uchwała NSA z dnia 13 marca 2017 r., sygn. akt II FPS 5/16 i zawarte w niej rozważania dot. spółki cywilnej). W końcu wbrew nazwie daniny – "podatek od nieruchomości", jego przedmiotem opodatkowania nie są objęte tylko nieruchomości, albowiem opodatkowaniu tym podatkiem podlegają również budowle, które (w zależności od ich rodzaju) można identyfikować podwójnie (jako nieruchomość albo ruchomość). Nie wydaje się możliwe wypracowanie jednego wzorca interpretacyjnego, który przy odczytywaniu treści poszczególnych przepisów podatkowych pozwoli w sposób jednoznaczny i jednolity rozstrzygnąć zarysowany wyżej problem. Stąd ocena znaczenia poszczególnych wyrażen użytych w ustawie podatkowej, tożsamyh z wypowiedziami w prawie prywatnym czy w innych dziedzinach prawa publicznego, winna uwzględniać przede wszystkim kontekst systemowy wewnętrzny, istotę podatkowych rozwiązań legislacyjnych, w konfrontacji z wszystkimi elementami konstrukcyjnymi podatku i funkcją jaką ma on wypełniać.

Skoro odwoływanie się do związku funkcjonalnego, było niedopuszczalne, w konsekwencji uznać należy, że o identyfikowaniu dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości, jako jednego obiektu budowlanego, w przypadku złożonych konstrukcji gospodarczych, decydować winno to czy wszystkie jej elementy składają się na jeden wyodrębniony fizycznie przedmiot materialny – rzecz. Dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, stosując posiłkowo (co jak powyżej wskazano niekiedy jest konieczne) uregulowanie art. 45 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020r. poz. 1740 ze zm. – dalej: k.c.), będzie przez to należało rozumieć obiekt wyodrębniony spośród innych obiektów, który umożliwia samoistne potraktowanie go jako przedmiotu opodatkowania. Jeżeli zostanie stwierdzone, że jest on budynkiem, wówczas podstawę opodatkowania stanowić będzie powierzchnia użytkowa, zaś w przypadku uznania za budowlę, jego wartość. Aby dany obiekt mógł zostać uznany za przedmiot opodatkowania, musi mieć postać materialną oraz cechować się samoistością, czyli takim zindywidualizowaniem i wyodrębnieniem od innych obiektów, że w stosunku do niego spełnione będą kryteria umożliwiające ustalenie podstawy opodatkowania. Inaczej mówiąc, jeden przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowić może tylko to, co wchodzi w skład tego przedmiotu materialnego i nie może być od niego odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego lub odłączanego (art. 47 § 2 k.c., por też uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21). Związane jest to z

występowaniem tzw. rzeczy złożonych, które składają się z większej lub mniejszej liczby części, zwanych składowymi. W ujęciu cywilistycznym, o tym czy określone elementy stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej rozstrzyga obiektywna potrzeba gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania, która może być zależna od aktualnie panujących poglądów i uwarunkowań technicznych. Jeśli poszczególne części danego urządzenia są powiązane fizycznie i funkcjonalnie tak, że tworzą razem gospodarczą całość, to stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, choćby całość tę można było fizycznie łatwo rozdzielić (por. W. Pawlak (w) J. Gudowski (red), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, cz. 1, nb 4, LEX WKP 2021). W doktrynie prawa cywilnego prezentowany jest też pogląd, że określony przedmiot staje się częścią składową rzeczy, jeżeli jest z nią powiązany w sensie fizycznym, gospodarczym i funkcjonalnym, przy czym chodzi tu o połączenie dokonane w stopniu trwałym (por. m.in. E. Gniewek, Kodeks cywilny. Komentarz, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2019 r, s. 110 i przytoczona tam literatura).

Powyższe zapatrywania można odpowiednio zastosować do ustalenia, co składa się na konkretny obiekt budowlany podlegający opodatkowaniu w rozumieniu ustawy podatkowej. Nie zmienia to jednak okoliczności, że nadal mamy do czynienia z odrębnym przedmiotem materialnym, podlegającym odrębnemu opodatkowaniu, zaś wyżej opisane przesłanki, pozwolą jedynie na zidentyfikowanie co w skład takiego przedmiotu (rzeczy złożonej) wchodzi. Czym innym jest natomiast połączenie odrębnych przedmiotów materialnych (w tym również rzeczy złożonych) w jeden ciąg technologiczny (produkcyjny). Nawet jeżeli poszczególne pod względem fizycznym obiekty, z których każdy spełnia cechy pozwalające uznać go za odrębny przedmiot opodatkowania, są wykorzystywane do osiągnięcia konkretnego celu gospodarczego i z tego powodu zostały funkcjonalnie połączone (np. za pomocą rur, kabli, szyn, taśmociągów), nie można tworzyć z ich sumy jednego przedmiotu opodatkowania, w rozumieniu art. 2 ust 1 u.p.o.l. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby bowiem do wyodrębnienia przedmiotu opodatkowania, nie ze względu na jego fizyczne właściwości, lecz z uwagi na połączenia techniczne – użytkowe odnoszące się do przesłanki funkcjonalności, co jak wcześniej wskazano, jest niedopuszczalne. Zaprezentowane stanowisko nie wyklucza zarazem możliwości opodatkowania części budynku lub części budowli (art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l.), w przypadkach przewidzianych ustawą podatkową (np. opodatkowanie części budynku wpisanego do rejestru zabytków, zajętej na prowadzenie działalności gospodarczej, opodatkowanie części budowli zaliczanych do obiektów liniowych i in.).

Wobec tego, w przypadku, gdy element ciągu technologicznego (gospodarczego/użytkowego) stanowi odrębny przedmiot materialny, należy ocenić, czy jest on obiektem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.p.b., a jeżeli tak, to dalszy etap postępowania podatkowego winien prowadzić do ustalenia, czy stanowi on budynek bądź budowlę w rozumieniu ustawy podatkowej, czy też w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Z tych też powodów nie można za zasadne uznać stanowiska Sądu pierwszej instancji, który stwierdził, że nie można funkcjonalnej, wieloelementowej całości tworzącej określony proces technologiczny, dzielić – dla celów podatkowych – na poszczególne obiekty budowlane. W konsekwencji za zasadne uznać należało zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego, które odnoszą się do opodatkowania "węzła betoniarskiego".

Jedynie na marginesie Naczelny Sąd Administracyjny pragnie zwrócić uwagę na stanowisko wyrażone w powoływanej już uchwale NSA z 29 września 2021 r., odnoszące się do dokonanej z dniem 28 czerwca 2015 r. nowelizacji art. 3 pkt 1 u.p.b. Stwierdzono w niej, że zmiana ta miała charakter normatywny. W stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r. obiekt budowlany będący budynkiem stanowił jeden przedmiot opodatkowania wraz ze znajdującymi się w nim instalacjami i urządzeniami technicznymi. Skutkiem dokonanej nowelizacji jest natomiast zawężenie (wykluczenie) możliwości uznania za odrębny przedmiot opodatkowania jedynie "instalacji zapewniających możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". Nie stanowią też odrębnego przedmiotu opodatkowania inne części składowe budynku, tzn. takie, które związane są z jego użytkowaniem i nie mogą być od budynku odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (art. 47 § 2 k.c.). Natomiast samo wyposażenie obiektu budowlanego (np. budynku) w instalacje nie jest elementem decydującym o jego kwalifikacji. W praktyce istnieją obiekty spełniające określone funkcje, będące budynkami, lecz których uzbrojenie w określone instalacje (np. elektryczne, grzewcze, wodne), w kontekście ich przeznaczenia, jest zbędne.

Wyroki powiązane

wyrok NSA 5 maja 2022 r., sygn. akt III FSK 2141/21;
wyrok NSA 5 maja 2022 r., sygn. akt III FSK 4166/21;
wyrok WSA w Gdańsku z 17 stycznia 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 975/22;
uchwała NSA z 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21.

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70).

Art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 Użyte w ustawie określenia oznaczają:

budynek – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;

budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;

Art. 2 ust. 1 Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2351, z 2022 r. poz. 88, 1557, 1768, 1783, 1846, 2206, 2687, z 2023 r. poz. 553)

Art. 3 pkt 1 Ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360, 2337, 2339, z 2023 r. poz. 326).

Art. 47 § 2 Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego.

Główne problemy

1. Funkcja i przeznaczenie gospodarcze jako kryteria brane pod uwagę przy ustalaniu przedmiotu opodatkowania.
2. Kompleksowe zespoły obiektów jako potencjalne budowle (węzły betoniarskie, oczyszczalnie ścieków, kolejki linowe).
3. Rola załącznika do UPB – czy kasa fiskalna na myjni samochodowej lub stacji paliw podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?
4. Kiedy urządzenie techniczne podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

6. Instalacje w budynku – czy czeka nas zmiana podejścia w ich opodatkowaniu? - Jan Furtas (Crido)

Wyrok NSA z 17 stycznia 2023 r., III FSK 588/21

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził także, iż stacje i punkty reduktorowe, reduktorowo-pomiarowe i pomiarowe nie mogą zostać zaliczone do instalacji w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. a u.p.b. Rozróżnienie w tym przepisie pojęcia "instalacji" i "urządzeń technicznych" oraz wynikający z tej regulacji kontekst językowy wskazują, że przez instalację należy rozumieć zespół urządzeń wewnątrz budynku lub innego obiektu, służących do przesyłania mediów takich jak prąd elektryczny, woda, gaz ziemny, paliwo, ścieki, czy inne substancje dla obsługi wnętrza obiektów.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) Merytorycznie przedmiotem sporu jest określenie, czy kontenerowe stacje i punkty redukcyjne, redukcyjno-pomiarowe i pomiarowe stanowią część budowli jaką jest sieć gazowa, jak uznały organy podatkowe obu instancji, z czym zgodził się sąd pierwszej instancji, czy też stanowią one odrębne od gazociągu urządzenia techniczne, jak argumentowała spółka. Ocena ta ma wpływ na podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości, stanowi ją bowiem wartość budowli obliczona jako podstawa amortyzacji w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. W ocenie spółki, w podstawie opodatkowania nie powinna być uwzględniona wartość urządzeń technicznych znajdujących się w kontenerowych stacjach i punktach redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych. W ocenie natomiast organów podatkowych i sądu pierwszej instancji, stacje i punkty te stanowią integralną część budowli, jaką jest sieć gazowa. Wartość tych urządzeń powinna być uwzględniana w podstawie opodatkowania. (...)

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów w wyniku rozpoznania ww. pytania prawnego podjął 10 października 2022 r. uchwałę o sygn. akt III FPS 2/22 w następującym brzmieniu: "Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r., dla objęcia podatkiem od nieruchomości stacji, punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych, decydujące jest istnienie związku techniczno-użytkowego pomiędzy tymi obiektami a gazociągiem, co przesądza o opodatkowaniu tych obiektów jako budowli lub ich części".

Z mocy art. 187 § 2 p.p.s.a. uchwała składu siedmiu sędziów jest wiążąca w tej sprawie. (...)

Według Naczelnego Sądu Administracyjnego, podejmującego ww. uchwałę, pojęcie budowli w rozumieniu z art. 3 pkt 3 u.p.b. należy odczytywać łącznie z definicją obiektu budowlanego, określoną w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. W stanie prawnym sprzed 28 czerwca 2015 r., stosownie do tego ostatniego przepisu, przez obiekt budowlany należało rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. (...)

Dlatego, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, kluczowego znaczenia nabiera zdefiniowanie zwrotu legislacyjnego "całość techniczno-użytkowa" oraz szerzej "całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami". Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale tej podzielił pogląd prezentowany w orzecznictwie, że: "wyrażenie <> powinno być w taki sposób rozumiane, aby uwzględniać zarówno związek techniczny, jak i użytkowy pomiędzy poszczególnymi elementami tworzącymi dany obiekt budowlany będący budowlą". W konsekwencji, posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem legislacyjnym "całości techniczno-użytkowej" powoduje, że sam związek użytkowy jest niewystarczający do uznania, iż w danym przypadku wszystkie połączone elementy, niezależnie od ich rodzaju, tworzą budowlę. Podobnie sam związek techniczny nie jest wystarczający do stwierdzenia, że dany przedmiot jest obiektem budowlanym (por. wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r. sygn. akt II FSK 1397/10).

Skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zaaprobował także stanowisko judykatury, że przez tworzenie całości techniczno-użytkowej należy rozumieć połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Jest to zatem zespół technologicznie powiązanych ze sobą elementów służący określonym zadaniom. Nie można przy tym wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze będzie mógł być samodzielnie wykorzystywany do określonego celu, budowla stanowić ma zaś całość techniczno-użytkową (por. wyrok NSA z dnia 20 września 2011 r. sygn. akt II FSK 553/10 oraz z dnia 7 grudnia 2018 r. sygn. akt II FSK 3067/16).

Dalej, w uchwale wyjaśniono, że w praktyce gospodarczej występują różne rodzaje stacji redukcyjnych (redukcyjno-pomiarowych), w tym odkryte, przykryte tzw. obiektami szafowymi (kontenerami), mobilne itd. Wszystkie one służą redukcji ciśnienia, pomiaru oraz rozdziału gazu. Redukcja gazu w sieciach gazowych jest konieczna, gdyż gaz w rurociągach transportuje się pod ciśnieniem wyższym niż ciśnienie pod którym jest on dostarczany odbiorcom końcowym (por. <https://www.gzog.pl/stacje-redukcyjno-pomiarowe>). Wykorzystanie budowli w postaci gazociągu do realizacji określonych zadań gospodarczych (realizacji funkcji użytkowych) może wobec tego wymagać jego technicznego powiązania z pewnymi urządzeniami. W stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r., tylko w takim przypadku obiekt budowlany spełnia kryterium "całości techniczno-użytkowej". Wyjątki od postrzegania budowli jako obiektu budowlanego stanowiącego całość techniczno-użytkową mogą zostać oczywiście przewidziane przez samego ustawodawcę. Takim przykładem, niejako korygującym pojęcie obiektu budowlanego określonego w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., jest kanalizacja kablowa. (...)

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził także, iż stacje i punkty reduktorowe, reduktorowo-pomiarowe i pomiarowe nie mogą zostać zaliczone do instalacji w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. a u.p.b. Rozróżnienie w tym przepisie pojęcia "instalacji" i "urządzeń technicznych" oraz wynikający z tej regulacji kontekst językowy wskazują, że przez instalację należy rozumieć zespół urządzeń wewnątrz budynku lub innego obiektu, służących do przesyłania mediów takich jak prąd elektryczny, woda, gaz ziemny, paliwo, ścieki, czy inne substancje dla obsługi wnętrza obiektów (por. też [https://pl.wikipedia.org/wiki/Instalacja_\[technika\]](https://pl.wikipedia.org/wiki/Instalacja_[technika])). Stacje i punkty reduktorowe (reduktorowo-pomiarowe) mogą być natomiast identyfikowane jako urządzenie, w tym urządzenie techniczne powiązane technicznie i użytkowo (funkcjonalnie) z gazociągiem. O ile zatem stanowią łącznie z budowlą całość techniczno-użytkową, w przedstawionym rozumieniu, ich wartość (początkowa lub wynikająca z wyceny) winna zostać uwzględniona w podstawie opodatkowania budowli.

Końcowo, Naczelny Sąd Administracyjny, odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. sygn. SK 48/15, odnotował, że w tym wyroku Trybunał stwierdził, iż obiekt budowlany spełniający kryteria budynku nie może być jednocześnie budowlą oraz skonstatował, że jeżeli obiekt kontenerowy posiada wszystkie cechy budynku wyszczególnione w art. 1a ust.1 pkt 1 u.p.o.l., a nadto posiada powierzchnię użytkową, powinien być kwalifikowany dla celów opodatkowania jako budynek, a nie budowla, niezależnie od tego, że stanowi "obudowanie" budowli (jej części), która znajduje się w jego wnętrzu. Identyfikacja jako budowli stacji redukcyjno-pomiarowych wiąże się z wykazaniem jej związku techniczno-użytkowego nie z budynkiem typu kontenerowego, a gazociągiem. Jeżeli więc obiekt kontenerowy, w którym mieszczą się powiązane z gazociągiem urządzenia stacji reduktorowej, wykazuje cechy budynku w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a nadto posiada powierzchnię użytkową, stanowić powinien - jako budynek - odrębny przedmiot opodatkowania (podstawą opodatkowania jest w takim przypadku jego powierzchnia użytkowa). To zaś pozwala na wniosek, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 u.p.b. (w stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r.), dla objęcia podatkiem od nieruchomości stacji, punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych, decydujące jest istnienie związku techniczno-użytkowego pomiędzy tymi obiektami a gazociągiem, co przesądza o opodatkowaniu tych obiektów jako budowli lub ich części.

Powyższa ocena dotyczy stanu sprawnego obowiązującego przed 28 czerwca 2015 r.

Uwzględniając zatem stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawione w uchwale, należy wskazać, że w zaskarżonej do sądu pierwszej instancji decyzji organ odwoławczy uznał, że powołany w sprawie biegły stwierdził, że poddane opinii kontenerowe stacje redukcyjno-pomiarowe i stacje pomiarowe służą redukcji ciśnienia gazu do wartości wymaganej przez odbiorcę końcowego oraz pomiarowi parametrów i przesłaniu ich operatorowi sieci gazowej, zaś stacja pomiarowa służy pomiarowi gazu jak i jego filtracji. Nie byłoby to możliwe bez fizycznego, czyli technicznego połączenia stacji redukcyjno-pomiarowej i pomiarowej z gazociągiem stanowiącym część sieci gazowej. W przypadku odłączenia tych urządzeń stacji od sieci gazowej straciłyby swój charakter i przeznaczenie, co skutkowałoby przerwaniem całego procesu technologicznego. W przypadku sieci gazowej budowlą jest zbiór poszczególnych elementów konstrukcyjnych oraz urządzeń i instalacji, które zostały połączone w celu realizacji zadania, jakim jest przesyłanie i dystrybucja gazu. Elementy te we wzajemnym powiązaniu stanowią całość techniczno-użytkową. Kontenerowe stacje redukcyjno-pomiarowe i pomiarowe nie są odrębne pod względem technicznym. Bez tych elementów nie jest możliwe funkcjonowanie sieci gazowej.

Zatem, prawidłowo organy podatkowe - posiłkując się opinią biegłego - oceniły, że kontenerowe stacje redukcyjno-pomiarowe i stacje pomiarowe w powiązaniu z gazociągiem, jako obiektem liniowym, stanowią sieć gazową, tj. zespół techniczny zdolny do pełnienia funkcji gospodarczych. Ze względu na ścisłe i powiązane zadania pełnione przez gazociąg i ww. urządzenia techniczne, należy uznać, że występują między nimi na tyle silne związki, aby stwierdzić, że tworzą całość techniczno-użytkową w postaci sieci gazowej. (...)

Wyroki powiązane

uchwała NSA z 10 października 2022 r. sygn. III FPS 2/22
wyrok NSA z 12 maja 2022 r., sygn. III FSK 1763/21
wyrok NSA z 5 maja 2022 r., sygn. III FSK 4468/21

Przepisy

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (stan prawny przed 28 czerwca 2015 r.)

Art. 3 ust. 1 Ileokroć w ustawie jest mowa o:

- 1) obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć:
 - a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
 - b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
 - c) obiekt małej architektury.

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (stan prawny od 28 czerwca 2015 r.)

Art. 3 ust. 1 Ileokroć w ustawie jest mowa o: obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych

Główne problemy

1. Czym jest instalacja?
2. Rozróżnienie pojęcia "instalacji" i "urządzeń technicznych".
3. Czy każdy obiekt znajdujący się w budynku jest jego instalacją?

7. Całość techniczno-użytkowa, czyli dlaczego trzeba dbać o dokładny opis rzeczywistości – doradca podatkowy Paweł Banasik, Deloitte Doradztwo Podatkowe

Wyrok NSA z 8 maja 2018 r., II FSK 2714/17

Według postanowień art. 3 pkt 3 P.b., do stosowania którego odsyła ustawa podatkowa, opodatkowaniu podlegają fundamenty pod maszyny i urządzenia. Zgodzić się więc trzeba ze skarżącą, że opodatkowaniu podlegają wyłącznie fundamenty, na których posadowione są omawiane urządzenia. Natomiast odciąg trocin, wentylacja schuko i filtr odciagu trocin nr 6 nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Sąd pierwszej instancji nie podał znaczenia występującego w art. 3 pkt 3 P.b. określenia "wolno stojące" instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne. Jednak domyślać się można, iż nadał mu niepoprawne znaczenie, gdyż uznał za wolnostojące urządzenia techniczne znajdujące się [...] w budynku produkcyjnym: instalację odciagu trocin, filtr odciagu trocin, wentylację schuko. Logika nakazuje przyjąć, iż nie można uznać za wolnostojące urządzenia (instalacji), które znajduje się w budynku i jest przytwierdzone do jednego z jego elementów (tu: do fundamentu). Ponieważ jednak w skardze kasacyjnej nie zarzucono błędnej wykładni tego przepisu, lecz niewłaściwe zastosowanie, to rolą Sądu pierwszej instancji ponownie rozpoznającego niniejszą sprawę będzie odkodowanie tego zapisu normatywnego, jeśli uzna że właściwa jest kwalifikacja urządzenia technicznego do kategorii wolno stojącego.

Odnosnie do kwalifikacji instalacji odciagu trocin, wentylacji schuko i filtru odciagu trocin nr 6 Naczelny Sąd Administracyjny zauważył przede wszystkim, iż skarżąca nie podważyła przyjętych przez Sąd pierwszej instancji ustaleń bieglego, według których urządzenia te są posadowione na fundamentach, a co więcej zgodziła się z nimi i na ich bazie zbudowała własne wnioski. Zatem Naczelny Sąd Administracyjny związany jest tymi ustaleniami. Mając je na uwadze podzielił stanowisko skarżącej, iż ww. urządzenia nie stanowią z fundamentem całości techniczno – użytkowej. Budowa tych urządzeń oraz pełnione przez nie funkcje zostały opisane przez organ podatkowy, zaś skarżąca nie kontestowała tego opisu. Wynika z niego w sposób nie budzący wątpliwości, że urządzenia nie są zintegrowane technicznie z fundamentem, jak to trafnie ujęła skarżąca i już ta okoliczność wyklucza możliwość uznania, że urządzenia i fundament stanowią całość techniczno – użytkową, czyli przyjętą przez Sąd pierwszej instancji kwalifikację. Nie stanowią one również takiej całości z budynkiem produkcyjnym. Jak słusznie zauważyło SKO, pełnią one w tym budynku użyteczną funkcję, ale technicznie nie są z nim związane. Taki związek występuje pomiędzy ww. urządzeniami a maszynami znajdującymi się w budynku produkcyjnym, ale w świetle przepisów ustawy o podatku i opatach lokalnych maszyny te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Według postanowień art. 3 pkt 3 P.b., do stosowania którego odsyła ustawa podatkowa, opodatkowaniu podlegają fundamenty pod maszyny i urządzenia. Zgodzić się więc trzeba ze skarżącą, że opodatkowaniu podlegają wyłącznie fundamenty, na których posadowione są omawiane urządzenia. Natomiast odciąg trocin, wentylacja schuko i filtr odciagu trocin nr 6 nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Wyroki powiązane

wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09

wyrok WSA w Gdańsku z 7 czerwca 2022 r., I SA/Gd 8/22, nieprawomocny

wyrok NSA z 24 lutego 2022 r., III FSK 4994/21

Przepisy

Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r., poz. 70)

Art. 1a ust. 1 pkt 2 budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem; Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Ustawa z 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2021 r. poz. 2351, z 2022 r. poz. 88, 1557, 1768, 1783, 1846, 2206, 2687, z 2023 r. poz. 553.)

Art. 3 pkt 1, 3 i 9

- obiekt budowlany – należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;
- budowla – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;
- urządzeniach budowlanych – należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki;

Główne problemy

1. Opodatkowanie zewnętrznych urządzeń technicznych połączonych z budynkiem, posiadających części budowlane.
2. Sposób technologicznego powiązania urządzenia technicznego z budynkiem (co jeśli urządzenie służy linii produkcyjnej – czy wówczas jest powiązane z obiektem budowlanym?).

SESJA III

13.45-16.15

(prowadzenie dr Ewa Prejs)

A) Ewidencja gruntów i budynków ponad wszystko?

1. Dane, która wiążą tylko teoretycznie (wyrok NSA z 9.02.2023, III FSK 95/22) – dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB
dyskusja

B) Podstawa opodatkowania budowli

1. Podstawa opodatkowania budowli – jak ustalić wartość, której nie znamy? (wyrok NSA z 9.02.2023 r., III FSK 1042/22) – Daniel Panek (Crido)

2. Podstawa opodatkowania w sytuacji skapitalizowania w wartości środka trwałego „kosztów pośrednich” niezwiązanych z budowlą (wyrok NSA z 12.10.2021 r., III FSK 1261/21) – dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie) **dyskusja**

C) Działalność gospodarcza, związanie, zajęcie

1. Dlaczego i kiedy działalność wodno-kanalizacyjna nie jest działalnością gospodarczą? (wyrok WSA w Białymstoku z 17.02.2023, I SA/Bk 28/23) – dr Paweł Grzybowski (Ziemski&Partners)

2. Czy przestrzeń pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej? (wyrok NSA z 6.12.2022, III FSK 1092/22) – dr Ewa Prejs (UMK)

3. Wynajmowana nieruchomość mieszkalna a zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej (wyrok NSA z 23.01.2020, II FSK 1252/19, wyrok WSA we Wrocławiu z 25.05.2022 r. I SA/Wr 248/21, nieprawomocne) – Rafał Kran (MDDP)

4. Zastosowanie niższych stawek podatku od nieruchomości u przedsiębiorców w okresie pandemii (wyrok WSA w Kielcach z 10.11.2022, I SA/Ke 406/22, wyrok WSA w Poznaniu z 13.07.2022, I SA/Po 235/22 – Michał Nielepkowicz (Thedy) **dyskusja**

Niespodzianka turystyczna

ok. 16.30 (wyruszamy spod budynku Wydziału Prawa i Administracji)

Kolacja

restauracja Esencja w hotelu Eter ul. Szpitalna 4 (Stare Miasto, godz. 20.00-23.00)

A) Ewidencja gruntów i budynków ponad wszystko?

1. Dane, która wiążą tylko teoretycznie - dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB

Wyrok NSA z 9 lutego 2023 r., III FSK 95/22

Zawarte w ewidencji gruntów i budynków dane można podzielić na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane bezwzględnie wiążące organ podatkowy (ich zmiana może mieć miejsce tylko w stosownym trybie administracyjnym, a organy podatkowe nie mają możliwości ich samodzielnego korygowania). Do kategorii tej zaliczyć można dane ewidencyjne dotyczące przeznaczenia, funkcji, obszaru i granic działek gruntu, a także rodzaju zabudowy i powierzchni użytkowej położonych na tych gruntach budynków. Drugą kategorię stanowią dane o względnej mocy wiążącej, tj. takie, których zgodność z rzeczywistym stanem prawnym lub faktycznym może być w pewnych - niejako wyjątkowych - sytuacjach przy wymiarze podatku weryfikowana, przy zastosowaniu dopuszczalnych instrumentów proceduralnych. Może to mieć miejsce m.in. w sytuacji, gdy dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków pozostają w sprzeczności z danymi zamieszczonymi w innych rejestrach publicznych, których pierwszeństwo (przed danymi ewidencyjnymi) wynika z regulujących ich prowadzenie bezwzględnie obowiązujących przepisów, lub też w przypadku, gdy posłużenie się wyłącznie danymi ewidencyjnymi musiałoby się wiązać z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej, mających wpływ na wymiar podatku (np. możliwe do zastosowania symbole ewidencyjne nie przewidują oznaczenia dla pewnych przedmiotów opodatkowania, wymienionych wprost w ustawie podatkowej).

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) W skardze skarżący podniósł zarzuty dotyczące opodatkowania gruntów pozostałych W ocenie Strony treść decyzji nie jest zgodna ze stanem rzeczywistym, ponieważ jego działka nr ... powinna zostać zaklasyfikowana jako pastwiska trwale (Ps), a nie tereny przemysłowe. Skarżący zakwestionował również przytoczone przez organy dane dotyczące powierzchni i udziałów w przedmiotowej nieruchomości. Skarżący poddał w wątpliwość decydujący dla ustalenia podatku, charakter danych z ewidencji gruntów i budynków.

(...) W orzecznictwie sądów administracyjnych powszechnie przyjmowany jest pogląd, który słusznie podzielił Sąd pierwszej instancji, w świetle którego organ podatkowy nie może samodzielnie dokonywać klasyfikacji gruntu, lecz powinien odwołać się do odpowiednich zapisów ewidencji gruntów i budynków (m.in. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 27 kwietnia 2009 r. sygn. akt II FPS 1/09).

Zawarte w tej ewidencji dane można podzielić na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane bezwzględnie wiążące organ podatkowy (ich zmiana może mieć miejsce tylko w stosownym trybie administracyjnym, a organy podatkowe nie mają możliwości ich samodzielnego korygowania). Do kategorii tej zaliczyć można dane ewidencyjne dotyczące przeznaczenia, funkcji, obszaru i granic działek gruntu, a także rodzaju zabudowy i powierzchni użytkowej położonych na tych gruntach budynków. Drugą kategorię stanowią dane o względnej mocy wiążącej, tj. takie, których zgodność z rzeczywistym stanem prawnym lub faktycznym może być w pewnych - niejako wyjątkowych - sytuacjach przy wymiarze podatku weryfikowana, przy zastosowaniu dopuszczalnych instrumentów proceduralnych. Może to mieć miejsce m.in. w sytuacji, gdy dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków pozostają w sprzeczności z danymi zamieszczonymi w innych rejestrach publicznych, których pierwszeństwo (przed danymi ewidencyjnymi) wynika z regulujących ich prowadzenie bezwzględnie obowiązujących przepisów, lub też w przypadku, gdy posłużenie się wyłącznie danymi ewidencyjnymi musiałoby się wiązać z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej, mających wpływ na wymiar podatku (np. możliwe do zastosowania symbole ewidencyjne nie przewidują oznaczenia dla pewnych przedmiotów opodatkowania, wymienionych wprost w ustawie podatkowej) - por. wyrok NSA z 15 lipca 2014 r., sygn. akt II FKS 2565/12. W takiej sytuacji organ podatkowy zobligowany jest do pominięcia informacji zawartych w ewidencji gruntów i budynków, sprzecznych z prawnie wiążącymi danymi innego rejestru publicznego lub tych

danych ewidencyjnych, które wykluczają zastosowanie regulacji zawartych w ustawie podatkowej, mających znaczenie dla wymiaru podatku (por. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 18 listopada 2013 r., sygn. akt II FPS 2/13; wyrok NSA z 1 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1930/12; zob. również S. Bogucki, K. Winiarski, Zakres związania danymi z ewidencji gruntów i budynków w sprawach wymiaru podatków lokalnych, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2015, nr 2, s. 11-19). Skoro jednak wypis z ewidencji gruntów i budynków stanowi dowód z dokumentu urzędowego, przeciwdowodem pozwalającym organom podatkowym ustalić wymiar podatku w oparciu o dane inne niż wynikające z tej ewidencji, powinien być również dokument (por. wyrok NSA z 19 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3635/16 oraz B. Pahl, glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 czerwca 2014 r., sygn. akt II FSK 1581/12, LEX/El). W niniejszej sprawie jednak taka niezgodność, sprzeczność nie istniała, a nadto Strona nie przedłożyła dokumentu urzędowego który stanowiłby przeciwdowód wpisowi w ewidencji gruntów i budynków.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjęto, że zwrot "podstawa wymiaru podatków" należy rozumieć w ten sposób, iż wpływające na wymiar podatku dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są wiążące dla organów podatkowych, a to znaczy, że organy podatkowe nie mogą czynić ustaleń faktycznych sprzecznych z danymi ewidencyjnymi (por. przykładowe wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 2021 r., III FSK 4002/21, z dnia 6 października 2021 r., III FSK 165/21, czy z dnia 12 października 2021 r., III FSK 385/21. Jak ujęto to w pierwszym z wymienionych judykatów, zawarte w art. 21 ust. 1 u.p.g.k. pojęcie "wymiar podatku" odnosi się zarówno do powierzchni, jak i funkcji (klasyfikacji), co oznacza, że organ podatkowy zobowiązany jest odwoływać się do danych zawartych w ewidencji, ilekroć są one prawnie relewantne dla prawidłowego określenia lub ustalenia zobowiązania podatkowego. Dane co do klasyfikacji gruntu są wiążące dla organu podatkowego, który w postępowaniu podatkowym nie ma kompetencji do ich zmiany; zmiana taka jest możliwa dopiero wówczas, gdy odpowiedni zapis zostanie dokonany w ewidencji gruntów i budynków (por. wyrok NSA z dnia 22 lutego 2022 r., sygn. akt III FSK 4693/21, dostępny, podobnie jak pozostałe powołane wyroki na: www.orzeczenia.nsa.gov.pl). Należy dodać, że jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 18 listopada 2013 r. (II FPS 2/13) odstępstwo od tej zasady może dotyczyć wyłącznie sytuacji, gdy ewidencja gruntów i budynków nie klasyfikuje kategorii istotnych podatkowo, względnie, gdy dane z ewidencji gruntów i budynków mogą zostać skonfrontowane i pozostają w sprzeczności z danymi z innych rejestrów publicznych.

Wyroki powiązane

WSA w Białymstoku z 1 marca 2023 r., sygn. akt I SA/Bk 35/21

NSA z 21 września 2022 r., sygn. akt III FSK 986/21

NSA z 21 kwietnia 2022 r., sygn. akt III FSK 465/21

Przepisy

Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1990 ze zm.)

Art. 21 ust. 1

Podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)

Art. 194

§ 1. Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dokumentów urzędowych sporządzonych przez inne jednostki, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach.

Główne problemy

1. Czy ogólna norma art. 21 ust. 1 u.p.g.k. jest jedynie punktem wyjścia czy też wyznacza granice załatwiania spraw podatkowych?
2. Czy ewidencja gruntów i budynków jest tworzona dla celów podatkowych?
3. Ewidencja wiąże czy nie wiąże?
4. Po co w ustawach szczegółowego prawa podatkowego są odesłania do ewidencji skoro jej związanie wynika z normy ogólnej art. 21 ust. 1 u.p.g.k.
5. Powierzchnia gruntu, powierzchnia użytkowa budynku, rodzaj budynku: mieszkalne, mieszkalno-usługowe, gospodarcze – czy zawsze na podstawie ewidencji?

B) Podstawa opodatkowania budowli

1. Podstawa opodatkowania budowli – jak ustalić wartość, której nie znamy? - Daniel Panek (Crido)

Wyrok NSA z 9 lutego 2023 r., III FSK 1042/22

Wobec okoliczności, że nakłady na wzniesienie spornych budowli poczynił dzierżawca, prawidłowo WSA zaaprobował stanowisko organów podatkowych co do ustalenia wartości początkowej tych budowli w oparciu o rejestr środków trwałych podmiotu, który dokonywał amortyzacji tych budowli.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W niniejszej sprawie, z uwagi na sformułowane zarzuty skargi kasacyjnej wyjaśnienia wymaga także to, w jaki sposób podatnik (wyzierżawiający) ma określić podstawę opodatkowania budowli - w sytuacji, gdy dzierżawca (niebędący podatnikiem) ponosi nakłady na budowę nowej budowli. Nakłady te nie stanowią środków trwałych Skarżącego, ani też nie zwiększają wartości środków trwałych przez niego posiadanych, gdyż zgodnie z przepisami ustaw o podatkach dochodowych, nakłady te będą kwalifikowane, jako budowle wybudowane na cudzym gruncie, których amortyzacji podatkowej dokonywać może dzierżawca.

Pokreślić należy, że art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w obowiązującym brzmieniu jest jasny i nie powinien budzić wątpliwości. Ustawodawca w treści przepisów w sposób precyzyjny określa, że 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.

Użyte przez ustawodawcę w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. określenie "wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego" oznacza, że chodzi tu o wartość ustaloną dla dokonania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, która określa ją jednolicie bez względu na status prawny podatnika: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Skoro w zakresie pojęcia "wartość" przepis ten odsyła do jej rozumienia w przepisach o podatkach dochodowych, oznacza to, że sam nie tworzy normy prawnopodatkowej w odniesieniu do podstawy opodatkowania budowli, ale - jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., FSK 1229/09, wskazuje pewien określony stan faktyczny "wartość budowli", od którego należy obliczyć podatek.

Wskazać należy, że przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie dopuszczają możliwości odrębnego - (innego) niż wskazany powyżej sposób - ustalania zarówno przez organ podatkowy, jak i podatnika wartości początkowej środków trwałych dla celów podatku od nieruchomości. W przypadku budowli, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania jest wartość początkowa budowli, stanowiąca podstawę dla celów amortyzacji podatkowej (por. wyrok WSA w Gliwicach, I SA/Gl 619/10).

Z treści przytoczonego przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. należy wyprowadzić wniosek, że podatnik nie może – wedle własnego uznania - ustalać podstawy opodatkowania, ponieważ stanowiłoby to obejście prawa w tym zakresie. Należy też zauważyć, że w analizowanym przepisie ustawodawca nie mówi nic o tym, z "czyich ksiąg rachunkowych" wynika wartość początkowa budowli oraz o tym, kto dokonuje amortyzacji. Przepis wskazuje jedynie na sposób obliczenia podatku od nieruchomości od budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Brzmienie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. dowodzi, że opisany w nim sposób ustalenia podstawy opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, stanowiącej podstawę obliczenia amortyzacji w roku podatkowym nie pomniejsza o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku

budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego stosuje się do podatnika nawet wówczas, gdy nie jest on podmiotem dokonującym amortyzacji budowli (por. wyrok NSA z dnia 13 października 2017r. sygn. akt: II FSK 2552/15). Ponadto, jak już stwierdzono powyżej, przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. odnosi się do "wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych". Ten wywód zaś prowadzi do wniosku, że wartości tej nie należy ustalać na podstawie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Innymi słowy, jeśli budowla jest "amortyzowana podatkowo", jej wartość dla celów podatku od nieruchomości ustala się na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Nieprawidłowe przy tym pozostaje stanowisko autora skargi kasacyjnej, że wartości ulepszeń budowli (dróg i placów) dokonane przez dzierżawcę, traktowane jako inwestycje w obcych środkach trwałych nie zwiększają podstawy opodatkowania nieruchomości Skarżącego. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16 października 2019 r., sygn. akt II FSK 1530/19 przepis ten odsyłając w zakresie pojęcia "wartość budowli" do jej rozumienia w przepisach o podatkach dochodowych, nie tworzy normy prawnopodatkowej w odniesieniu do podstawy opodatkowania budowli, ale wskazuje pewien określony stan faktyczny "wartość budowli", od którego należy obliczyć podatek. Tak więc przy określeniu podstawy opodatkowania ustawodawca nie zróżnicował sposobu ustalania wartości budowli w zależności czy ustalenie dotyczy budowli w trakcie amortyzacji, czy też całkowicie zamortyzowanych. Zastrzeżenie, że podstawę opodatkowania stanowi wartość budowli lub jej części niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne odnosi się tak do budowli amortyzowanych jak i zamortyzowanych, chodzi o wartości aktualne dla okresów wskazanych w tym przepisie - 1 stycznia roku podatkowego, stanowiące podstawę obliczania amortyzacji, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych, ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Nie można w tym miejscu nie zauważyć, że wartość budowli przyjęta dla dokonania odpisów amortyzacyjnych może być w poszczególnych latach różna. Wartość ta może też ulegać modyfikacji, tj. zwiększeniu lub zmniejszeniu. Tym samym ustalana na dzień 1 stycznia i przyjęta jako podstawa opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości wartość budowli może podlegać modyfikacji.

Wobec okoliczności, że nakłady na wzniesienie spornych budowli poczynił dzierżawca, prawidłowo WSA zaaprobował stanowisko organów podatkowych co do ustalenia wartości początkowej tych budowli w oparciu o rejestr środków trwałych podmiotu, który dokonywał amortyzacji tych budowli.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 11 października 2022 r., sygn. akt III FSK 1266/21

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Art. 4 ust. 1 pkt 3 Podstawę opodatkowania dla budowli 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.

Art. 4 ust. 5 Jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Główne problemy

1. Szereg problemów praktycznych dotyczących tego w jaki sposób podatnik może ustalić podstawę opodatkowania budowli, których nie amortyzuje i które nie zostały wzniesione przez niego.
2. Czy w takich sytuacjach nie powinna znaleźć zastosowania regulacja art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?

3. Czy można uznać tezy analizowanego wyroku za wyłom w orzecznictwie NSA dotyczącym stosowania art. 4 ust. 5 UPOL?

2. Podstawa opodatkowania w sytuacji skapitalizowania w wartości środka trwałego „kosztów pośrednich” niezwiązanych z budowlą – dr Paweł Majka (UR)

Wyrok NSA z 12 października 2021 r., III FSK 1261/21

Jeżeli nie ma tożsamości pomiędzy budowlą lub jej częścią będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości a środkiem trwałym, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne, podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Skarżąca złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2012 r. stwierdzając, że omyłkowo uwzględniła w podstawie opodatkowania budowli, kompleksowy środek trwały o nazwie "[...]" o wartości początkowej 5.872.857,54 zł, na który składały się zarówno budowle, jak i obiekty nie będące budowlami, co spowodowało zawyżenie podatku od nieruchomości o kwotę 36.609,36 zł. Spółka stwierdziła, że opisany środek trwały stanowi zespół różnych obiektów, takich jak place i parkingi czy zieleńce, z czego tylko niektóre stanowią budowle. Skoro zatem budowle w obrębie parkingu nie stanowią samodzielnych (wyodrębnionych) środków trwałych, to nie sposób uznać że stanowią one budowle, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Wobec tego podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli powinna stanowić jedynie ich wartość rynkowa, ustalona przez Spółkę na dzień powstania obowiązku podatkowego tj. 1 stycznia 2012 r., czyli zdaniem Skarżącej wartość wytworzenia przedmiotowych budowli w kwocie 4.042.389,32 zł.

Prezydent Miasta R. odmówił stwierdzenia nadpłaty w kwocie 32.367 zł, a także określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości w zakresie w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2012 r., tj. w kwocie 32.367 zł. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Rzeszowie, po rozpatrzeniu odwołania, decyzją z dnia 30 listopada 2018 r. utrzymało w mocy zaskarżoną decyzję. W skardze do wojewódzkiego sądu administracyjnego Skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji,

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie oddalając skargę nie podzielił zastrzeżeń Skarżącej co do sposobu argumentacji organu, zarzuconego w treści skargi niedostatecznego wyjaśnienia zasadności przesłanek czy dokonanej wykładni przepisów, a także naruszenia przez organ zasad procedowania. WSA stwierdził, że z przepisów art. 4 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 5 u.p.o.l. wynika, że w przypadku, gdy przedmiotem opodatkowania są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, podstawę opodatkowania stanowi 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. Jeżeli jednak od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona przez podatnika. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy. Ustawa odsyła do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych tylko w zakresie ustalania wartości początkowej. Nie ma zatem znaczenia na gruncie podatku od nieruchomości sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. Kwestią prawnie doniosłą jest jedynie ustalenie, który z obiektów posiadanych przez podatnika powinien być sklasyfikowany jako budowla lub jej część i jaka jest wartość tego obiektu określona według zasad wynikających z przepisów o podatkach dochodowych. Nie można uznać że podatnik nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych od budowli w sytuacji, gdy budowla ta nie stanowi odrębnego środka trwałego, zaś jej wartość została ujęta w wartości kompleksowego środka trwałego, podlegającego amortyzacji. Skoro wartość budowli została ujęta w wartości początkowej kompleksowego środka trwałego nie może budzić wątpliwości, że podatnik dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej spornej budowli. Tym samym należy uznać, że budowle wchodzące w skład opisanego kompleksowego środka trwałego podlegały amortyzacji, wobec czego zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę ich opodatkowania stanowi wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, przyjęta przez podatnika za podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Z tych względów Sąd pierwszej instancji uznał,

że w rozpoznawanej sprawie nie doszło do naruszenia art. 4 ust. 1 pkt 3 oraz art. 4 ust. 5 u.p.o.l. Organy prawidłowo oceniły, że od spornych pod względem oceny podatkowej budowli były dokonywane odpisy amortyzacyjne, a podatnik podał ich wartość początkową, ustaloną zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych. Odnosząc się do kwestii zaliczenia do podstawy opodatkowania kosztów pośrednich, WSA stwierdził, że skoro podstawą opodatkowania jest wartość początkowa środka trwałego, a organ jest związany wartością określoną przez podatnika na potrzeby amortyzacji w podatku dochodowym, to nawet w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w określeniu tej wartości, nie ma możliwości aby jedynie na podstawie art. 4 ust. 1 u.p.o.l. określać tę wartość w sposób odmienny od wartości przyjętej przez podatnika na potrzeby podatku dochodowego. Przepisy ustawy nie dopuszczają bowiem sytuacji, w której podatnik może ustalać wartość początkową budowli odmiennie dla celów podatków dochodowych, odmiennie dla celów podatku od nieruchomości - przyjmując wartość rynkową budowli.

Skargę kasacyjną od wyroku sądu pierwszej instancji złożyła Skarżąca.

Skarga kasacyjna okazała się zasadna.

Naczelnny Sąd Administracyjny uznał za zasadny zarzut dotyczący błędnej wykładni art. 4 pkt 5 oraz art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. polegający na przyjęciu, iż podstawą opodatkowania budowli będących własnością Skarżącej nie może być ich wartość rynkowa, gdyż Spółka dokonuje odpisów amortyzacyjnych, a w konsekwencji także zarzut niewłaściwego zastosowania art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Niesporne jest, że Spółka w ewidencji podatkowej dla celów dokonywania odpisów amortyzacyjnych, nie wyodrębniała, jako odrębnych środków trwałych lub osobnych składników środków trwałych budowli. Budowle te stanowiły część kompleksowego środka trwałego o nazwie "[...]", na który składały się zarówno budowle, jak i obiekty niebędące budowlami (ukształtowanie zieleni i słupki parkingowe) oraz koszty pośrednie.

W ocenie Sądu pierwszej instancji przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są środki trwałe, ale budowle i ich części w rozumieniu ustawy, na gruncie tego podatku nie ma zatem znaczenia sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. W świetle art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie jest wymagane, aby budowle, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne stanowiły oddzielny środek trwały, dlatego prawidłowe jest stanowisko organu podatkowego, że wartość budowli została uwzględniona w wartości kompleksowego środka trwałego pod nazwą "[...]" i podatnik dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej spornej budowli.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., 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. Z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika, że podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, jednakże - jak wskazał w tym przepisie ustawodawca - "z zastrzeżeniem ust. 4 - 6" - co oznacza, że jednocześnie w tym przepisie art. 4 przewidział także inne sytuacje, gdy podstawy opodatkowania nie stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Zasada ustalania wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.), doznaje zatem ograniczenia w jej stosowaniu w przypadkach wprost przewidzianych przez ustawodawcę określonych w ust. 4 - 6 art. 4 u.p.o.l. W świetle przytoczonego art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w pierwszej kolejności ustawodawca rozstrzygnął sytuację, gdy budowle podlegają amortyzacji, jednocześnie jednak odsyła w tym przepisie do przypadków określonych w ust. 4 - 6 u.p.o.l., co świadczy, że ustawodawca dopasował (przewidział) ustalanie wartości podstawy opodatkowania do jeszcze innych sytuacji, jakie mogą wystąpić u podatnika w praktyce, a mianowicie: (-) gdy budowle są przedmiotem umowy leasingu i odpisów amortyzacyjnych (ust. 4), (-) gdy od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (ust. 5), (-) gdy budowle lub ich części zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków (ust. 6). W związku z tym biorąc pod uwagę art. 4 ust. 5 u.p.o.l., jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Z powyższego wynika więc, że ustawodawca podatkowy powiązał podstawę opodatkowania nie tylko z wartością przyjmowaną jako podstawa dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ale nadto unormował m.in. także sytuację podatników, gdy od budowli lub ich części, nie dokonują odpisów amortyzacyjnych (ust. 5). Wówczas podstawę opodatkowania stanowić będzie ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Określenie podstawy opodatkowania w przypadku niedokonywania odpisów amortyzacyjnych, prawodawca odniósł do wartości rynkowej, którą określa podatnik na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Niewątpliwie w sprawie niniejszej sporne budowle nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, od których byłyby dokonywane odpisy amortyzacyjne.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie rozpoznającym sprawę niniejszą należy podzielić pogląd wyrażony w wyroku NSA z 26 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 199/19, że sformułowanie "nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych", użyte w art. 4 ust. 5 u.p.o.l. dotyczy wszystkich przypadków, niezależnie od tego, z jakich przyczyn nie ma miejsca fakt dokonywania tych odpisów. Sytuacja opisana w tym przepisie może mieć jednak miejsce również wtedy, gdy podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych, ale brak jest tożsamości między środkami trwałymi stanowiącymi przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym, od których "dokonuje się odpisów amortyzacyjnych" i budowlami opodatkowanymi podatkiem od nieruchomości. Należy bowiem podkreślić, że amortyzacji w podatku dochodowym podlegają środki trwałe obejmujące swym zakresem budowle, budynki, lokale, maszyny, urządzenia, środki transportu i inne przedmioty, natomiast spośród tych środków trwałych przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości na tle tej sprawy mogą być wyłącznie budowle.

Literalne odczytanie przepisu art. 4 ust. 5 u.o.p.l. prowadzi do wniosku, że jeżeli nie ma tożsamości pomiędzy budowlą lub jej częścią będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości a środkiem trwałym, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne, podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa. Powołany przepis nie przewiduje, a w konsekwencji przyjąć należy, że nie dopuszcza rekonstruowania wartości budowli lub ich części poprzez operacje rachunkowe uwzględniające wartość początkową środków trwałych w skład których wchodzi te budowle. W takiej sytuacji metodą prostszą, a przez to bardziej obiektywną, jest ustalenie wartości rynkowej budowli lub jej części.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w niniejszej sprawie wyodrębnienie wartości budowli nie będzie możliwe, gdyż wartość kompleksowego środka trwałego składa się z wielu kosztów, których nie można ściśle przyporządkować do samych budowli. Nie ma w szczególności podstaw do dokonywania obliczeń poprzez proporcjonalne przyporządkowanie "kosztów pośrednich" jak uczyniły to organy, a zaakceptował Sąd pierwszej instancji. Zastosowanie art. 4 ust. 5 u.p.o.l. pozwoli rozwiązać kwestię dotyczącą kwestionowanych kosztów pośrednich poprzez uwzględnienie jako podstawy opodatkowania wartości rynkowej budowli.

Wyroki powiązane

wyrok WSA z 5.07.2018 r., I SA/GI 357/18

wyrok NSA z 29.01.2020 r., II FSK 2949/18

wyrok NSA z 12.12.2019 r., I FSK 13/18

wyrok WSA z 7.05.2019 r., I SA/Rz 157/19

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.)

Art. 4 ust. 1 Podstawę opodatkowania stanowi:

- 1) dla gruntów - powierzchnia;
- 2) dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa;
- 3) 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.

Art. 4 ust. 5 Jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Główne tezy

1. Konieczność weryfikacji ujmowania w podstawie opodatkowania wartości początkowej kompleksowych środków trwałych
2. Skutek braku tożsamości pomiędzy opodatkowaną budowlą a środkiem trwałym
3. „Koszty pośrednie” należy wyłączyć z podstawy opodatkowania dla budowli
4. Skutek podatkowy wymogów rachunkowych nie oddających realiów gospodarczych

C) Działalność gospodarcza, związanie, zajęcie

1. Dlaczego i kiedy działalność wodno-kanalizacyjna nie jest działalnością gospodarczą? – dr Paweł Grzybowski (Ziemski&Partners)

Wyrok WSA w Białymstoku z 17 lutego 2023 r., I SA/Bk 28/23 (prawomocny)

Zarobkowy charakter ma działalność, która jest prowadzona w celu (z subiektywnym zamiarem) osiągnięcia zysków, nawet jeżeli dana działalność nie zawsze będzie obiektywnie dochodowa. Przeciwnieństwem działalności zarobkowej w tym rozumieniu jest działalność niezarobkowa, czyli taka, której rzeczywistym przeznaczeniem nie jest generowanie czystych zysków, nawet jeżeli w toku jej wykonywania niezamierzone zyski w pewnym momencie się pojawiają.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Spór w sprawie dotyczy tego, czy w opisanym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanie faktycznym, budowie wchodzące w skład infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, będące własnością Gminy, administrowane przez Wnioskodawcę i służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków, związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym czy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Odpowiedź na pytanie sformułowane we wniosku, odnoszące się do opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli wchodzących w skład infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, wymagało zidentyfikowania, czy opisaną przez stronę skarżącą działalność w przedmiocie zaspakajania zbiorowych potrzeb mieszkańców Gminy można zakwalifikować jako działalność gospodarczą. W tym celu niezbędne jest sięgnięcie do definicji z ustawy Prawo przedsiębiorców, do której odsyła ustawa podatkowa.

W sprawie strona skarżąca nie kwestionuje, że jej działalność nosi cechy zorganizowania i ciągłości oraz że jest wykonywana we własnym imieniu. Natomiast akcentuje brak spełnienia warunku zarobkowego charakteru prowadzonej przez siebie działalności.

Sąd orzekający w sprawie podziela pogląd, że zarobkowy charakter działalności oznacza, że zamiarem (celem) podjęcia działalności gospodarczej jest osiągnięcie zysku. Zysk z kolei należy definiować jako nadwyżkę przychodów nad kosztami. Trzeba przy tym liczyć się z możliwością nieuzyskania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, co oznaczać będzie poniesienie straty. Tym samym o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia (cel). Należy się zatem zgodzić, że o zarobkowości działalności decyduje przede wszystkim cel jej wykonywania. Działalność podjęta w celu osiągnięcia zysków, będzie można określić jako działalność w celu zarobkowym nawet wówczas, gdy ten cel nie zostanie osiągnięty, tzn. przychody z działalności wystarczą jedynie na pokrycie kosztów tej działalności bądź gdy nie wystarcza nawet na to, wskutek czego działalność zakończy się stratą. Może się wszak zdarzyć, iż działalność niezarobkowa, a więc nieprowadzona w celach zarobkowych i nieprzeznaczona do generowania dochodów, przyniesie jednak jakieś niezamierzone zyski.

(...) w doktrynie rozróżnia się pojęcie zysku od zarobku, wskazując, że wyłącznie z tym drugim mamy do czynienia z działalnością "non profit", która wprawdzie jest zarobkowa, to jednak dochód z niej osiągnięty w całości jest przeznaczany na pokrycie kosztów oraz/lub realizację

celów statutowych podmiotu działalność tę wykonującego (por. K. Kohutek (w:) M. Brożyna, M. Chudzik, K. Kohutek, J. Molis, S. Szuster, Komentarz do art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, stan prawny 1 maja 2005 r., Lex i powołana tam literatura). W stosunkach zewnętrznych wspomniana działalność w zasadzie niczym nie będzie odbiegać od działalności innych podmiotów prowadzących ją w celu osiągnięcia zysku (a nie "tylko" zarobku). Wskazane rozróżnienie na pojęcie zysku i zarobku ma zatem znaczenie jedynie w stosunkach "wewnętrznych" danego podmiotu, jako że przesądza o celach przeznaczenia wypracowanego dochodu (zarobku). Z zarobkowym charakterem działalności wiąże się uczestnictwo w obrocie gospodarczym. Wymóg ten spełniony jest wówczas, gdy działalność gospodarcza realizowana jest poprzez odpłatne (ekwiwalentne) świadczenia wzajemne spełniane w ramach obrotu gospodarczego. Działalnością gospodarczą jest więc tylko działalność zewnętrzna ("między przedsiębiorcami") mająca na celu np. świadczenie usług osobom trzecim. Nie jest zaś działalnością gospodarczą działalność prowadzona na potrzeby samej osoby prawnej lub zrzeszonych w niej członków (por. postanowienie SN z 29 kwietnia 1998 r., III CZP 7/98; OSNC 1998/11/188, wyrok NSA z 26 września 2008 r., sygn. akt II FSK 789/07).

W przedstawionym we wniosku interpretacyjnym stanie faktycznym, w wymiarze subiektywnym strona skarżąca nie prowadzi działalności z zamiarem osiągnięcia zysków, celem jej działalności jest zaspokojenie potrzeb ludności w zakresie zadań własnych Gminy. Zatem można przyjąć, iż w znaczeniu subiektywnym, opisana we wniosku działalność nie ma charakteru zarobkowego i w związku z tym nie jest działalnością gospodarczą. Z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wynika, że przychody strony pokrywają koszty związane z jej działalnością, a przewidywana oraz zakładana marża zysku jest na poziomie zerowym. Przyjęcie takich założeń powoduje, że również w wymiarze obiektywnym opisanej działalności nie należy identyfikować z działalnością gospodarczą wskazaną w art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców. Chociaż bowiem działalność polegająca na zaopatrzeniu w wodę i odprowadzaniu ścieków obiektywnie może przynosić dochód, to jednak przyjęte przez skarżącą założenia co do sposobu prowadzenia tej działalności uzasadniają przyjęcie, że działalność ta faktycznie jest prowadzona w sposób, który nie może przynosić dochodu.

Oceny tej nie powinno zmienić to, że działalność polegająca na zaopatrzeniu w wodę i odprowadzaniu ścieków obiektywnie może przynosić zysk i jak wskazano we wniosku taki incydentalny zysk wystąpił. Z opisu stanu faktycznego wynika, że zdarzenie to miało epizodyczny charakter, a zysk został w całości przeznaczony na pokrycie kosztów związanych z działalnością w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej. Fakt osiągnięcia takiego zysku nie wpływa zatem na ocenę charakteru opisanej działalności, która nie jest nakierowana na osiągnięcie zysku, lecz na zaspokajanie potrzeb ludności w zakresie zadań własnych Gminy związanych ze zbiorowym zaopatrzeniem w wodę i zbiorowym odprowadzaniem ścieków.

Podsumowując stwierdzić należy, że Sąd zaakceptował stanowisko, iż zarobkowy charakter ma działalność, która jest prowadzona w celu (z subiektywnym zamiarem) osiągania zysków, nawet jeżeli dana działalność nie zawsze będzie obiektywnie dochodowa. Przeciwnością działalności zarobkowej w tym rozumieniu jest działalność niezarobkowa, czyli taka, której rzeczywistym przeznaczeniem nie jest generowanie czystych zysków, nawet jeżeli w toku jej wykonywania niezamierzone zyski w pewnym momencie się pojawiają (por. wyrok WSA w Poznaniu z 7 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Po 201/21).

(...)

Kolejnym krokiem istotnym dla interpretacji pojęcia "grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej" był wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19. W wyroku tym Trybunał stwierdził bowiem, że: "Art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy

z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej."

Mimo, że powyższy wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r. zapadł na tle sprawy ze skargi konstytucyjnej osoby fizycznej, w zakresie przyjętej przez Trybunał interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w orzecznictwie sądów administracyjnych uznano, że ma on uniwersalne znaczenie. Wskazano, że zawarta w sentencji tego wyroku wypowiedź odnosi się do gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu wszystkich przedsiębiorców lub innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, bez względu na formę prawną. Na tle spraw, gdzie podatnikiem był podmiot realizujący zadania z zakresu szeroko rozumianej administracji publicznej, jak i prowadzący w określonym obszarze działalność gospodarczą Naczelny Sąd Administracyjny m.in. w wyroku z 4 marca 2021 r. sygn. akt III FSK 895/21 stwierdził, że skoro w funkcjonowaniu takiego podmiotu można wyodrębnić działalność gospodarczą, o której mowa art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., a także działalność, która nie spełnia tej definicji, to w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, sam fakt prowadzenia przez taki podmiot działalności gospodarczej nie uzasadnia twierdzenia, że wszystkie posiadane przez nią nieruchomości są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Nieruchomości będące w jego posiadaniu, które nie mają związku z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, nie mieszczą się w tej definicji.

W kontekście powyższych wyroków nie może budzić wątpliwości, że związek nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej nie może opierać się na samym fakcie posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Wyroki powiązane

WOD-KAN – w wydziale gminy
por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 lutego 2016 r., sygn. akt I SA/Lu 822/15,
wyrok WSA w Białymstoku z 15.06.2022 r., I SA/Bk 138/22
WOD-KAN – w zakładzie budżetowym
wyrok WSA w Gdańsku z 9 sierpnia 2022 r., I SA/Gd 397/22
wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 12.05.2022 r., I SA/Go 90/22
wyrok WSA w Gdańsku 21 lutego 2023 roku, sygn. I SA/Gd 1300/22
wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 lutego 2023 roku, sygn. I SA/Sz 678/22
wyrok WSA w Białymstoku z dnia 15 czerwca 2022 roku, sygn. I SA/Bk 138/22
WOD-KAN – w jednostce budżetowej
wyrok WSA w Krakowie z 30.11.2021 r., I SA/Kr 1185/21

Bibliografia

M. Popławski, Świadczenie przez gminę usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków a skutki w podatku od nieruchomości, Podatki i opłaty lokalne 5/2016, s. 14 - 19.

Główne problemy

1. Aspekt podmiotowy (urząd, jednostka budżetowa, zakład budżetowy, spółka komunalna)
2. Aspekt organizacyjny (administrowanie, dzierżenie, zarządzanie, trwałe zarząd, posiadanie, własność)
3. Aspekt przedmiotowy (zakres infrastruktury wod-kan - grunty, budynki, budowle).

2. Czy przestrzeń pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej? - dr Ewa Prejs (UMK)

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 grudnia 2022 r. III FSK 1092/22
Powierzchnia gruntu, na której są umieszczone panele fotowoltaiczne wraz z infrastrukturą towarzyszącą podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawek dla gruntów związanych z tą działalnością. (teza robocza)

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

(...)

W wymienionych unormowaniach prawodawca wprowadził **przesłankę zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej**, której spełnienie warunkuje objęcie opodatkowaniem w podatku od nieruchomości i wyłączenie z opodatkowania podatkiem rolnym. Przesłanka ta ma charakter uzupełniający w stosunku do klasyfikacji w ewidencji gruntów i budynków. Przyjęcie bowiem, że grunty sklasyfikowane przykładowo jako użytki rolne zostały zajęte na prowadzenie tej działalności decyduje o ich opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i wyłączenie z opodatkowania podatkiem rolnym. (...)

Formułując tę ustawową przesłankę normodawca wykorzystał jeden z typowych środków techniki prawodawczej, o którym mowa w §155 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. 2016 r. poz. 283), tj. określenie nieostre. Ustawodawca podatkowy uznał zatem, że zachodzi konieczność zapewnienia elastyczności przepisów prawa podatkowego w ramach wyrażenia przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości z konsekwencją w odniesieniu do tegoż elementu konstrukcji prawej podatku rolnego. (...) Jeżeli zatem normodawca w ramach tej przesłanki odnosi się do działalności gospodarczej trzeba uwzględnić taki zakres sytuacji, który jest dopasowany do konkretnego rodzaju działalności, a zatem z uwzględnieniem jej specyfiki, charakteru i czasu prowadzenia.

(...)Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla, że ustawodawca nie wprowadził dodatkowych wyrażeń, które w rezultacie spowodowałyby zawężenie jej obszaru znaczeniowego. (...) Jeżeli więc w ramach tej ustawowej przesłanki prawodawca nie posłużył się dodatkowym wyrażeniem doprecyzującym, czy też ograniczającym jej zakres nie można tego dokonywać w ramach procesu wykładni.

Zasadnie zatem uznał Wojewódzki Sąd Administracyjny oceniając czynności organów podatkowych, które trafnie uznały, że powierzchnia gruntu, na której znajdują się panele fotowoltaiczne, jak również infrastruktura towarzysząca podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawek właściwych dla gruntów związanych z prowadzeniem tej działalności. (...)zachodzi konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni dla prowadzenia różnych czynności, tj. porządkowych, naprawczych, czy konserwacyjnych, a przy tym na tych gruntach nie jest wyłączona możliwość prowadzenia innego rodzaju działalności, w tym rolniczej, a zatem prowadzonej ubocznie.

(...)grunt pomiędzy panelami, jak również pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy kwalifikować jako zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a zatem niezbędny do osiągnięcia zamierzonego rezultatu (...).Zaprezentowany sposób wykładni odpowiada zatem istocie zwrotu normatywnego „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” uwzględniając rodzaj i specyfikę tej działalności gospodarczej (...).

(...)Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że w niniejszej sprawie nie doszło do niewłaściwego zastosowania art. 2 ust. 3 pkt 2 u.p.r., na podstawie którego wyłączono z zakresu gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, zajęte na pasy technologiczne stanowiące

grunt w otoczeniu urządzeń, o których mowa w pkt 1 (...)Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd zaprezentowany przez WSA, że panele fotowoltaiczne nie stanowią urządzeń służących do doprowadzania energii elektrycznej.

Ponownie zatem stwierdzić należy, że trafnie zatem uznał Sąd pierwszej instancji w ślad za organami podatkowymi, że powierzchnia gruntu, na której są umieszczone panele fotowoltaiczne wraz z infrastrukturą towarzyszącą podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawek dla gruntów związanych z tą działalnością. W tym zakresie stan faktyczny został poprawnie ustalony. Sąd pierwszej instancji prawidłowo przyjął, że materiał dowodowy zgromadzony w sprawie, w tym przede wszystkim umowa dzierżawy, dawał podstawę do takiego stwierdzenia. Naczelny Sąd Administracyjny podziela także stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, że nie było w tym zakresie konieczne korzystanie z dodatkowych dowodów, w tym opinii specjalisty.

Wyroki powiązane:

wyrok NSA z 28 lipca 2022 r., sygn. akt III FSK 389/22,

wyrok WSA z dnia 22 czerwca 2022 r., sygn. akt. I SA/Bk 98/22

wyrok NSA z dnia 2 marca 2023 r., sygn. akt. III FSK 1019/22

Przepisy:

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. 2016 r. poz. 283)

§155 ust. 1

Jeżeli zachodzi potrzeba zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego, można posłużyć się określeniami nieostrymi, klauzulami generalnymi albo wyznaczyć nieprzekraczalne dolne lub górne granice swobody rozstrzygnięcia.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70)

Art. 2 ust. 2

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Główne problemy:

1. Przesłanka zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej
2. Sposób opodatkowania gruntu, na którym znajdują się panele fotowoltaiczne

3. Wynajmowana nieruchomość mieszkalna a zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej – Rafał Kran (MDDP)

Trzy wyroki

I. Wyrok NSA z 15 września 2022 r., III FSK 1878/21

Znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej budynek mieszkalny (część budynku), może zostać uznany za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, co uzasadnia zastosowanie stawek podatkowych przewidzianych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l., jeżeli stanowi element przedsiębiorstwa takiej osoby i jest bezpośrednio związany z wykorzystywaniem go w prowadzeniu działalności gospodarczej. Ustaleniom w tym zakresie przede wszystkim podlega rodzaj prowadzonej działalności i znaczenie budynku mieszkalnego (części budynku) w osiąganiu efektów tej działalności, czyli zysku. Jeżeli bez wykorzystania budynku mieszkalnego lub jego części, przedsiębiorca nie będzie mógł zrealizować zamierzenia gospodarczego, to będzie to oznaczało, że zajął je na cele prowadzonej działalności gospodarczej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) Na wstępie należy odnotować, że stan faktyczny sprawy istotny dla rozstrzygnięcia jest niesporny. Wynika z niego, że skarżący prowadzą działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej w zakresie wynajmu nieruchomości własnych. Budynek, w całości, jest ujęty w ewidencji środków trwałych i jako taki podlega amortyzacji. Skarżący wskazują, że w spornej co do oceny podatkowej części budynku wprawdzie nie zamieszkuje najemcy, niemniej z zawartych umów najmu wynika, że będą oni realizowali cele mieszkaniowe.

Istotne dla sprawy, w kontekście analizowanego zarzutu skargi kasacyjnej, jest ustalenie wykładni pojęcia "zajęcia budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej", o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l. Stawki podatku przewidziane w tym przepisie, nie zostały bowiem uzależnione od faktycznego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części w celu prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Istotne jest natomiast, czy wykorzystywane są one do realizacji gospodarczych celów przedsiębiorcy. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą koniecznym w tym zakresie jest ustalenie, czy wykorzystuje ona taki budynek lub lokal na swoje cele osobiste, czy też wykorzystywane są one do wykonywania działalności gospodarczej i są niezbędne, aby zrealizować cel takiej działalności.

Znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej budynek mieszkalny (część budynku), może zostać uznany za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, co uzasadnia zastosowanie stawek podatkowych przewidzianych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l., jeżeli stanowi element przedsiębiorstwa takiej osoby i jest bezpośrednio związany z wykorzystywaniem go w prowadzeniu działalności gospodarczej. Ustaleniom w tym zakresie przede wszystkim podlega rodzaj prowadzonej działalności i znaczenie budynku mieszkalnego (części budynku) w osiąganiu efektów tej działalności, czyli zysku. Jeżeli bez wykorzystania budynku mieszkalnego lub jego części, przedsiębiorca nie będzie mógł zrealizować zamierzenia gospodarczego, to będzie to oznaczało, że zajął je na cele prowadzonej działalności gospodarczej.

Ustawodawca w omawianym przepisie użył bowiem sformułowania "zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej", nie zaś "w których prowadzona jest działalność gospodarcza". Nie zawsze przedsiębiorca do osiągnięcia efektów swojej działalności będzie musiał "fizycznie" wykorzystywać składniki swojego majątku. Jeżeli rodzaj danej działalności za tym przemawia, składniki takie będą wykorzystywane przez niego w sposób pośredni, lecz umożliwi to przedsiębiorcy prawidłowe prowadzenie działalności gospodarczej. Decydujące znaczenie ma zatem gospodarcze przeznaczenie budynku mieszkalnego (jego części) przez przedsiębiorcę do realizacji określonego rodzaju działalności, o czym przesądza w szczególności ujęcie go w prowadzonej przez przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących takiego budynku mieszkalnego (części budynku).

II. Wyrok NSA z 23 stycznia 2020 r. II FSK 1252/19

Ustawodawca w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. użył sformułowania "zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej", nie zaś "w których prowadzona jest działalność gospodarcza". Nie zawsze przedsiębiorca do osiągnięcia efektów swojej działalności będzie musiał "fizycznie" wykorzystywać składniki swojego majątku. Jeżeli rodzaj danej działalności za tym przemawia, składniki takie będą wykorzystywane przez niego w sposób pośredni, umożliwiający przedsiębiorcy prawidłowe prowadzenie działalności gospodarczej. Decydujące znaczenie ma zatem gospodarcze przeznaczenie budynku mieszkalnego (jego części) przez przedsiębiorcę do realizacji określonego rodzaju działalności, o czym przesądza w szczególności ujęcie go w prowadzonej przez przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących takiego budynku mieszkalnego (części budynku).

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) Z niespornego stanu faktycznego sprawy wynika, że skarżący prowadzą działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej, polegającą na wynajmie i zarządzaniu nieruchomościami. Budynki co do których sąd pierwszej instancji przyjął, że nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, stanowią budynki mieszkalne i usytuowane w nich lokale wynajmowane są z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe. W opisanych w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku lokalach mieszkalnych skarżący oraz ich najemcy nie prowadzą działalności gospodarczej. Ze stanu faktycznego przyjętego przez sąd pierwszej instancji za podstawę rozstrzygnięcia wynika również, że sporne budynki ujęte są w ewidencji środków trwałych spółki cywilnej prowadzonej przez skarżących i podlegają amortyzacji na gruncie podatku dochodowego.

Spór w rozpatrywanej sprawie sprowadza się zaś do tego, czy do uznania, że budynki mieszkalne zajęte są na cele prowadzenia działalności gospodarczej, konieczne jest, jak przyjął to sąd pierwszej instancji, aby w takim budynku faktycznie prowadzona była działalność gospodarcza, czy też - jak twierdzi organ podatkowy - wystarczające jest, iż budynek taki wykorzystywany jest do prowadzenia działalności gospodarczej.

(...) Stawki podatku przewidziane w tym przepisie nie zostały bowiem uzależnione od faktycznego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części w celu prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Istotne jest natomiast, czy wykorzystywane są one do realizacji gospodarczych celów przedsiębiorcy. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą koniecznym w tym zakresie jest ustalenie, czy wykorzystuje ona taki budynek lub lokal na swoje cele osobiste, czy też wykorzystywane są one do wykonywania działalności gospodarczej i są niezbędne, aby zrealizować cel takiej działalności.

Znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej budynek mieszkalny (część budynku), może zostać uznany za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, co uzasadnia zastosowanie stawek podatkowych przewidzianych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l., jeżeli stanowi elementem przedsiębiorstwa takiej osoby i jest bezpośrednio związany z wykorzystywaniem go w prowadzeniu działalności gospodarczej. Ustaleniom w tym zakresie przede wszystkim podlega rodzaj prowadzonej działalności i znaczenie budynku mieszkalnego (części budynku) w osiąganiu efektów tej działalności, czyli zysku. Jeżeli bez wykorzystania budynku mieszkalnego lub jego części, przedsiębiorca nie będzie mógł zrealizować zamierzenia gospodarczego, to będzie to oznaczało, że zajął je na cele prowadzonej działalności gospodarczej.

Ustawodawca w omawianym przepisie użył bowiem sformułowania "zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej", nie zaś "w których prowadzona jest działalność gospodarcza". Nie zawsze przedsiębiorca do osiągnięcia efektów swojej działalności będzie musiał "fizycznie" wykorzystywać składniki swojego majątku. Jeżeli rodzaj danej działalności za tym przemawia, składniki takie będą wykorzystywane przez niego w sposób pośredni, umożliwiający przedsiębiorcy prawidłowe prowadzenie działalności gospodarczej. Decydujące znaczenie ma zatem gospodarcze przeznaczenie budynku mieszkalnego (jego części) przez przedsiębiorcę do

realizacji określonego rodzaju działalności, o czym przesądza w szczególności ujęcie go w prowadzonej przez przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących takiego budynku mieszkalnego (części budynku).

Biorąc pod uwagę powyższe wywody, spełnione zostały przesłanki, aby budynki mieszkalne i ich części, stanowiące własność skarżących jako współników spółki cywilnej, uznać za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w formie takiej spółki. Oferowanie lokali w ramach umów najmu przez skarżących stanowi istotę przedmiotu prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, generującej po ich stronie przychody, poprzez wykorzystywanie przedmiotowych lokali w ramach usługi ich wynajmu. Bez wynajmu lokali mieszkalnych, strona nie mogłaby zrealizować gospodarczych celów swojej działalności.

III. Wyrok WSA we Wrocławiu z 25 maja 2022 r. I SA/Wr 248/21

(...) z treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. nie wynika, aby zajęcie budynku mieszkalnego lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej było wykluczone w każdej sytuacji, kiedy budynek (jego część) jest zamieszkały. W sytuacji, kiedy wypełnianie przez budynek (jego część) funkcji mieszkalnej wynika z tego, że udzielenie wynajmującym zakwaterowania przez przedsiębiorcę jest jednym z elementów składających się na prowadzenie przez najemcę (podatnika) działalności gospodarczej, polegającej m.in. na wynajmie mieszkań (ogólnie zakwaterowaniu), to wówczas funkcja mieszkalna budynku lub jego części, jako wynikająca z istoty działalności gospodarczej przedsiębiorcy, nie wyłącza możliwości ustalenia, że budynek mieszkalny lub jego część zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)Sąd podziela pogląd organu, że opisane przez wnioskodawcę elementy zdarzenia przyszłego pozwalają ustalić, iż część budynku mieszkalnego - domu studenta, udostępniana będzie studentom w sposób zorganizowany, zarobkowy, ciągły oraz w ramach wykonywanej działalności gospodarczej we własnym imieniu, zatem wykorzystywana będzie i zajęta przez wnioskodawcę do realizacji przez niego gospodarczych celów. Dla zastosowania właściwej stawki podatku od nieruchomości kluczowe znaczenie będzie miał rodzaj prowadzonej przez spółkę działalności, a tym samym znaczenie budynku mieszkalnego (domu studenta) w osiągnięciu efektów tej działalności czyli zysku. Bez wykorzystania przedmiotowego budynku mieszkalnego lub jego części spółka nie będzie mogła zrealizować zamierzenia gospodarczego, a zatem opisane zdarzenie przyszłe potwierdza, iż przedmiotowy budynek będzie zajęty na prowadzenie działalności spółki (wyroki: NSA z dnia 23 stycznia 2020 r. II FSK 2064/19 oraz WSA w Krakowie z dnia 22 października 2015 r. I SA/Kr 1022/15).

(...) W ocenie Sądu nie ulega bowiem wątpliwości, że ww. działalność generować będzie po stronie spółki przychód, który będzie wprost skutkiem zajęcia części budynku mieszkalnego udostępnianej studentom w ramach usługi wynajmu. Kluczową rolą wynajmu pomieszczeń studentom będzie zapewnienie im możliwości zaspakajania ich potrzeb mieszkaniowych, a realizacja celów mieszkaniowych klientów Wnioskodawcy, w ramach zawieranych umów najmu poszczególnych pomieszczeń, wpisywać będzie się w sposób bezpośredni w jego przedmiot działalności gospodarczej.

(...) Reasumując, z perspektywy strony skarżącej, którą należy przyjąć w niniejszej sprawie, sporna część budynku nie służy do realizacji celu mieszkalnego, ale do realizacji jego zamierzenia gospodarczego, jakim jest zarobkowe wynajmowanie powierzchni w budynku mieszkalnym. Natomiast fakt, że w przedstawiony powyżej sposób skarżąca zaspokaja potrzeby mieszkaniowe studentów na gruncie podatku od nieruchomości jest bez znaczenia.

(...) Zdaniem Sądu strona skarżąca niezasadnie podkreśla zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych studentów. Takie podejście na gruncie podatku od nieruchomości nie może odnieść zamierzonego skutku. Za przyjęciem stanowiska strony nie przemawia również teza pełnomocnika odnosząca się do spółdzielni mieszkaniowych, które są uważane za przedsiębiorców - co zostało potwierdzone w uchwale SN z dnia 9 marca 2017 r. w sprawie o sygn. akt III CZP 69/16), a przedmiotem ich działalności jest zapewnienie mieszkań lokatorom.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2483/19

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 lipca 2021 r., sygn. akt I SA/Gl 487/21

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)

Art. 1a ust. 1 Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...) pkt 3) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych;

Art. 5 ust. 1 Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie:

(...) pkt 2) od budynków lub ich części:

(...) lit. b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 17,31 zł 8 od 1 m² powierzchni użytkowej,

Główne problemy

1. Przesłanka zajęcia budynku na prowadzenie działalności gospodarczej.
2. Wynajem lokali na cele mieszkalne prowadzone w ramach działalności gospodarczej a podatek od nieruchomości.

4. Zastosowanie niższych stawek podatku od nieruchomości u przedsiębiorców w okresie pandemii – Michał Nielepkowicz (Thedy)

Wyrok WSA w Kielcach z 10 listopada 2022 r., I SA/Ke 406/22

Skarżąca była w analizowanym roku podatkowym przedsiębiorcą i wykorzystywała przedmiot opodatkowania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Ograniczeniom czasowym w jej prowadzeniu podlegali najemcy galerii handlowej, a nie sama spółka. Jak wyżej wskazano natomiast wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r. do takiej sytuacji faktycznej oraz adekwatnej do niej interpretacji przepisów prawa materialnego nie odnosi się. Stanowisko organów nie pozostaje więc w sprzeczności z eksponowanym przez skarżącą wyrokiem. Zdaniem sądu, w stanie faktycznym sprawy, nie budzi wątpliwości zastosowanie do opodatkowania spornej nieruchomości stawek podatkowych dla nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

W wyroku z 24 lutego 2021 r. Trybunał wyraził pogląd, że "przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków - niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej - wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą Trybunał uznaje za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji".

Mimo zamieszczenia w ustawie podatkowej legalnej definicji zwrotu "związany z prowadzeniem działalności gospodarczej", prawidłowe odczytanie tego przepisu nadal nastrocza szereg wątpliwości, czego do końca nie rozstrzygnął wskazywany eksponowany przez skarżącą wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r. SK [...]. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK [...] (CBOS) wskazał, że w praktyce zasygnalizowany problem może być rozpatrywany w trzech wariantach:

1. podatnik jest przedsiębiorcą i poza działalnością gospodarczą nie realizuje żadnych innych zadań;
2. podatnik jest podwójnie identyfikowany (chodzi tu o sytuację, gdy podatnik będący przedsiębiorcą dysponuje jednocześnie składnikami majątkowymi [nieruchomościami], które nie są w żaden sposób powiązane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem ani działalnością gospodarczą, a są wykorzystywane w pozagospodarczej sferze aktywności podatnika, a nadto nie znajdują się w posiadaniu innego przedsiębiorcy [np. na podstawie umowy najmu, dzierżawy bądź bez tytułu prawnego], który zajmuje je na prowadzenie działalności gospodarczej);
3. podatnik nie jest przedsiębiorcą, lecz należąca do niego nieruchomość znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy, który zajmuje ją na prowadzenie działalności gospodarczej.

Istotne jest, że wyrok Trybunału z 24 lutego 2021 r. odnosi się do sytuacji, w której osoba podatnika podatku od nieruchomości może być identyfikowana podwójnie:

1. jako osoba fizyczna jest właścicielem (użytkownikiem wieczystym, posiadaczem samoistnym) nieruchomości powiązanych z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, a jednocześnie również nieruchomości zaliczanych do jej majątku osobistego, służących do realizacji innych celów niż działalność gospodarcza;
2. jako jednostka organizacyjna (w tym osoba prawna) jest właścicielem nieruchomości wykorzystywanych w ramach różnych form jej aktywności, a więc także zadań niemieszczących się w sferze działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego nie powinna budzić wątpliwości teza, że okoliczność, że nieruchomość znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy, będącego jako jej właściciel (użytkownik wieczysty, samoistny posiadacz) podatnikiem, nie przesądza o możliwości zastosowania najwyższych stawek opodatkowania, jeżeli podmiot ten może być

identyfikowany podwójnie, a więc również jako jednostka, w posiadaniu której znajdują się nieruchomości niepowiązane w żaden sposób z jego aktywnością gospodarczą. W odniesieniu do takich nieruchomości (gruntów, budynków, budowli służących innym celom niż gospodarcze, jeżeli takowe są wykonywane przez podatnika) sytuacja prawnopodatkowa podatnika-przedsiębiorcy jest identyczna jak osoby niebędącej przedsiębiorcą.

(...) zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego określenie "niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej" należy odnieść tylko do sytuacji nadzwyczajnych. Nie dotyczy to sytuacji, gdy w czasie trwania takiej przeszkody przedsiębiorca, w posiadaniu którego znajduje się nieruchomość (jej część), samodzielnie podejmuje czynności mające na celu jej przygotowanie do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, podnosi dla celów wykonywanej działalności gospodarczej walory użytkowe nieruchomości, funkcjonalnie wiążąc ją z prowadzonym przedsiębiorstwem, lub rozlicza w ramach działalności gospodarczej inne koszty z nią związane.

Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie aprobuje stanowisko wyrażone w powołanym orzeczeniu (...) Odnosząc powyższe rozważania do realiów rozpatrywanej sprawy należy wskazać, że niesporne są następujące okoliczności: skarżąca jest przedsiębiorcą prowadzącą działalność gospodarczą polegającą na wynajmowaniu i zarządzaniu nieruchomościami. Spółka m.in. wynajmuje powierzchnie budynku galerii S., stanowiącego jej własność. Budynek wchodzi do majątku przedsiębiorstwa skarżącej. W okresie lockdownu spółka nie rozwiązała (ponieważ ostały wprowadzone ograniczenia w zakresie możliwości wypowiedzenia takich umów) umów najmu pomieszczeń galerii. Nieruchomość jest wprowadzona do ewidencji środków trwałych. Ponadto koszty związane z eksploatacją galerii w latach 2020 – 2021 były zaliczane do kosztów uzyskania przychodów.

Mając powyższe na uwadze sąd stwierdza, że podstawa faktyczna opisanych rozstrzygnięć podatkowych nie odpowiada wskazanym przez Trybunał kryteriom istotnym dla zgodnej z Konstytucją wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Skarżąca była w analizowanym roku podatkowym przedsiębiorcą i wykorzystywała przedmiot opodatkowania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Ograniczeniom czasowym w jej prowadzeniu podlegali najemcy galerii handlowej, a nie sama spółka. Jak wyżej wskazano natomiast wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r. do takiej sytuacji faktycznej oraz adekwatnej do niej interpretacji przepisów prawa materialnego nie odnosi się. Stanowisko organów nie pozostaje więc w sprzeczności z eksponowanym przez skarżącą wyrokiem. Zdaniem sądu, w stanie faktycznym sprawy, nie budzi wątpliwości zastosowanie do opodatkowania spornej nieruchomości stawek podatkowych dla nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej stąd, wbrew twierdzeniom skarżącej, nie miał zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej.

Dodatkowo należy wskazać, że z punktu widzenia podatku od nieruchomości opodatkowaniu podatkiem podlega nieruchomość, a nie działalność gospodarcza podatnika. Podatek od nieruchomości jako podatek o charakterze majątkowym płacony przez przedsiębiorcę nie nawiązuje do efektów ekonomicznych uzyskiwanych przez jej wykorzystywanie czy innych przeszkód i trudności w prowadzonej działalności gospodarczej z wykorzystaniem tej nieruchomości. [...] trudności i ograniczenia w prowadzeniu działalności nie oznaczają ustania bytu prawnego i podatkowoprawnego przedsiębiorcy. Nie oznacza to również definitywnego zaprzestania działalności gospodarczej. W konsekwencji, fakt czasowych ograniczeń w działalności gospodarczej nie jest równoznaczny z utratą charakteru nieruchomości jako posiadanej przez przedsiębiorcę i nadal związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wyroki powiązane

wyrok WSA w Poznaniu z 13.07.2022 r., sygn. akt I SA/Po 235/22

wyrok NSA z 15 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK 4061/21

wyrok TK z 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70)

Art. 1a ust. 1 Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...) **pkt 3)** grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a

Główne problemy

1. Wyrok TK i stanowisko NSA.
2. Czasowe ograniczenia prowadzenia czy sezonowość działalności gospodarczej a okres pandemii i związane z nim zakazy prowadzenia działalności gospodarczej.
3. Ponoszenie kosztów i możliwość generowania przychodów a najwyższe stawki podatku od nieruchomości.

Piątek
2 czerwca 2023 r.
(kawa od 8.15)

SESJA IV

8.30- 11.00

(prowadzenie dr Adam Kałużny, Deloitte)

A) Zwolnienia podatkowe – czyste prawo podatkowe

1. Utrzymanie zabytku jako warunek zwolnienia z podatku od nieruchomości (wyrok NSA z 24.01.2023, III FSK 2618/21) - Łukasz Rogowski (UM w Szczecinie)

2. "Infrastruktura kolejowa" i "obiekt infrastruktury usługowej" a zakres zwolnienia kolejowego (wyrok WSA w Lublinie z 12.10.2022, I SA/Lu 300/22) - Paweł Rosiński (ICT) dyskusja

B) Zwolnienia podatkowe – prawo podatkowe w kontekście prawa pomocy publicznej

1. Multicentryczność reguł dotyczących udzielania pomocy publicznej w podatkach lokalnych jako źródło problemów (wyrok WSA w Bydgoszczy z 06.09.2022, I SA/Bd 653/21) - Bartosz Wojtaczka (Deloitte)

2. Pytanie prawne do TSUE dot. zwolnienia kolejowego (postanowienie NSA z 19.04.2023, III FSK 3/22) -

3. Obawy, przewidywania, potencjalny zakres „rażenia” przyszłego wyroku TSUE (dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB – wprowadzenie dyskusja: Bartosz Wojtaczka (Deloitte), Paweł Rosiński (ICT), dr hab. Rafał Dowgier prof. UwB, dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK)

C) Podatki majątkowe za granicą

1. Baza danych Banku Światowego dotycząca podatków od nieruchomości - prezentacja założeń i przebieg realizacji projektu - doc. JUDr. Ing. Michal Radvan Ph.D. (Uniwersytet Masaryka w Brnie) i prezentacja udziału Polski w projekcie - dr Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Pławiak (Litigato Spory Podatkowe)

2. Wybrane problemy dotyczące opodatkowania nieruchomości – Słowenia, Litwa, Brazylia, Irlandia, Zjednoczone Królestwo, Holandia - dr Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Pławiak (Litigato Spory Podatkowe)

3. Wybrane problemy związane z opodatkowaniem nieruchomości w Republice Czeskiej – Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D. (Uniwersytet Masaryka w Brnie) dyskusja

Przerwa kawowa 11.00-11.15

A) Zwolnienia podatkowe – czyste prawo podatkowe

1. Utrzymanie zabytku jako warunek zwolnienia z podatku od nieruchomości – Łukasz Rogowski (UM w Szczecinie).

Wyrok NSA z 24 stycznia 2023 r., III FSK 2618/21

Zasadniczo to organ konserwatorski jest właściwy do określenia, czy dany zabytek jest, czy też nie jest utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Wydawane przez wojewódzkiego konserwatora ochrony zabytków zaświadczenia mają zatem moc dokumentów urzędowych.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Podstawę sporu stanowi art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.); dalej: "u.p.o.l.", zgodnie z którym grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Przez sformułowanie przepisy o ochronie zabytków należy rozumieć regulacje z ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz. U. z 2014 r. poz. 1446 z późn. zm.). Zgodnie z art. 5 ww. ustawy obowiązkami w zakresie opieki nad zabytkiem, które są nałożone na właścicieli zabytków są m.in. prowadzenie prac konserwatorskich, restauratorskich i robót budowlanych przy zabytku; zabezpieczenia i utrzymania zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie; korzystanie z zabytku w sposób zapewniający trwałe zachowanie jego wartości.

Zasadniczo to organ konserwatorski jest właściwy do określenia, czy dany zabytek jest, czy też nie jest utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Skuteczne zanegowanie opinii konserwatora zabytków, może stanowić podstawę do przyjmowania odmiennych ocen oraz formułowania innych wniosków w przedmiocie zwolnienia z podatku od nieruchomości spornych przedmiotów opodatkowania. Wydawane przez Wojewódzkiego Konserwatora Ochrony Zabytków zaświadczenia mają zatem moc dokumentów urzędowych (...)

Drugim koniecznym warunkiem zwolnienia przedmiotowego jest wykazanie, że utrzymanie i konserwacja zabytku odpowiada wymogom prawa. Spełnienie wskazanego kryterium również powinno być wykazane odpowiednimi dowodami. W sprawie Wojewódzki Konserwator Zabytków w piśmie z 25 września 2018 r. jednoznacznie wskazał, że zespół dworsko - folwarczny nie był utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, oraz opisał stan elementów składowych ww. zespołu. Właściciele budynków wchodzących w skład zabytkowego zespołu dworsko - folwarcznego wykonywali prace przy ww. obiekcie bez stosownych pozwoleń, wymaganych ustawą o ochronie i opiece nad zabytkami i nie wypełniali należycie wszystkich obowiązków nałożonych na nich przez ustawę, a tym samym budynki wchodzące w skład ww. zespołu nie są i nie były utrzymywane i konserwowane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Zrealizowano prace budowlane bez pozwolenia konserwatora zabytków w stodole, w stajni, w oborze i w budynku dworu (nr (...)) i na działce nr (...), a ponadto stan utrzymania budynków chlewni ((...)) i stodoły ((...)) jest niedostateczny Skarżący nie podważają faktów, jakie legły u podstaw opinii Konserwatora, ale w ich opinii wystarczającym było to, że dokonywali czynności optymalnych w aktualnych dla oceny warunkach. Nie podważają, że prowadzenie w zabytkowych budynkach i na gruncie wpisanym do rejestru zabytków prac bez pozwolenia konserwatora zabytków stanowi naruszenie przepisu art. 36 ustawy o ochronie zabytków (...)

Zatem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie doszedł do prawidłowych wniosków, że skarżący w sposób niewystarczający wykazują spełnienie warunku, o jakim mowa w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. w zw. z art. 5 ustawy o ochronie zabytków. Prawidłowym jest również stwierdzenie, że takie postępowanie podatkowe należy uznać za właściwe w świetle przepisów o postępowaniu dowodowym, tj. art. 122, art. 123 § 1, art. 187 § 1 i art. 191 O.p., bowiem tym sposobem organ podatkowy uzyskał miarodajny i wiarygodny materiał dowodowy uzasadniający bądź negujący możliwość skorzystania przez podatnika z wymienionego w art.

7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. zwolnienia od podatku od nieruchomości. Według strony skarżącej zawarta w art. 5 u.o.z. definicja "opieki nad zabytkami" stanowi otwarty katalog czynności, które winien podejmować dysponent zabytku, o czym świadczy posłużenie się przez ustawodawcę w tym przepisie zwrotem "w szczególności". Organ odwoławczy nie kwestionował czynności faktycznie wykonywanych przez skarżących. Natomiast wskazał, że zrealizowano prace budowlane bez pozwolenia konserwatora zabytków w stodole, w stajni, w oborze i w budynku dworu (nr (...)) i na działce nr (...), a ponadto stan utrzymania budynków chlewni (nr (...)) i stodoły ((...)) jest niedostateczny. Warmińsko - Mazurski Wojewódzki Konserwator Zabytków w postanowieniach z 19 października 2016 r. nr (...) i z 5 września 2018 r. nr (...) odmówił wydania zaświadczenia stwierdzającego, że zespół dworsko - folwarczny jest utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Skarżący wykonywali roboty budowlane przy obiektach wchodzących w skład ww. zabytkowego zespołu budynków, na które nie otrzymali stosownych pozwoleń organu konserwatorskiego. Ten stan rzeczy jednoznacznie stwierdził również Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego w postanowieniu z 10 lipca 2017 r. nr (...). Zły stan zachowania zabytków wynika m.in. z pisma WKZ z 25 września 2018 r. nr (...)

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 14 marca 2023 r., sygn. akt III FSK 3137/21
wyrok WSA w Poznaniu z 10 grudnia 2021 r., sygn. akt I SA/Po 764/21
wyrok WSA w Białymstoku z 26 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Bk 147/21
wyrok NSA z 18 kwietnia 2019 r., sygn. akt II FSK 1699/17

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023r. poz. 70):

Art. 7 ust. 1 Zwalnia się od podatku od nieruchomości:

(...) pkt 6 grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej;

Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 840).

Art. 5 Opieka nad zabytkiem sprawowana przez jego właściciela lub posiadacza polega, w szczególności, na zapewnieniu warunków:

- 1) naukowego badania i dokumentowania zabytku;
- 2) prowadzenia prac konserwatorskich, restauratorskich i robót budowlanych przy zabytku;
- 3) zabezpieczenia i utrzymania zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie;
- 4) korzystania z zabytku w sposób zapewniający trwałe zachowanie jego wartości;
- 5) popularyzowania i upowszechniania wiedzy o zabytku oraz jego znaczeniu dla historii i kultury.

Główne problemy

- 1. Jaką funkcję pełni zwolnienie zabytków z podatku od nieruchomości?**
2. Jak rozumieć pojęcie „utrzymanie i konserwację zabytku” na potrzeby zwolnienia z podatku od nieruchomości?
3. W jaki sposób podatnik może wykazać spełnienie warunku zwolnienia w postaci utrzymania i konserwacji zabytku?
4. W jaki sposób organ powinien badać spełnienie warunku utrzymania i konserwacji zabytków w postępowaniu podatkowym?
5. Jaka jest rola wojewódzkiego konserwatora zabytków w funkcjonowaniu zwolnienia zabytków z podatku od nieruchomości?
- 6. Czy każde naruszenie przepisów ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami uzasadnia pozbawienie prawa do zwolnienia?**

2. „Infrastruktura kolejowa” i „obiekt infrastruktury usługowej” a zakres zwolnienia kolejowego - Paweł Rosiński (ICT)

Wyrok WSA w Lublinie z 12 października 2022 r., I SA/Lu 300/22

1. stanowisko [...] zakładające rozłączność pojęć: "infrastruktura kolejowa" i "infrastruktura usługowa" jest błędne.

2. w terminalach towarowych, które to terminale zgodnie pkt 2. załącznika 2. do u.t.k., są obiektami infrastruktury usługowej, mogą znajdować się obiekty infrastruktury kolejowej.

3. Zaliczenie terminala przeładunkowego nie wyklucza zaliczenia jakichkolwiek jego elementów do infrastruktury kolejowej i objęcia jej zwolnieniem podatkowym, pod warunkiem udostępniania jej przewoźnikom kolejowym (teza nr 3 nie jest wprost cytatem z wyroku)

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Analiza przytoczonych przepisów wskazuje, zdaniem Sądu, że stanowisko organów podatkowych zakładające rozłączność pojęć: "infrastruktura kolejowa" i "infrastruktura usługowa" jest błędne. Zauważyć bowiem należy, że zgodnie z brzmieniem punktu 7. w załączniku nr 1 do u.t.k., wymieniającego obiekty zaliczane do infrastruktury kolejowej, do tej infrastruktury zalicza się rampy towarowe, w tym – co trzeba podkreślić - w terminalach towarowych, wraz z drogami dowozu i odwozu towarów do dróg publicznych. Już z tego przepisu *expressis verbis* wynika, że w terminalach towarowych, które to terminale zgodnie pkt 2. załącznika 2. do u.t.k., są obiektami infrastruktury usługowej, mogą znajdować się obiekty infrastruktury kolejowej. Ponadto z pkt 1 lit. a) w ustępie 3. załącznika nr 2 do u.t.k., wymieniającego usługi, których świadczenie, zgodnie z treścią art. 4 pkt 51 powołanej ustawy powoduje zaliczenie służących do tego obiektów budowlanych wraz z gruntem, na którym są usytuowane, oraz instalacjami i urządzeniami, do infrastruktury usługowej zalicza dostarczanie prądu trakcyjnego. Jak wiadomo powszechnie prąd trakcyjny dostarczany jest za pomocą sieci trakcyjnej oraz szyn torów. Jeśli więc by przyjąć jako trafne stanowisko organów podatkowych, że obiekty infrastruktury usługowej nie mogą być zaliczane do infrastruktury kolejowej, to nie można by zaliczać do infrastruktury kolejowej zelektryfikowanych linii kolejowych, tj. wyznaczonych przez zarządcę infrastruktury dróg kolejowych przystosowanych do prowadzenia ruchu pociągów. Taka wykładnia prowadziłaby do wniosków absurdalnych. Na nietrafność stanowiska organów wskazuje także treść pisma Prezesa Urzędu Transportu Kolejowego z dnia 27 czerwca 2022 r. objętego wnioskiem skarżącej o przeprowadzenie dowodu z dokumentu na podstawie art. 106 § 3 p.p.s.a. Wynika z niego, że infrastruktura kolejowa może być częścią infrastruktury usługowej. W tym miejscu dodać można, że Sąd odmówił przeprowadzenia dowodu z dołączonego do skargi wydruku artykułu naukowego, ponieważ nie ma on cech dokumentu w rozumieniu powołanego wyżej przepisu p.p.s.a [...]

Zaznaczyć jednocześnie trzeba, że wprawdzie zgodnie z treścią pkt 12 załącznika nr 1 do u.t.k., w skład infrastruktury kolejowej wchodzi grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11. Trzeba mieć jednak na względzie, że zgodnie z art. 4 pkt 51 u.t.k., obiekt infrastruktury usługowej to obiekt budowlany wraz z gruntem, na którym – co trzeba podkreślić – obiekt ten jest usytuowany, oraz instalacjami i urządzeniami, przeznaczony w całości lub w części do świadczenia jednej lub większej liczby usług, o których mowa w ust. 2 i 3 załącznika nr 2 do ustawy. Z zestawienia tych regulacji wynika, że w razie stwierdzenia, iż na działkach ewidencyjnych zaliczonych do infrastruktury kolejowej ze względu na pierwszą z powołanych regulacji, usytuowane byłyby obiekty

infrastruktury usługowej niebędące elementami infrastruktury kolejowej, grunt na których były one usytuowane nie zaliczały się do infrastruktury kolejowej.[...]

mając na uwadze charakter dyrektywy jako źródła prawa pochodnego UE, będącego instrumentem harmonizacji regulacji prawnej państw członkowskich w danej dziedzinie oraz zasadniczy cel harmonizacji przeprowadzanej tą dyrektywą, jakim jest zapewnienie powszechnego i niedyskryminacyjnego dostępu do infrastruktury kolejowej, w tym prywatnych linii i bocznic, nie można na podstawie jej przepisów ograniczać zakresu zwolnień podatkowych wynikających z powołanych wyżej regulacji prawa krajowego. [...]

organy w wyniku błędnej wykładni wskazanych wyżej przepisów prawa materialnego nie oparły swoich rozstrzygnięć na wyczerpująco zebranych i rozpatrzonym materiale dowodowym. Błędnie uznały bowiem, że o braku możliwości zastosowania zwolnienia podatkowego decyduje zaliczenie terminala przeładunkowego należącego do skarżącej, jako terminala kolejowego, do obiektów infrastruktury usługowej, co zdaniem organów wykluczało zaliczenie jakichkolwiek jego elementów do infrastruktury kolejowej, która pod warunkiem udostępniania jej przewoźnikom kolejowym, objęta jest zwolnieniem.

Wyroki powiązane

Brak. Wyrok WSA w Lublinie ma charakter precedensowy w omawianym zakresie.

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. (tj. Dz. U. 2017. poz. 1785, stan prawny na 2017 rok)

Art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a

Zwalnia się od podatku od nieruchomości:

1) grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która:

a) jest udostępniana przewoźnikom kolejowym lub

Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (tj. Dz. U. 2023. poz. 602)

Art. 4 pkt 1

infrastruktura kolejowa – elementy określone w załączniku nr 1 do ustawy;

Załącznik nr 1

WYKAZ ELEMENTÓW INFRASTRUKTURY KOLEJOWEJ

W skład infrastruktury kolejowej wchodzi następujące elementy, pod warunkiem że tworzą część linii kolejowej, bocznic kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania:

1) tory kolejowe, w tym rozjazdy i skrzyżowania torów, wchodzące w ich skład szyny, szyny żłobkowe, kierownice, odbojnice, prowadnice, zwrotnice, krzyżownice i inne elementy rozjazdów, podkłady kolejowe i przytwierdzenia, drobne elementy nawierzchni kolejowej,

podsyпка w tym tłuczeń i piasek;

2) obrotnice i przesuwnice;

3) podtorze, w szczególności nasypy i przekopy, systemy kanałów i rowów odwadniających, rowy murowane, ściany osłonowe, roślinność posadzona w celu ochrony skarp;

4) obiekty inżynieryjne: mosty, wiadukty, przepusty i inne konstrukcje mostowe, tunele, przejścia nad i pod torami, mury oporowe i umocnienia skarp;

5) nastawnie, urządzenia sterowania ruchem kolejowym, w tym urządzenia zabezpieczające, sygnalizacyjne i łącznościowe na szlaku, w stacjach i stacjach rozrządowych, urządzenia służące do wytwarzania, przetwarzania i dystrybucji prądu elektrycznego do celów sygnalizacji i łączności; budynki, w których takie urządzenia lub instalacje się znajdują; przytorowe urządzenia kontroli bezpiecznej jazdy pociągów i wykrywania stanów awaryjnych w przejeżdżającym taborze; hamulce torowe; urządzenia do ogrzewania rozjazdów;

- 6) perony wraz z infrastrukturą umożliwiającą dotarcie do nich pasażerom, pieszo lub pojazdem, z drogi publicznej lub dworca kolejowego;
- 7) rampy towarowe, w tym w terminalach towarowych, wraz z drogami dowozu i odwozu towarów do dróg publicznych;
- 8) drogi technologiczne i przejścia wzdłuż torów, mury ogradzające, żywopłoty, ogrodzenia, pasy przeciwpożarowe, zasłony odśnieżne;
- 9) przejazdy kolejowo-drogowe i przejścia w poziomie szyn, w tym urządzenia i systemy służące zapewnieniu bezpieczeństwa ruchu drogowego i pieszego;
- 10) systemy oświetleniowe do celów ruchu kolejowego i bezpieczeństwa;
- 11) urządzenia przetwarzania i rozdziału energii elektrycznej na potrzeby zasilania trakcyjnego: podstacje, kable zasilające pomiędzy podstacjami i przewodami jezdny, sieć trakcyjna wraz z konstrukcjami wsporczy, trzecia szyna z konstrukcjami wsporczy;
- 12) grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11.

Art. 4 pkt 51

obiekt infrastruktury usługowej – obiekt budowlany wraz z gruntem, na którym jest usytuowany, oraz instalacjami i urządzeniami, przeznaczony w całości lub w części do świadczenia jednej lub większej liczby usług, o których mowa w ust. 2 i 3 załącznika nr 2 do ustawy;

ust. 2 i 3 załącznika nr 2

2. Dostęp do obiektu obejmuje dostęp do torów kolejowych oraz świadczenie usług w następujących obiektach infrastruktury usługowej:

- 1) stacja pasażerska oraz należące do niej budynki i urządzenia, w tym tablice z informacjami dla pasażerów i powierzchnia przeznaczona do sprzedaży biletów;
- 2) terminal towarowy;
- 3) stacja rozrządowa oraz stacja manewrowa wyposażona w urządzenia, inne niż urządzenia sterowania ruchem kolejowym, przeznaczone do zestawiania składów pociągów lub wykonywania manewrów;
- 4) tory postojowe;
- 5) punkty zaplecza technicznego, z wyjątkiem punktów utrzymania naprawczego przeznaczonych dla pociągów dużej prędkości lub innego rodzaju taboru kolejowego wymagającego specjalistycznego zaplecza;
- 6) stanowiska techniczne, w tym stanowiska do czyszczenia i mycia taboru;
- 7) infrastruktura portów morskich i śródlądowych z dostępem do torów kolejowych;
- 8) instalacje pomocnicze;
- 9) kolejowe stacje paliw i instalacje do tankowania na tych stacjach

3. Usługi, które mogą być świadczone na rzecz przewoźników kolejowych:

- 1) usługi dodatkowe:
 - a) energia trakcyjna, za którą opłaty są podawane na fakturach oddzielnie od opłat za użytkowanie urządzeń zasilania w energię trakcyjną,
 - b) podgrzewanie składów pociągów pasażerskich,
 - c) dostawa paliwa, prace manewrowe i pozostałe usługi świadczone w celu obsługi urządzeń,
 - d) usługi świadczone na podstawie umów dostosowanych do indywidualnych potrzeb przewoźnika kolejowego dotyczące:
 - przekazywania informacji i obserwacji pociągu z przesyłką zawierającą towar niebezpieczny,
 - opracowania warunków i zarządzania przewozu oraz nadzoru nad przewozem przesyłek nadzwyczajnych;
- 2) usługi pomocnicze:
 - a) dostęp do sieci telekomunikacyjnych,
 - b) dostarczanie informacji uzupełniających,

- c) rewizja techniczna taboru,
- d) dostęp do systemu sprzedaży biletów na stacjach pasażerskich,
- e) utrzymanie naprawcze taboru kolejowego świadczone w punktach zaplecza technicznego przeznaczonego dla pociągów dużych prędkości lub innego rodzaju taboru kolejowego wymagającego specjalistycznego zaplecza

Bibliografia

1. Trela M. (red.), Wajda P., (red.), Wierzbowski M. (red.) i inni, Ustawa o transporcie kolejowym. Komentarz, WKP 2022.
2. K. B. Wojciechowska, Ustawa o transporcie kolejowym. Komentarz, C. H. Beck Warszawa 2019 r.

Główne problemy

1. Czy pojęcia „infrastruktura kolejowa” i „obiekt infrastruktury kolejowej” są rozłączne, tj. czy obiekty infrastruktury usługowej nie mogą być zaliczone do (obiektów) infrastruktury kolejowej?
2. Czy infrastruktura kolejowa może być częścią obiektu infrastruktury usługowej?
3. Czy wpis danego obiektu budowlanego do rejestru obiektów infrastruktury usługowej wyklucza zaliczenie jakichkolwiek jego elementów do infrastruktury kolejowej i tym samym uniemożliwia zastosowanie tzw. zwolnienia kolejowego w stanie prawnym w latach 2017-2021?
4. Czy terminale towarowe i inne obiekty infrastruktury usługowej mogły podlegać tzw. zwolnieniu kolejowemu w podatku do nieruchomości przed jego nowelizacją, tj. w stanie prawnym przed dniem 1 stycznia 2022 r?

B) Zwolnienia podatkowe – prawo podatkowe w kontekście prawa pomocy publicznej

1. Multicentryczność reguł dotyczących udzielania pomocy publicznej w podatkach lokalnych jako źródło problemów – radca prawny Bartosz Wojtaczka (Deloitte)

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 6 września 2022 r., I SA/Bd 653/21

Na podkreślenie zasługuje zatem to, że zwolnienie z podatku od nieruchomości, którego dotyczy spór w niniejszej sprawie, jest wynikiem zastosowania przepisów unijnych oraz przepisów rozporządzenia RM, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz przepisów prawa miejscowego, tj. uchwały Rady Miejskiej w Ż. i uchwały zmieniającej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Reasumując stwierdzić należy, że w zakresie zwolnień podatkowych przepisy unijne wskazują na zasadę zachęty i ustanawiają obowiązek złożenia przez beneficjenta pisemnego wniosku o przyznanie pomocy przed rozpoczęciem prac nad projektem lub rozpoczęciem działalności. Na podkreślenie zasługuje to, że rozporządzenie unijne, ze względu na jego szczególny charakter oraz miejsce w systemie źródeł prawa unijnego, jest bezpośrednio skuteczne ze skutkiem natychmiastowym.

Rozstrzygając ten spór Sąd doszedł do przekonania, że niezrealizowanie całej planowanej inwestycji, opisanej w "krótkim opisie", nie niweczy całkowicie prawa do skorzystania ze zwolnienia wynikającego z uchwały. Zdaniem Sądu należy zbadać, czy to, co – spośród zamierzeń opisanych w zgłoszeniu – podatnik faktycznie zrealizował w okresie trzyletnim, spełnia warunki (przesłanki) uznania za inwestycję początkową w świetle przepisów rozporządzenia RM. W ocenie Sądu organy podatkowe stoją na zbyt formalistycznym stanowisku, nieznajującym uzasadnienia ani w przepisach rozporządzenia, ani w przepisach uchwały Rady Miejskiej.

Dalej, poza sporem jest to, że przepisy uchwały i uchwały zmieniającej nie definiują pojęcia "inwestycji początkowej", lecz § 2 pkt 4 uchwały odsyła w tym zakresie do pojęcia inwestycji początkowej z § 3 pkt 10 i 11 rozporządzenia RM. Wszystko to zdaniem Sądu nakazuje przyjąć, że zgłoszenie i "Krótki opis inwestycji" przedstawiony przez podatnika w załączniku do zgłoszenia zakreślają granice inwestycji początkowej, lecz nie oznaczają, że podatnik przyjął zobowiązanie do jej kompletnego zrealizowania. Organ pierwszej instancji wskazał, że podatnik dokonał "wiążącego opisu inwestycji w formularzu zgłoszeniowym". Można się z tym zgodzić tylko jeśli rozumieć to tak, że opis przedstawiony przez podatnika ma charakter ograniczający – w tym sensie, że podatnik nie mógłby uzyskać wsparcia z tytułu inwestycji (prac) wykraczających poza ten opis, nie mieszczących się w pierwotnym zgłoszonym zamierzeniu inwestycyjnym.

Organ, zdaniem Sądu, błędnie stoi na stanowisku, że "prawnie irrelevantne pozostaje to, czy – jak wskazuje Podatnik – faktycznie wybudowane obiekty stanowią całość organizacyjno-funkcjonalną, niezależną od kolejnych etapów i czy same w sobie spełniają definicję inwestycji początkowej. Istotne jest tylko to, czy została zrealizowana uprzednio zgłoszona inwestycja początkowa." Zdaniem Sądu, w tym cytacie tkwi zasadniczy błąd wykładni: otóż wbrew twierdzeniu organu, kluczowe znaczenie ma to, czy faktycznie wybudowane obiekty same w sobie spełniają definicję inwestycji początkowej. Reszta jest nadinterpretacją.

Sąd zwraca też uwagę na aspekt uwypuklony przez organy, a mianowicie, że aby skorzystać ze zwolnienia, podatnik nie musiał podawać w zgłoszeniu inwestycji o aż tak szerokim zakresie; aby skorzystać ze zwolnienia mógł zgłosić projekt znacznie skromniejszy. Ten argument organów Sąd interpretuje jako ich akceptację co do tego, że mechanizm zwolnienia zawierał w sobie pułapkę. Zdaniem Sądu przepisy uchwały Rady Miejskiej, ustanawiające zwolnienie od podatku od nieruchomości jako regionalną pomoc inwestycyjną, należy interpretować tak, aby nie zamieniały się one w pułapkę dla przedsiębiorcy. Przewidziany w uchwale mechanizm zwrotu korzyści (kwot podatku) wraz z odsetkami za zwłokę naliczonymi za kilka lat wstecz, nie powinien stanowić kary wyłącznie za zbyt ni optywizm przedsiębiorcy na etapie planowania inwestycji.

Reasumując, zdaniem Sądu, pozbawienie pomocy publicznej w postaci zwolnienia z podatku od nieruchomości nie powinno być następstwem kurczowego trzymania się deklaracji słownych podatnika (nawet pisemnych), ale wymaga analizy faktów, przez pryzmat ram prawnych, z uwzględnieniem celów pomocy regionalnej. Regionalna pomoc inwestycyjna, będąca rodzajem pomocy publicznej, służy określonym celom, w szczególności ma stwarzać dla przedsiębiorców zachętę do podejmowania aktywności w regionie i ma skutkować uzyskaniem realnej pomocy przez tych, którzy z tej zachęty skorzystali.

Wyroki powiązane

wyrok WSA w Bydgoszczy z 10 maja 2022 r., sygn. akt I SA/Bd 656/21

wyrok WSA w Bydgoszczy z 18 maja 2022 r., sygn. akt I SA/Bd 657/21

Przepisy

Rozporządzenie Komisji (UE) 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz. Urz. UE L 187 z dnia 26 czerwca 2014 r., str. 1 ze zm.)

Art. 6 ust. 1

Niniejsze rozporządzenie stosuje się jedynie do pomocy, która wywołuje efekt zachęty.

Art. 6 ust. 2

Uznaje się, że pomoc wywołuje efekt zachęty, jeżeli beneficjent złożył do danego państwa członkowskiego pisemny wniosek o przyznanie pomocy przed rozpoczęciem prac nad projektem lub rozpoczęciem działalności. Wniosek o przyznanie pomocy musi zawierać co najmniej następujące informacje:

- a) nazwę przedsiębiorstwa i informację o jego wielkości;
- b) opis projektu, w tym daty jego rozpoczęcia i zakończenia;
- c) lokalizację projektu;
- d) wykaz kosztów projektu;
- e) rodzaj pomocy (dotacja, pożyczka, gwarancja, zaliczka zwrotna, zastrzyk kapitałowy lub inne) oraz kwota finansowania publicznego, potrzebnego do realizacji projektu.

Art. 6 ust. 4

W drodze odstępstwa od przepisów ust. 2 i 3 uznaje się, że środki w formie korzyści podatkowych wywołują efekt zachęty, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- a) środek ustanawia prawo do uzyskania pomocy zgodnie z obiektywnymi kryteriami i bez dalszej ingerencji ze strony państwa członkowskiego; oraz
- b) środek został przyjęty i obowiązuje przed przystąpieniem do realizacji projektu lub działania objętego pomocą, z wyjątkiem kolejnych wersji programów pomocy fiskalnej, jeśli dane działanie było już objęte poprzednimi programami w formie korzyści podatkowych.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 9 stycznia 2015 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień z podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną, pomoc na kulturę i zachowanie dziedzictwa kulturowego, pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną, pomoc na infrastrukturę lokalną (Dz. U. 2015 poz. 174)

§ 12 ust. 1 pkt 1

Warunkiem dopuszczalności udzielenia regionalnej pomocy inwestycyjnej jest:

- 1) dokonanie właściwemu organowi podatkowemu, przed rozpoczęciem prac związanych z inwestycją, pisemnego zgłoszenia zamiaru korzystania z pomocy, zwanego dalej "zgłoszeniem"

§ 12 ust. 2 pkt 2

Zgłoszenie powinno zawierać w szczególności:

- opis projektu;

Główne problemy

1. Zakres uznania pozostawiony Państwom Członkowskim przy stosowaniu rozporządzenia 651/2014,
2. Efekt zachęty w zakresie korzyści podatkowych w ujęciu rozporządzenia 651/2014 oraz rozporządzenia RM,
3. Relacja między rozporządzeniem 651/2014, rozporządzeniem RM a uchwałami podatkowymi jst,
4. Proporcjonalność działania organów stosujących rozporządzenie 651/2014.

2. Pytanie prawne do TSUE dot. zwolnienia kolejowego

3. Obawy, przewidywania, potencjalny zakres „rażenia” przyszłego wyroku TSUE - dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB

Postanowienie NSA z 19 kwietnia 2023 r., III FSK 3/22

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący – Sędzia NSA Krzysztof Winiarski, Sędzia NSA Stanisław Bogucki (sprawozdawca), Sędzia NSA Paweł Borszowski, Protokolant Natalia Zawadka, po rozpoznaniu w dniu 19 kwietnia 2023 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej E. sp. z o.o. z siedzibą w M. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 19 października 2021 r., sygn. akt I SA/Rz 563/21 w sprawie ze skargi E. sp. z o.o. z siedzibą w M. na interpretację indywidualną Prezydenta Miasta Mielca z dnia 14 czerwca 2021 r., nr Fn-RP.310.37.2021 w przedmiocie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości postanawia:

I. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

1) Czy w świetle art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47) zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji przyznanie przez kraj członkowski adresowanej do wszystkich przedsiębiorców ulgi podatkowej, takiej jak w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), polegającej na zwolnieniu od podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym?

2) Czy w przypadku odpowiedzi pozytywnej na pytanie 1 przedsiębiorca, który skorzystał ze zwolnienia od podatku na podstawie ww. przepisu krajowego, wprowadzonego bez zachowania wymaganej procedury, określonej w art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47) w związku z art. 2 Rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (tekst jednolity) (Tekst mający znaczenie dla EOG), Dz. U. UE L 248/9 z 24.09.2015 r., jest zobowiązany do zapłaty zaległego podatku wraz z odsetkami? II. na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionych wyżej pytań prejudycjalnych.

Przepisy

Traktat o funkcjonowaniu UE

Pomoc przyznawana przez Państwa

Artykuł 107 1. Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi.

2. Zgodna z rynkiem wewnętrznym jest:

- a) pomoc o charakterze socjalnym przyznawana indywidualnym konsumentom, pod warunkiem, że jest przyznawana bez dyskryminacji związanej z pochodzeniem produktów,
- b) pomoc mająca na celu naprawienie szkód spowodowanych klęskami żywiołowymi lub innymi zdarzeniami nadzwyczajnymi,
- c) pomoc przyznawana gospodarce niektórych regionów Republiki Federalnej Niemiec dotkniętych podziałem Niemiec, w zakresie, w jakim jest niezbędna do skompensowania niekorzystnych skutków gospodarczych spowodowanych tym podziałem. Pięć lat po wejściu w życie Traktatu z Lizbony Rada, na wniosek Komisji, może przyjąć decyzję uchylającą niniejszą literę.

3. Za zgodną z rynkiem wewnętrznym może zostać uznana:

- a) pomoc przeznaczona na sprzyjanie rozwojowi gospodarstwu regionów, w których poziom życia jest nienormalnie niski lub regionów, w których istnieje poważny stan niedostatecznego zatrudnienia, jak również regionów, o których mowa w artykule 349, z uwzględnieniem ich sytuacji strukturalnej, gospodarczej i społecznej;
- b) pomoc przeznaczona na wspieranie realizacji ważnych projektów stanowiących przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub mająca na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce Państwa Członkowskiego;
- c) pomoc przeznaczona na ułatwianie rozwoju niektórych działań gospodarczych lub niektórych regionów gospodarczych, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem; oraz
- d) pomoc przeznaczona na wspieranie kultury i zachowanie dziedzictwa kulturowego, o ile nie zmienia warunków wymiany handlowej i konkurencji w Unii w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem.
- e) inne kategorie pomocy, jakie Rada może określić decyzją, na wniosek Komisji.

Artykuł 108

1. Komisja we współpracy z Państwami Członkowskimi stale bada systemy pomocy istniejące w tych Państwach. Proponuje im ona stosowne środki konieczne ze względu na stopniowy rozwój lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

2. Jeśli Komisja stwierdzi, po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag, że pomoc przyznana przez Państwo lub przy użyciu zasobów państwowych nie jest zgodna z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu artykułu 107, lub że pomoc ta jest nadużywana, decyduje o zniesieniu lub zmianie tej pomocy przez dane Państwo w terminie, który ona określa.

Jeśli dane Państwo nie zastosuje się do tej decyzji w wyznaczonym terminie, Komisja lub każde inne zainteresowane Państwo może, na zasadzie odstąpienia od postanowień artykułów 258 i 259, wnieść sprawę bezpośrednio do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Na wniosek Państwa Członkowskiego Rada, stanowiąc jednomyślnie, może zdecydować, że pomoc, którą to Państwo przyznaje lub zamierza przyznać, będzie uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym, na zasadzie odstępstwa od postanowień artykułu 107 lub rozporządzeń przewidzianych w artykule 109, jeśli wyjątkowe okoliczności uzasadniają taką decyzję. Jeśli w odniesieniu do danej pomocy Komisja wszczęła procedurę przewidzianą w pierwszym akapicie niniejszego ustępu, wystąpienie zainteresowanego Państwa z wnioskiem skierowanym do Rady powoduje zawieszenie tej procedury do czasu zajęcia stanowiska przez Radę

Jednakże, jeśli Rada nie zajmie stanowiska w terminie trzech miesięcy od wystąpienia z wnioskiem, Komisja wydaje decyzję w sprawie.

3. Komisja jest informowana, w czasie odpowiednim do przedstawienia swych uwag, o wszelkich planach przyznania lub zmiany pomocy. Jeśli uznaje ona, że plan nie jest zgodny z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu artykułu 107, wszczyna bezzwłocznie procedurę przewidzianą w ustępie 2. Dane Państwo Członkowskie nie może wprowadzać w życie projektowanych środków dopóki procedura ta nie doprowadzi do wydania decyzji końcowej.

4. Komisja może przyjąć rozporządzenia dotyczące kategorii pomocy państwa, w odniesieniu do których Rada postanowiła, zgodnie z artykułem 109, że mogą one zostać zwolnione z procedury przewidzianej w ustępie 3 niniejszego artykułu.

C) Podatki majątkowe za granicą

1. Baza danych Banku Światowego dotycząca podatków od nieruchomości - prezentacja założeń i przebieg realizacji projektu - doc. JUDr. Ing. Michal Radvan Ph.D. (Uniwersytet Masaryka w Brnie) i prezentacja udziału Polski w projekcie - dr Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Pławiak (Litigato Spory Podatkowe)

2. Wybrane problemy dotyczące opodatkowania nieruchomości – Słowenia, Litwa, Brazylia, Irlandia, Zjednoczone Królestwo, Holandia - dr Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Pławiak (Litigato Spory Podatkowe)

3. Wybrane problemy związane z opodatkowaniem nieruchomości w Republice Czeskiej – Dr Mgr. Damian Czudek, Ph.D. (Uniwersytet Masaryka w Brnie)

dyskusja

Przerwa kawowa 11.00-11.15

SESJA V

11.15-13.15

Opłaty gminne (prowadzenie: dr hab. Anna Brzezińska-Rawa, prof. UMK)

A) Opłata za zajęcie pasa drogowego i opłata za zezwolenie na sprzedaż alkoholu

1. O konieczności zastosowania art. 189f k.p.a. - ustanawiającego reguły odstąpienia od nałożenia kary administracyjnej w przypadku przewidzianych w ustawie o drogach publicznych kar za zajęcie pasa drogowego bez stosownego zezwolenia (wyrok NSA z 22.03.2023, II GSK 133/20) – dr hab. Tomasz Brzezicki (UMK)

2. O obligatoryjności nałożenia kary za zajęcie pasa bez zezwolenia i braku możliwości jej miarkowania (wyrok WSA w Krakowie z 30.01.2023, III SA/Kr 1304/22) - dr hab. Tomasz Brzezicki (UMK)

3. Do kiedy trzeba uiścić opłatę dodatkową od zezwolenia na sprzedaż alkoholu? (wyrok WSA w Gliwicach z 16.01.2023, III SA/Gl 643/22) - dr hab. Rafał Kowalczyk, prof. UW
dyskusja

B) Opłata planistyczna i opłata adiacencka

1. Konieczność uwzględnienia skutków prawnych zamiany dla ustalenia opłaty planistycznej (wyrok WSA w Krakowie z 13.05.2021, II SA/Kr 271/21) - dr hab. Anna Brzezińska-Rawa, prof. UMK

2. Aktualność operatu szacunkowego w postępowaniu przed organem II instancji (wyrok NSA z 17.02.2022, II OSK 152/22) - dr hab. Anna Brzezińska-Rawa, prof. UMK)

3. Dopuszczalność objęcia opłatą planistyczną części nieruchomości (wyrok NSA z 19.07.2022, II OSK 2515/19) – dr hab. Katarzyna Kopyściańska, prof. UW. **dyskusja**

Lunch 13.15-14.00

A) Opłata za zajęcie pasa drogowego i opłata za zezwolenie na sprzedaż alkoholu

1. O konieczności zastosowania art. 189f k.p.a. - ustanawiającego reguły odstąpienia od nałożenia kary administracyjnej w przypadku przewidzianych w ustawie o drogach publicznych kar za zajęcie pasa drogowego bez stosownego zezwolenia - dr hab. Tomasz Brzezicki, prof. UMK- radca prawny

Wyrok NSA z 22 marca 2023 r., II GSK 133/20

Poza sporem jest, że przepisy ustawy o drogach publicznych nie regulują materii odstąpienia od kary i możliwości poprzestania na pouczeniu. Nietrafny jest więc pogląd Sądu pierwszej instancji i organu, że art. 189f k.p.a. - ustanawiający reguły odstąpienia od nałożenia kary administracyjnej - nie ma zastosowania w przypadku przewidzianych w ustawie o drogach publicznych kar za zajęcie pasa drogowego bez stosownego zezwolenia

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Wyrokiem z 17 października 2019 r., sygn. akt VI SA/Wa 1360/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę "S." Sp. z o.o. w W. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie z 16 kwietnia 2019 r. w przedmiocie kary pieniężnej za zajęcie pasa drogowego.

W ocenie WSA, w sprawie nie miały też zastosowania przepisy art. 189f § 1 k.p.a. w zw. z art. 189a § 1 k.p.a.

W rozpatrywanej skardze kasacyjnej zarzucono też naruszenie art. 189f § 1 pkt 1 i art. 189a § 1 i 2 k.p.a w związku z art. 40 ust. 12 pkt 1 u.d.p. poprzez błędną ich wykładnię polegającą na uznaniu, że nie mają one zastosowanie w rozpoznawanej sprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny nie zgadza się ze stanowiskiem Sądu pierwszej instancji, że w postępowaniu w przedmiocie nałożenia kary za zajęcie pasa drogowego organy nie mają zastosowania przepisy art. 189f § 1 i 2 k.p.a., przewidujące możliwość odstąpienia od nałożenia kary. W doktrynie przyjmuje się, że odstąpienie od ukarania jest wyrazem darowania kary. Wymaga to zatem uprzedniego ustalenia w toku postępowania, że doszło do naruszenia prawa. Dopiero potem - przy niezmienionej negatywnej ocenie popełnionego czynu - powinno nastąpić ewentualne stwierdzenie niecelowości ukarania sprawcy (por. jak wyżej: A. Krawczyk [w:] Chróścielewski Wojciech (red.), Kmiecik Zbigniew (red.), Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz oraz powołane tam poglądy doktryny). Powyższe ustalenia zostały - co wynika z przedstawionych wyżej wywodów - dokonane przez organ w sposób prawidłowy.

Zatem w dalszej kolejności zachodziła konieczność odniesienia się do zastosowania w rozpoznawanej sprawie instytucji odstąpienia od nałożenia kary.

Sąd pierwszej instancji w całości zaakceptował pogląd organów, że w postępowaniu o nałożenie kary pieniężnej za zajęcie pasa drogowego organ administracyjny nie jest obowiązany do stosowania przepisów działu IVa k.p.a., w tym art. 189f § 1 k.p.a., co miałyby wynikać z wykładni art. 40 ust. 12 pkt 1 w zw. z art. 40 ust. 4-6 u.d.p.

Naczelny Sąd Administracyjny poglądu tego nie podziela. Powołany przepis art. 189f w trzech paragrafach określa przesłanki, tryb i formę odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej oraz przewiduje możliwość poprzestania na pouczeniu w określonych prawem sytuacjach. Zgodnie z § 1 art. 189f k.p.a. organ administracji publicznej, w drodze decyzji, odstępuje od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej i poprzestaje na pouczeniu, jeżeli: 1) waga naruszenia prawa jest znikoma, a strona zaprzestała naruszania prawa lub 2) za to samo zachowanie prawomocną decyzją na stronę została uprzednio nałożona administracyjna kara pieniężna przez inny uprawniony organ administracji publicznej lub strona została prawomocnie ukarana za wykroczenie lub wykroczenie skarbowe, lub prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe i uprzednia kara spełnia cele, dla których miałyby być nałożona administracyjna kara pieniężna. Według § 2, w przypadkach innych niż wymienione w § 1, jeżeli pozwoli to na spełnienie celów, dla których miałyby być nałożona administracyjna kara pieniężna, organ administracji publicznej, w drodze postanowienia, może wyznaczyć stronie termin do przedstawienia dowodów potwierdzających: 1) usunięcie

naruszenia prawa lub 2) powiadomienie właściwych podmiotów o stwierdzonym naruszeniu prawa, określając termin i sposób powiadomienia. W myśl § 3, organ administracji publicznej w przypadkach, o których mowa w § 2, odstępuje od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej i poprzestaje na pouczeniu, jeżeli strona przedstawiła dowody, potwierdzające wykonanie postanowienia.

Powyższy przepis nie zawiera regulacji normujących zakres stosowania odnośnie do kar pieniężnych, przewidzianych w odrębnych przepisach. Kwestię możliwości stosowania art. 189f k.p.a. w odniesieniu do kar za zajęcie pasa drogowego na podstawie unormowań przewidzianych w ustawie - Prawo o drogach publicznych można natomiast wywieść z treści art. 189a § 1 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem w sprawach nakładania lub wymierzania administracyjnej kary pieniężnej lub udzielania ulg w jej wykonaniu stosuje się przepisy niniejszego działu (tj. działu IVa - "Administracyjne kary pieniężne"). Dział ten zawiera regulację materialnoprawną, która nie ma samoistnego charakteru, bowiem stosuje się ją w sprawach nakładania lub wymierzania administracyjnych kar pieniężnych, przewidzianych w przepisach prawa materialnego. Stosownie do art. 189a § 2 k.p.a. przepisów działu IVa nie stosuje się zaś w przypadku uregulowania w przepisach odrębnych wymienionych enumeratywnie przesłanek, w tym m.in. przesłanek odstąpienia od nałożenia lub udzielenia pouczenia (art. 189 § 2 pkt 2 k.p.a.).

Poza sporem jest, że przepisy ustawy o drogach publicznych nie regulują materii odstąpienia od kary i możliwości poprzestania na pouczeniu. Nietrafny jest więc pogląd Sądu pierwszej instancji i organu, że art. 189f k.p.a. - ustanawiający reguły odstąpienia od nałożenia kary administracyjnej - nie ma zastosowania w przypadku przewidzianych w ustawie o drogach publicznych kar za zajęcie pasa drogowego bez stosownego zezwolenia

Wyroki powiązane

wyroki NSA z:

- 19 maja 2020 r., sygn. akt II GSK 24/20,
- 19 października 2021 r., sygn. akt II GSK 587/21,
- 11 stycznia 2022 r., sygn. akt II GSK 2461/21,
- 25 maja 2022 r. sygn. akt II GSK 703/20.

Przepisy

Kodeks postępowania administracyjnego

Art. 189f. k.p.a.

§ 1. Organ administracji publicznej, w drodze decyzji, odstępuje od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej i poprzestaje na pouczeniu, jeżeli:

- 1) waga naruszenia prawa jest znikoma, a strona zaprzestała naruszania prawa lub
- 2) za to samo zachowanie prawomocną decyzją na stronę została uprzednio nałożona administracyjna kara pieniężna przez inny uprawniony organ administracji publicznej lub strona została prawomocnie ukarana za wykroczenie lub wykroczenie skarbowe, lub prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe i uprzednia kara spełnia cele, dla których miałyby być nałożona administracyjna kara pieniężna.

§ 2. W przypadkach innych niż wymienione w § 1, jeżeli pozwoli to na spełnienie celów, dla których miałyby być nałożona administracyjna kara pieniężna, organ administracji publicznej, w drodze postanowienia, może wyznaczyć stronie termin do przedstawienia dowodów potwierdzających:

- 1) usunięcie naruszenia prawa lub
- 2) powiadomienie właściwych podmiotów o stwierdzonym naruszeniu prawa, określając termin i sposób powiadomienia.

Główny problem

Zakres stosowania przepisów k.p.a. w postępowaniach o nałożenie kary pieniężnej

2. O obligatoryjności nałożenia kary za zajęcie pasa bez zezwolenia i braku możliwości jej miarkowania - dr hab. Tomasz Brzezicki, prof. UMK, radca prawny

Wyrok WSA w Krakowie z 30 stycznia 2023 r., III SA/Kr 1304/22 (orzeczenie nieprawomocne)

Przepis ten o nałożeniu kary pieniężnej za zajęcie pasa drogowego bez zezwolenia ma charakter bezwzględnie obowiązujący i nałożenie tej kary nie jest uzależnione od uprzedniego wykazania zawinienia w nieterminowym złożeniu wniosku o wydanie zezwolenia na zajęcie pasa drogowego, czy też w jego niezłożeniu. Wymierzenie kary jest obligatoryjne i niezależne od przyczyn niezłożenia wniosku o wydanie zezwolenia, spóźnionego złożenia, bądź zajęcia pasa, gdy wniosek mimo złożenia nie został rozpoznany, jednak strona pas drogowy zajęła. Organ administracji nie ma również możliwości miarkowania wysokości kary.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Należy również zwrócić uwagę, że decyzja wymierzająca karę pieniężną za zajęcie pasa drogowego bez zezwolenia ma charakter związany. Stwierdzenie więc przez organ administracji stanu faktycznego polegającego na zajęciu pasa drogowego bez wymaganego prawem zezwolenia zarządcy drogi jest elementem koniecznym, a zarazem wystarczającym dla zastosowania dyspozycji art. 40 ust. 12 u.d.p. Przepis ten o nałożeniu kary pieniężnej za zajęcie pasa drogowego bez zezwolenia ma charakter bezwzględnie obowiązujący i nałożenie tej kary nie jest uzależnione od uprzedniego wykazania zawinienia w nieterminowym złożeniu wniosku o wydanie zezwolenia na zajęcie pasa drogowego, czy też w jego niezłożeniu. Wymierzenie kary jest obligatoryjne i niezależne od przyczyn niezłożenia wniosku o wydanie zezwolenia, spóźnionego złożenia, bądź zajęcia pasa, gdy wniosek mimo złożenia nie został rozpoznany, jednak strona pas drogowy zajęła. Organ administracji nie ma również możliwości miarkowania wysokości kary

Wyroki powiązane:

wyrok NSA z 10 października 2017 r., II GSK 3647/15

Przepisy

Kodeks postępowania administracyjnego

Art. 189d k.p.a. Wymierzając administracyjną karę pieniężną, organ administracji publicznej bierze pod uwagę:

- 1) wagę i okoliczności naruszenia prawa, w szczególności potrzebę ochrony życia lub zdrowia, ochrony mienia w znacznych rozmiarach lub ochrony ważnego interesu publicznego lub wyjątkowo ważnego interesu strony oraz czas trwania tego naruszenia;
- 2) częstotliwość niedopełniania w przeszłości obowiązku albo naruszania zakazu tego samego rodzaju co niedopełnienie obowiązku albo naruszenie zakazu, w następstwie którego ma być nałożona kara;
- 3) uprzednie ukaranie za to samo zachowanie za przestępstwo, przestępstwo

skarbowe, wykroczenie lub wykroczenie skarbowe;

4) stopień przyczynienia się strony, na którą jest nakładana administracyjna kara pieniężna, do powstania naruszenia prawa;

5) działania podjęte przez stronę dobrowolnie w celu uniknięcia skutków naruszenia prawa;

6) wysokość korzyści, którą strona osiągnęła, lub straty, której uniknęła;

7) w przypadku osoby fizycznej - warunki osobiste strony, na którą administracyjna kara pieniężna jest nakładana.

Główny problem

Możliwość miarkowania kary opartej na konstrukcji związanej.

3. Do kiedy trzeba uiścić opłatę dodatkową od zezwolenia na sprzedaż alkoholu? - dr hab. Rafał Kowalczyk, Uniwersytet Wrocławski

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 stycznia 2023 r., III SA/GI 643/22

Termin złożenia oświadczenia o wartości sprzedaży poszczególnych rodzajów napojów alkoholowych został określony w sposób ścisły i jednoznaczny, poprzez kalendarzowe oznaczenie daty jego upływu. Datą graniczną jest dzień 31 stycznia. Data ta jest ostatnim dniem terminu, w którym oświadczenie to należało złożyć. Po jego upływie umożliwia się przedsiębiorcy w przeciągu 30 dni złożenie oświadczenia wraz z dokonaniem dodatkowej opłaty (art. 18 ust. 12a ustawy z 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi). Jeżeli przedsiębiorca dopełni łącznie obu warunków, tj. dokona w terminie 30-dniowym nakazaną czynność oraz uiści dodatkową opłatę, zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych nie wygaśnie. Natomiast jeżeli tego nie uczyni, po stronie organów administracji powstaje bezwzględny obowiązek stwierdzenia wygaśnięcia posiadanego przez przedsiębiorcę zezwolenia, co następuje poprzez wydanie stosownej decyzji w tym przedmiocie.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Materialnoprawną podstawą zaskarżonych decyzji była ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2021 r. poz. 1119 z późn. zm.).

Ustawa ta w art. 111 ust. 4 nakłada na przedsiębiorcę prowadzącego sprzedaż napojów alkoholowych obowiązek złożenia do dnia 31 stycznia, pisemnego oświadczenia o wartości sprzedaży poszczególnych rodzajów napojów alkoholowych w punkcie sprzedaży w roku poprzednim. Natomiast art. 18 ust. 12 pkt 5 tej ustawy przewiduje wygaśnięcie zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych w przypadku niedopełnienia w terminach obowiązku:

- złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 111 ust. 4 lub
- dokonania opłaty w wysokości określonej w art. 111 ust. 2 i 5.

Na gruncie powyższych przepisów orzecznictwo sądowe jednolicie przyjmuje, że przewidziany w art. 111 ust. 4 ww. ustawy termin dla złożenia oświadczenia o wartości sprzedaży napojów alkoholowych jest terminem prawa materialnego do dokonania określonej czynności nie związanej z toczącym się postępowaniem administracyjnym i terminem granicznym (maksymalnym), na dokonanie tej czynności (por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 września 2016 r., sygn. akt III SA/Gd 304/16; wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 listopada 2014 r., sygn. akt III SA/Łd 854/14; wyrok NSA z dnia 31 marca 2009 r., sygn. akt II GSK 817/08; wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2010 r., sygn. akt II GSK 14/10; wyrok NSA z dnia 4 marca 2011 r., sygn. akt II GSK 71/10; wyrok NSA z dnia 31 sierpnia 2011 r., sygn. akt II GSK 768/10; wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2014 r., sygn. akt II GSK 560/13 publ. na stronie www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Ten pogląd co do charakteru terminu określonego w art. 111 ust. 4 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, przyjęty również przez organy obu instancji, w pełni podziela Sąd w składzie tu orzekającym. O charakterze materialnym czy procesowym konkretnego przepisu decyduje bowiem nie tyle zamieszczenie go w akcie prawnym materialnoprawnym, tj. regulującym prawa i obowiązki stron stosunku administracyjnoprawnego, ale przede wszystkim treść przepisu i wynikające z niego funkcje, które przepis ten ma spełniać oraz jego istota (por. uchwałę składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 14 marca 1986 r., sygn. akt III PZP 8/86, OSNC z 1986 r., z. 12, poz. 194). Różnicy pomiędzy określonymi rodzajami terminów należy szukać w skutkach uchybienia terminu. W tym aspekcie istotne jest to czy uchybienie terminowi wyłącza lub nie, powstanie stosunku prawnego materialnego, czy też ogranicza się jedynie do bezskuteczności czynności procesowej. Upływ terminu materialnego wywołuje bowiem co do zasady skutek w postaci wygaśnięcia praw lub obowiązków o charakterze materialnoprawnym, a ten skutek prawny bezpośrednio wynika z treści przepisu. Z kolei uchybienie terminu procesowego wywołuje skutek prawny w płaszczyźnie procesowej przez uzależnienie skuteczności czynności procesowej od zachowania terminu (tak m.in. A. Matan (w:) G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A.

Matan, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Tom I, Zakamycze 2005, s. 563-564).

Uwzględniając te wskazówki kwalifikowania przepisów prawnych na materialne i procesowe, stwierdzić należy, że termin złożenia oświadczenia o wartości sprzedaży poszczególnych rodzajów napojów alkoholowych został określony w sposób ścisły i jednoznaczny, poprzez kalendarzowe oznaczenie daty jego upływu. Datą graniczną jest dzień 31 stycznia. Data ta jest ostatnim dniem terminu, w którym oświadczenie to należało złożyć. Po jego upływie umożliwia się przedsiębiorcy w przeciągu 30 dni złożenie oświadczenia wraz z dokonaniem dodatkowej opłaty (art. 18 ust. 12a ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi). Jeżeli przedsiębiorca dopełni łącznie obu warunków, tj. dokona w terminie 30-dniowym nakazaną czynność oraz uiści dodatkową opłatę, zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych nie wygaśnie. Natomiast jeżeli tego nie uczyni po stronie organów administracji powstaje bezwzględny obowiązek stwierdzenia wygaśnięcia posiadanego przez przedsiębiorcę zezwolenia, co następuje poprzez wydanie stosownej decyzji w tym przedmiocie.

W rozpoznawanej sprawie powołując się na powyższe organ I instancji, pismem z dnia 21 lutego 2022 r. poinformował skarżącego o niezłożeniu w ustawowo określonym terminie do 31 stycznia 2022 r. oświadczenia o wartości sprzedaży napojów alkoholowych za 2021 r. Jednocześnie poinformował, że aby zachować ważność zezwolenia strona powinna wnieść opłatę dodatkową w wysokości 30% opłaty rocznej w terminie do 2 marca 2022 r.

Ponieważ dokonana przez skarżącego opłata została zaksięgowana dzień po terminie organ I instancji stwierdził wygaśnięcie udzielonych zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych.

Powyższe stanowisko na skutek wniesionego odwołania Samorządowe Kolegium Odwoławcze uznało za prawidłowe, podczas gdy uchybienie terminu w niniejszej sprawie nastąpiło w okresie obowiązywania stanu epidemii zniesionego 16 maja 2022 r. na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 12 maja 2022 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. z 2022 r. poz. 1027).

To oznacza, że organy obu instancji powinny były w niniejszej sprawie wdrożyć nową, dodatkową procedurę obowiązującą w tym okresie, czego nie uczyniły.

Mianowicie stosownie do art. 15zzzzzn2 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 374 - dalej w skrócie ustawa COVID-19) organ administracji publicznej zobowiązany był zawiadomić stronę o uchybieniu terminu w przypadku stwierdzenia uchybienia przez stronę w okresie obowiązywania stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów:

- 1) od zachowania których uzależnione jest udzielenie ochrony prawnej przed organem administracji publicznej;
- 2) do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki;
- 3) przedawnienia;
- 4) których niezachowanie powoduje wygaśnięcie lub zmianę praw rzeczowych oraz roszczeń i wierzytelności, a także popadnięcie w opóźnienie;
- 5) zawitych z niezachowaniem których ustawa wiąże ujemne skutki dla strony;
- 6) do dokonania przez podmioty lub jednostki organizacyjne podlegające wpisowi do właściwego rejestru czynności, które powodują obowiązek zgłoszenia do tego rejestru, a także terminów na wykonanie przez te podmioty obowiązków wynikających z przepisów o ich ustroju.

Ponadto w zawiadomieniu tym powinien wyznaczyć stronie termin 30 dni na złożenie wniosku o przywrócenie terminu. Natomiast w przypadku, o którym mowa w art. 58 § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego, powinien pouczyć, że prośbę o przywrócenie terminu należy wnieść w terminie 30 dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminu.

Obowiązkom tym organy w niniejszej sprawie nie sprostały, choć wygaśnięcie zezwolenia na podstawie art. 18 ust. 12 pkt 5 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi niewątpliwie związane jest z upływem terminu zawitego, z niezachowaniem którego ustawa wiąże ujemne skutki dla strony, który jest przedsiębiorcą. To z kolei oznacza, że powinny były zastosować w niniejszej sprawie art. 15zzzzzn2 ust. 1-3 ustawy COVID-19, czego nie uczyniły poprzestając jedynie na poinformowaniu strony o złożeniu oświadczenia, o wartości sprzedaży napojów alkoholowych w 2021 r. po terminie (vide: pismo z dnia 21 lutego

2022 r.). Dlatego też Sąd uchylił decyzje organów obu instancji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy p.p.s.a. w związku z art. 135 ustawy p.p.s.a.

Wyroki powiązane

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 września 2016 r., sygn. akt III SA/Gd 304/16

wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 listopada 2014 r., sygn. akt III SA/Łd 854/14

Przepisy

Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2021 r. poz. 1119 z późn. zm.)

Główne problemy

1. Charakter prawny opłaty.
2. Charakter prawny terminu do wniesienia opłaty
3. Skutki nie wniesienia opłaty

B) Opłata planistyczna i opłata adiacencka

1. Konieczność uwzględnienia skutków prawnych zamiany dla ustalenia opłaty z art. 36 ust 4 upzp – dr hab. Anna Brzezińska-Rawa, prof. UMK

Wyrok WSA w Krakowie z 13 maja 2021 r., II SA/Kr 271/21

Jeżeli zatem przysporzenie majątkowe nie jest nierozdzielnie związane ze zbyciem nieruchomości, to opłata planistyczna nie jest wymierzana.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę w pełni podziela stanowisko przedstawione w uchwale 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 2009 r. (II OPS 3/09, ONSAiWSA 2010/2/22), w której zaprezentowano następujący pogląd: "Opłata ta jest daniną publiczną, jaką właściciel lub użytkownik wieczysty jest zobowiązany uiścić z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Od obowiązku uiszczenia takiej opłaty jest zwolniony ten, kto w terminie pięciu lat od uchwalenia lub zmiany planu nie dokona zbycia nieruchomości. Dopiero zbycie takiej nieruchomości uruchamia mechanizm wymierzenia stosownej opłaty. Jeżeli tak, to ustawodawca akceptuje nieobciążanie ową opłatą właściciela lub użytkownika wieczystego nieruchomości, którego udziałem jest przysporzenie majątkowe polegające na wzroście wartości jego nieruchomości, ale nie stało się ono przedmiotem obrotu. To zaś oznacza, że opłata planistyczna, mimo iż związana z przysporzeniem majątkowym, które następuje z dniem uchwalenia lub zmiany planu miejscowego, jest wymagalna dopiero wówczas, gdy to przysporzenie majątkowe staje się przedmiotem obrotu, a więc wówczas, gdy się ono materializuje."

Co charakterystyczne, w art. 37 ust.1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym mowa jest o ustaleniu wysokości opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości na dzień jej sprzedaży. To również pozwala na postawienie tezy, że opłata planistyczna jest ewidentnie związana ze zbyciem nieruchomości połączonym z odpłatnością, ewentualnie z osiągnięciem innej korzyści majątkowej związanej z jej zbyciem. Przykładowo, bezgotówkowe nabycie w drodze zamiany nieruchomości, której wartość wzrosła w związku z uchwaleniem lub zmianą planu, w sytuacji gdy wartość nieruchomości zamienianej zgodnie z przeznaczeniem wynikającym z tego planu jest niższa, niewątpliwie przysparza właścicielowi nieruchomości o niższej wartości korzyści majątkowej.

Mając powyższe na uwadze przyjąć należy, że przy ocenie zasadności pobrania opłaty planistycznej należy uwzględnić nie tyle formę zbycia nieruchomości, której wartość wzrosła w związku z uchwaleniem miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (w niniejszej sprawie zamianę), co skutki dokonania tej czynności prawnej. Gdyby bowiem okazało się, że w wyniku zbycia nieruchomości nie następuje przysporzenie majątkowe po stronie dotychczasowego właściciela tej nieruchomości, to pobranie w tej sytuacji opłaty planistycznej przeczyłoby celowi tej daniny, którym jest przede wszystkim "podzielenia się" przez właściciela nieruchomości zyskiem jaki osiąga.

W kontrolowanej sprawie rzecz przedstawia się w sposób odmienny.

Organy orzekające obydwu instancji stwierdziły, że będąca przedmiotem postępowania umowa zamiany mieści się w pojęciu "zbycie nieruchomości" użytym w art. 36 ust. 4 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, a co za tym idzie daje już podstawę do ustalenia jednorazowej opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości.

Z poglądem tym nie można się zgodzić. Przedmiotem umowy zamiany są bowiem nieruchomości o bardzo zbliżonej powierzchni, na terenie mającym to samo przeznaczenie w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. Tak więc w wyniku zamiany doszło do zmiany właściciela nieruchomości, ale organy nie ustaliły, czy na skutek zbycia nieruchomości uzyskał jakiegokolwiek przysporzenie majątkowe (korzyść).

Przyjąć należy, że na podstawie art. 36 ust. 4 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym opłata planistyczna może być wymierzona w razie spełnienia trzech przesłanek: 1) nie upłynął termin 5 lat od dnia, w którym plan miejscowy albo jego zmiana stały się obowiązujące, 2) wartość nieruchomości zbywanej wzrosła w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą, 3) zbycie nieruchomości (przeniesienie własności) implikuje w sposób immanentny uzyskanie przez stronę umowy korzyści majątkowej (przysporzenia, zysku).

Jeżeli zatem przysporzenie majątkowe nie jest nierozdzielnie związane ze zbyciem nieruchomości, to opłata planistyczna nie jest wymierzana.

Wobec powyższego uznać należy, że organy dokonały nieprawidłowej wykładni przepisu art.36 ust.4 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Nie ustaliły również w sposób prawidłowy stanu faktycznego sprawy.

Z naruszeniem art. 7 i 77 k.p.a. nie zbadaly bowiem, czy w sprawie na skutek umowy zamiany nastąpiło powiększenie (przysporzenie) majątku skarżącego w stosunku do jego stanu sprzed zamiany, jak również czy faktycznie odniósł on korzyść majątkową będącą wyłącznie wynikiem zmiany przeznaczenia w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego przedmiotowego gruntu. Nie można bowiem tracić z pola widzenia, że w kontrolowanej sprawie przedmiotem zamiany są nieruchomości o podobnej powierzchni, położone w bliskiej odległości od siebie, na terenie mającym to samo przeznaczenie w tym samym miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. Możliwa jest więc sytuacja, że na skutek zamiany tych nieruchomości przysporzenie majątkowe jednego właściciela względem drugiego wzajemnie się zniósło. Okoliczność ta wymaga jednak dokładnego ustalenia przez organ w ponownym postępowaniu.

Wyroki powiązane

uchwała 7 sędziów NSA z dnia 10 grudnia 2009 r., II OPS 3/09, ONSAiWSA 2010/2/22

Przepisy

Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 503).

Art. 36 ust. 4 Jeżeli w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą wartość nieruchomości wzrosła, a właściciel lub użytkownik wieczysty zbywa tę nieruchomość, wójt, burmistrz albo prezydent miasta pobiera jednorazową opłatę ustaloną w tym planie, określoną w stosunku procentowym do wzrostu wartości nieruchomości. Opłata ta jest dochodem własnym gminy. Wysokość opłaty nie może być wyższa niż 30% wzrostu wartości nieruchomości.

Art. 37 ust. 1

Wysokość odszkodowania z tytułu obniżenia wartości nieruchomości, o którym mowa w art. 36 ust. 3, oraz wysokość opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości, o której mowa w art. 36 ust. 4, ustala się na dzień jej sprzedaży. Obniżenie oraz wzrost wartości nieruchomości stanowią różnicę między wartością nieruchomości określoną przy uwzględnieniu przeznaczenia terenu obowiązującego po uchwaleniu lub zmianie planu miejscowego a jej wartością, określoną przy uwzględnieniu przeznaczenia terenu, obowiązującego przed zmianą tego planu, lub faktycznego sposobu wykorzystywania nieruchomości przed jego uchwaleniem.

Art. 37 ust. 12

W odniesieniu do zasad określania wartości nieruchomości oraz zasad określania skutków finansowych uchwalania lub zmiany planów miejscowych, a także w odniesieniu do osób uprawnionych do określania tych wartości i skutków finansowych stosuje się przepisy ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, o ile przepisy tej ustawy nie stanowią inaczej.

Główne problemy

1. Pojęcie „zbycia” w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

2. Ograniczona możliwość korzystania z definicji zawartych w innych aktach prawnych.
3. Powiększenie (przysporzenie) majątku w stosunku do jego stanu sprzed zamiany oraz faktyczne odniesienie korzyści majątkowej będącej wyłącznie wynikiem zmiany przeznaczenia w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego jako warunki zastosowania przepisów o rencie planistycznej.

2. Aktualność operatu szacunkowego w postępowaniu przed organem II instancji – dr hab. Anna Brzezińska-Rawa, prof. UMK

Wyrok NSA z 17 lutego 2022 r., II OSK 152/22

Jeżeli zatem przysporzenie majątkowe nie jest nierozdzielnie związane ze zbyciem nieruchomości, to opłata planistyczna nie jest wymierzana.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Jako trafny należało uznać zasadniczy zarzut skargi kasacyjnej, dotyczący naruszenia przez Sąd Wojewódzki przepisów art. 156 ust. 3 i 4 u.g.n., przy jednoczesnym pominięciu ust. 5 tego przepisu w zw. z art. 37 ust. 1 u.p.z.p.

Mianowicie Sąd Wojewódzki zaakceptował stanowisko Samorządowego Kolegium Odwoławczego co do potrzeby uchylenia na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. decyzji ustalającej jednorazową opłatę w trybie art. 36 ust. 4, art. 37 ust. 1 i 6 oraz art. 87 ust. 3a u.p.z.p., w związku z utratą aktualności operatu szacunkowego, jednak nie rozważył jakie znaczenie dla merytorycznego rozpoznania sprawy miał wpływ terminów z art. 156 ust. 3 i 4 u.g.n.

Ocena Sądu Wojewódzkiego ograniczona została do wskazania za organem odwoławczym, że wobec upływu 12 miesięcy od daty sporządzenia operatu szacunkowego (art. 156 ust. 3 u.g.n.) oraz upływu kolejnych 12 miesięcy w związku z jego aktualizacją (art. 156 ust. 4 u.g.n.), organ odwoławczy nie mógł wykorzystać operatu do rozpoznania sprawy, gdyż stracił on aktualność od dnia 20 września 2020 r., a więc po zakończeniu sprawy przez organ pierwszej instancji.

Tymczasem w takim stanie faktycznym i prawnym sprawy Sąd Wojewódzki powinien uwzględnić, że zgodnie z art. 156 ust. 5 u.g.n., przepisy ust. 3 i 4 nie naruszają uregulowań wynikających z przepisów odrębnych, a takim przepisem jest niewątpliwie art. 37 ust. 1 u.p.z.p. stanowiący, że: "Wysokość odszkodowania z tytułu obniżenia wartości nieruchomości, o którym mowa w art. 36 ust. 3, oraz wysokość opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości, o której mowa w art. 36 ust. 4, ustala się na dzień jej sprzedaży. Obniżenie oraz wzrost wartości nieruchomości stanowią różnicę między wartością nieruchomości określoną przy uwzględnieniu przeznaczenia terenu obowiązującego po uchwaleniu lub zmianie planu miejscowego a jej wartością, określoną przy uwzględnieniu przeznaczenia terenu, obowiązującego przed zmianą tego planu, lub faktycznego sposobu wykorzystywania nieruchomości przed jego uchwaleniem."

(...)

Zarówno organ odwoławczy, jak też Sąd Wojewódzki nie wskazały, w jaki sposób utrata aktualności operatu szacunkowego mogła wpłynąć na merytoryczną weryfikację decyzji organu pierwszej instancji, zwłaszcza że w dacie ustalenia przedmiotowej opłaty operat miał potwierdzoną aktualność.

W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku brak jest jakiegokolwiek argumentacji wykazującej znaczenie upływu terminów z art. 156 ust. 3 i 4 u.g.n. dla oceny decyzji ustalającej opłatę na dzień sprzedaży nieruchomości (15 grudnia 2016 r.) przy uwzględnieniu jej wartości w okresach wcześniejszych.

Przy rozpoznawaniu sprawy Sąd Wojewódzki pominął ukształtowane w orzecznictwie stanowisko, zgodnie z którym przepisy art. 156 ust. 3 i 4 u.g.n. nie mają zastosowania przy ustalaniu jednorazowej opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości na skutek uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, gdyż ważność operatu szacunkowego jest inaczej rozumiana z uwagi na ustalenie wysokości opłaty na dzień sprzedaży nieruchomości według kryteriów określonych w art. 37 ust. 1 u.p.z.p.

W sprawach dotyczących ustalenia opłaty w trybie art. 36 ust. 4 w zw. z art. 37 ust. 1 u.p.z.p. podkreśla się, że wysokość opłaty determinowana jest wyceną wartości nieruchomości dokonywaną na podstawie danych z okresu wcześniejszego, które nie mogą już ulec zmianie.

dlatego przyjmuje się, że art. 37 ust. 1 u.p.z.p. jako *lex specialis* w stosunku do przepisów art. 156 ust. 3 i 4 u.g.n., wyłącza ich stosowanie na mocy art. 156 ust. 5 u.g.n. (...)

Z tych wszystkich względów nie można było zgodzić się z oceną Sądu Wojewódzkiego, że w sprawie zaistniały przesłanki do wydania przez organ odwoławczy decyzji na podstawie art. 138 § 2 k.p.a.

Zauważyć również należy, że w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Sąd Wojewódzki przedstawił szeroki wywód dotyczący regulacji art. 138 § 2 k.p.a., jednak nie wyprowadził z niego właściwych wniosków. W szczególności nie wyjaśnił dlaczego uznał za prawidłową kontrolowaną decyzję kasacyjną, chociaż organ odwoławczy nie stwierdził, aby organ pierwszej instancji wydał decyzję z naruszeniem przepisów postępowania.

Ponadto Sąd Wojewódzki nie wykazał z jakich względów uznał, że organ odwoławczy nie mógł przeprowadzić uzupełniającego postępowania dowodowego, przy założeniu, iż sporządzony w sprawie operat szacunkowy nie mógł być wykorzystany z powodu upływu terminów określonych w art. 156 ust. 3 i 4 u.g.n. (...).

Zaznaczyć należy, że Sąd Wojewódzki kontrolując zaskarżoną decyzję nie uwzględnił należycie tego, iż przepis art. 138 § 2 k.p.a. upoważnia organ odwoławczy do wydania decyzji kasacyjnej tylko wówczas, gdy organ pierwszej instancji wydał decyzję z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie oraz gdy brak jest podstaw do zastosowania art. 136 k.p.a. W rezultacie Sąd Wojewódzki wadliwie zaakceptował rozstrzygnięcie organu odwoławczego, chociaż przesłanki do zastosowania w sprawie art. 138 § 2 k.p.a. nie zostały wykazane.

Niewątpliwie rację ma strona skarżąca, że organ odwoławczy nie powinien zawęzić rozpoznania sprawy do kwestii aktualności operatu szacunkowego, lecz miał obowiązek rozważyć tę kwestię w świetle norm prawa materialnego będących podstawą orzeczonej opłaty.

Wyroki powiązane

wyrok WSA w Warszawie z 3 września 2021 r., VII SA/Wa 1414/21
wyrok NSA z 13 listopada 2012 r., II OSK 1225/11
wyrok NSA z 10 czerwca 2014 r., II OSK 69/13
wyrok NSA z 27 grudnia 2016 r., II OSK 801/15
wyrok NSA z 1 lutego 2019 r., II FSK 314/17

Przepisy

Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 503).

Art. 36 ust. 4 Jeżeli w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą wartość nieruchomości wzrosła, a właściciel lub użytkownik wieczysty zbywa tę nieruchomość, wójt, burmistrz albo prezydent miasta pobiera jednorazową opłatę ustaloną w tym planie, określoną w stosunku procentowym do wzrostu wartości nieruchomości. Opłata ta jest dochodem własnym gminy. Wysokość opłaty nie może być wyższa niż 30% wzrostu wartości nieruchomości.

Art. 37 ust. 1

Wysokość odszkodowania z tytułu obniżenia wartości nieruchomości, o którym mowa w art. 36 ust. 3, oraz wysokość opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości, o której mowa w art. 36 ust. 4, ustala się na dzień jej sprzedaży. Obniżenie oraz wzrost wartości nieruchomości stanowią różnicę między wartością nieruchomości określoną przy uwzględnieniu przeznaczenia terenu obowiązującego po uchwaleniu lub zmianie planu miejscowego a jej wartością, określoną przy uwzględnieniu przeznaczenia terenu, obowiązującego przed zmianą tego planu, lub faktycznego sposobu wykorzystywania nieruchomości przed jego uchwaleniem.

Art. 37 ust. 12

W odniesieniu do zasad określania wartości nieruchomości oraz zasad określania skutków finansowych uchwalania lub zmiany planów miejscowych, a także w odniesieniu do osób uprawnionych do określania tych wartości i skutków finansowych stosuje się przepisy ustawy

z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, o ile przepisy tej ustawy nie stanowią inaczej.

Art. 87 ust. 3a

Jeżeli uchwalenie planu miejscowego nastąpiło po dniu 31 grudnia 2003 r. w związku z utratą mocy przez miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego uchwalony przed dniem 1 stycznia 1995 r., przepisu art. 37 ust. 1 zdanie drugie niniejszej ustawy, w odniesieniu do wzrostu wartości nieruchomości, nie stosuje się, o ile wartość nieruchomości określona przy uwzględnieniu przeznaczenia terenu ustalonego w szczegółowym miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego uchwalonym przed dniem 1 stycznia 1995 r. jest większa, niż wartość nieruchomości określona przy uwzględnieniu faktycznego sposobu jej wykorzystywania po utracie mocy tego planu. W takim przypadku wzrost wartości nieruchomości, o którym mowa w art. 36 ust. 4, stanowi różnicę między wartością nieruchomości określoną przy uwzględnieniu przeznaczenia terenu obowiązującego po uchwaleniu planu miejscowego a jej wartością określoną przy uwzględnieniu przeznaczenia terenu ustalonego w szczegółowym miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego uchwalonym przed dniem 1 stycznia 1995 r.

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r., (t.j. Dz.U. z 2023r., poz. 344)

Art. 156 ust. 3.

Operat szacunkowy może być wykorzystywany do celu, dla którego został sporządzony, przez okres 12 miesięcy od daty jego sporządzenia, chyba że wystąpiły zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa w art. 154.

Art. 156 ust. 4.

Operat szacunkowy może być wykorzystywany po upływie okresu, o którym mowa w ust. 3, po potwierdzeniu jego aktualności przez rzeczoznawcę majątkowego. Potwierdzenie aktualności operatu szacunkowego następuje przez umieszczenie stosownej klauzuli w operacie szacunkowym przez rzeczoznawcę, który go sporządził, oraz dołączenie do operatu szacunkowego analizy potwierdzającej, że od daty jego sporządzenia nie wystąpiły zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa w art. 154. Po potwierdzeniu aktualności operat szacunkowy może być wykorzystywany do celu, dla którego został sporządzony, w kolejnych 12 miesiącach, licząc od dnia upływu okresu, o którym mowa w ust. 3, chyba że wystąpią zmiany uwarunkowań prawnych lub istotne zmiany czynników, o których mowa w art. 154.

Art. 156 ust. 5.

Przepisy ust. 3 i 4 nie naruszają uregulowań wynikających z przepisów odrębnych.

Główne problemy

1. zgodnie z art. 156 ust. 5 u.g.n., przepisy ust. 3 i 4 powołanego przepisu nie naruszają uregulowań wynikających z przepisów odrębnych, do których należy art. 37 ust. 1 u.p.z.p
2. wysokość opłaty planistycznej determinowana jest wyceną wartości nieruchomości dokonywaną na podstawie danych z okresu wcześniejszego, które nie mogą już ulec zmianie.
3. w sprawach z zakresu opłaty planistycznej wycena nie powinna podlegać kolejnym aktualizacjom pomimo oczywistego braku wpływu na ustaloną wartość.

3. Dopuszczalność objęcia opłatą planistyczną części nieruchomości – dr hab. Katarzyna Kopyściańska, prof. UWr.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lipca 2022 r. II OSK 2515/19

W świetle art. 36 ust. 4 u.p.z.p. kluczową przesłanką dopuszczalności ustalenia opłaty z tytułu ulepszenia planistycznego jest wzrost wartości nieruchomości wywołany uchwaleniem albo zmianą planu. Zatem w sytuacji, kiedy tylko część nieruchomości w rozumieniu wieczystoksięgowym, czy też część działki ewidencyjnej została objęta ustaleniami nowego planu, wzrost wartości nieruchomości może być ustalony tylko dla tej wyodrębnionej funkcjonalnie części.

Sąd I instancji stwierdził, że zbycie **nieruchomości**, która jedynie w **części** objęta jest planem miejscowym, może stanowić podstawę ustalenia opłaty jednorazowej od tej **części**, o ile wzrosła jej wartość wskutek uchwalenia tego planu. Jak ponadto wyjaśnił Sąd I instancji, ustalenia wartości zbytych fragmentów ww. trzech działek organy dokonały na podstawie operatu szacunkowego rzeczoznawcy majątkowego. Operat ten podlegał ich ocenie pod kątem spełniania wymogów prawa, jego kompletności oraz logiczności. Organy administracji nie mogą jednak wkraczać w kwestie, wymagające wiedzy specjalistycznej. Wbrew zarzutom skarżącej, w niniejszej sprawie operat został oceniony przez organy obu instancji, o czym świadczą obszernie i wnikliwe motywy obu decyzji.

Skarżąca wniosła od powyższego wyroku skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, zaskarżając go w całości. W skardze kasacyjnej zarzucono naruszenie:

1) art. 2 w zw. z art. 7 Konstytucji RP - zasady praworządności poprzez nieuwzględnienie, iż przy wykładni przepisów prawa należy mieć na uwadze, że instytucje represyjne, sankcje oraz daniny publiczne (taką niewątpliwie jest nałożenie **opłaty planistycznej**) mogą być stosowane **tylko** w granicach dopuszczalnych prawem, przy wyłączeniu wykładni rozszerzającej. Ten zakaz rozszerzającej wykładni przepisów ustanawiających negatywne konsekwencje wobec jednostki, ma szczególne znaczenie w przypadku nałożenia na stronę obowiązku zapłaty daniny publicznej jaką jest **opłata planistyczna**, a to z uwagi na fakt, że nakładanie na stronę dodatkowej daniny publicznej za zbycie **nieruchomości** w ciągu pięciu lat od daty wejścia w życie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego jest daleko idącą ingerencją w konstytucyjnie chronione prawo własności, dlatego nie można stosować przepisów określających **opłatę planistyczną** przez analogię i wyklądać ich w sposób rozszerzający;

2) art. 36 ust. 4 upzp przez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że jako **nieruchomość** w rozumieniu niniejszego przepisu można rozumieć **tylko** kilka wybiórczo dobranych fragmentów różnych działek oraz na przyjęciu, że przez analogię można rozszerzyć treść tego przepisu do zbycia **nieruchomości**, której jedynie **część** jest objęta miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego;

3) § 56 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny **nieruchomości** i sporządzania operatu szacunkowego (wówczas Dz. U. z 2004 r. Nr 207, poz. 2109 z późn. zm., dalej: rozporządzenie) w zw. z art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce **nieruchomościami** (Dz. U. 2018.2204 z późn. zm., dalej: ugn) przez błędną wykładnię pojęcia **nieruchomość** gruntowa;

4) art. 150 ust. 2 ugn przez błędne przyjęcie, że wydzielone przez rzeczoznawcę majątkowego **części nieruchomości** będącej przedmiotem transakcji i które są objęte miejscowym planem

zagospodarowania przestrzennego, są lub mogły być przedmiotem obrotu na dzień transakcji i na dzień sporządzania operatu.

Dokonując oceny naruszenia przepisów prawa materialnego w pierwszej kolejności należy wyjaśnić, że uregulowana w art. 36-37 upzp opłata jest formą przejęcia przez wspólnotę samorządową wzrostu wartości **nieruchomości** wywołanego uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmiany (tzw. ulepszenie planistyczne). W świetle art. 36 ust. 4 upzp kluczową przesłanką dopuszczalności ustalenia opłaty z tytułu ulepszenia planistycznego jest wzrost wartości **nieruchomości** wywołany uchwaleniem albo zmianą planu. Zatem w sytuacji, kiedy **tylko** część **nieruchomości** w rozumieniu wieczystoksięgowym, czy też **część** działki ewidencyjnej została objęta ustaleniami nowego planu, wzrost wartości **nieruchomości** może być ustalony **tylko** dla tej wyodrębnionej funkcjonalnie **części**. Analogicznie w sytuacji, kiedy dla **nieruchomości** ustalono więcej niż jedno przeznaczenie np. MN, ZP, a wzrost wartości wystąpił **tylko** na **części nieruchomości** przeznaczonej pod MN dopuszczalne jest objęcie wyceną **tylko** tej **części nieruchomości**, gdzie nastąpił wzrost wartości **nieruchomości** uzasadniający zastosowanie instytucji ulepszenia planistycznego. Należy przy tym zaznaczyć, że to organ gminy jest dysponentem roszczenia i decyduje w jakiej **części** będzie dochodził należności.

Wyroki powiązane

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 stycznia 2021 r. II OSK 1542/19

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2020 r. I OSK 305/20

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 25 lipca 2019 r. II SA/Łd 152/19

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 15 marca 2019 r. II SA/Gl 791/18

Przepisy

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997, nr 78, poz. 483.)

Art. 7 Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Art. 2 Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Ustawa z dnia 27 marca 2003 r., o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, Dz.U.2022.503

Art. 36 ust. 4 Jeżeli w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą wartość nieruchomości wzrosła, a właściciel lub użytkownik wieczysty zbywa tę nieruchomość, wójt, burmistrz albo prezydent miasta pobiera jednorazową opłatę ustaloną w tym planie, określoną w stosunku procentowym do wzrostu wartości nieruchomości. Opłata ta jest dochodem własnym gminy. Wysokość opłaty nie może być wyższa niż 30% wzrostu wartości nieruchomości.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz. U. z 2001 r. poz. 555)

§ 56 ust. 1 W operacie szacunkowym przedstawia się sposób dokonania wyceny nieruchomości, w tym:

1) określenie przedmiotu i zakresu wyceny;

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz.U.2023.344

Art. 4 pkt 1 Ilekroć w ustawie jest mowa o:

1) nieruchomości gruntowej - należy przez to rozumieć grunt wraz z częściami składowymi, z wyłączeniem budynków i lokali, jeżeli stanowią odrębny przedmiot własności;

Art. 150 ust. 2 Wartość rynkową określa się dla nieruchomości, które są lub mogą być przedmiotem obrotu.

Bibliografia

E. Bończak – Kucharczyk, Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz, lex/el 2023

T. Brzezicki (red.) Opłaty i wybrane roszczenia dotyczące nieruchomości lex/el 2018

R. Strzelczyk, Podatki i opłaty dotyczące nieruchomości, lex/el 2016

A. Hanusz, Źródła finansowania samorządu terytorialnego. Lex/el 2015

Główne problemy

1. Charakter i funkcje opłaty planistycznej
2. **Objęcie miejscowym planem tylko części nieruchomości – zasady obliczania opłaty w świetle wyroku NSA**
3. **Dotychczasowe stanowisko sądów administracyjnych**
4. **Potencjalne spory z organami gminy – na co zwrócić uwagę?**

SESJA VI

14.00-16.00

(prowadzenie: dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK)

A) podatnik podatku od nieruchomości

1. Skutki umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie (wyrok NSA z 23.11.2022, III FSK 2839/21) – dr Ewa Prejs (UMK)

2. Czy nadleśnictwo może „przenieść” obowiązek podatkowy? (wyrok NSA z 16.03.2023, III FSK 956/22) – Rafał Kran (MDDP)

dyskusja

B) przepisy ogólne, procedury

1. Ocena prawidłowości sporządzenia operatu szacunkowego (wyrok NSA z 25.01.2023, III FSK 1549/21) - sędzia NSA Bogusław Dauter

2. Odsetki od nadpłat – kiedy organ podatkowy przyczynia się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji? (wyrok NSA z 19.01.2023, III FSK 3917/21) – Jan Furtas (Crido)

3. Ile decyzji dla jednego podatnika? (wyrok NSA z 2.12.2022, III FSK 1289/21 – Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)

4. Podpisywać czy nie podpisywać (załączniki do pisma ogólnego w ePUAP)? Rzykowne skutki łaskawości ministra – pismo Ministra Cyfryzacji z 14.10.2022 na tle uchwały NSA z 6.12.2021 r. I FPS 2/21, wyroku WSA w Warszawie z 11.01.2022, III SA/Wa 930/21 oraz postanowienia WSA w Łodzi z 9.03.2022, I SA/Łd 652/21) - dr Łukasz Maszewski (UMK)

dyskusja

Zakończenie konferencji ok. 16.00

A) podatnik podatku od nieruchomości

1. Skutki umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie – dr Ewa Prejs (UMK)

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 listopada 2022 r. III FSK 2839/21

Fakt bezwarunkowego przeniesienia prawa własności nieruchomości w ramach przewłaszczenia na zabezpieczenie z dłużnika na wierzyciela, oznacza (...) objęcie przez tego ostatniego wszystkich uprawnień przysługujących właścicielowi, w tym uprawnienia do posiadania nieruchomości. Daje to wierzycielowi najpełniejsze prawo do decydowania o nabytej nieruchomości i władania nią w najszerszym zakresie. Natomiast okoliczność, że zgodnie z ukształtowanym pomiędzy nim a dłużnikiem stosunkiem umownym, przewłaszczona nieruchomość pozostaje we władaniu dłużnika, co z zewnątrz wygląda jak kontynuacja sprawowanego dotychczas przez dłużnika posiadania, nie tylko nie pozbawia wierzyciela posiadania samoistnego, ale świadczy o podjęciu przez niego czynności dyspozycyjnych w odniesieniu do nabytego mienia. Towarzyszące temu wyzbycie się przez dłużnika samodzielneho i niezależnego władztwa nad nieruchomością, nie pozwala zakwalifikować zachowanego przez niego posiadania inaczej jak tylko posiadania zależnego. Wypełnienie hipotezy art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU nie wymaga, by przedsiębiorcą, w którego posiadaniu znajdują się grunty, dla ich zakwalifikowania jako związane z działalnością gospodarczą, był sam podatnik. Taki wymóg nie został ujęty przez ustawodawcę. Skoro zbywca nieruchomości (przewłaszczający) był przedsiębiorcą i faktycznie wykorzystywał grunty do prowadzenia działalności gospodarczej, to jest to wystarczające, do tego by zastosować art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU. (teza Legalis)

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach wyrokiem z dnia 4 marca 2020 r. I SA/GI 1708/19 oddalił skargę C. Sp. z o.o. w S. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach z dnia 4 maja 2018 r. nr SKO.F/41.4/13/2018/5380 w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2013 r.

Sąd wskazał, że w niniejszej sprawie opodatkowane zostały wyłącznie grunty, które w 2013 r. były w posiadaniu przedsiębiorcy i nie były zajęte na działalność rolniczą, czego skarżąca skutecznie nie zakwestionowała, koncentrując się na kwestii, że inny niż ona przedsiębiorca posiadał nieruchomość. Sąd podkreślił, iż w sprawie D. sp. z o.o. przeniosła własność nieruchomości w ramach tzw. przewłaszczenia na zabezpieczenie. Sąd stanął na stanowisku, że D. sp. z o.o. dysponowała co prawda gruntami skarżącej i wykorzystywała je na własne potrzeby, więc w tym zakresie faktycznie nią władała. Jednakże władztwo to nie miało charakteru właścicielskiego, co uzasadniałoby uznanie jej za posiadacza samoistnego. Przewłaszczający posiadał przedmiot własności skarżącej spółki zgodnie z jej wolą i na zasadach przez nią określonych, musiał zatem liczyć się z uprawnieniami właścicielskimi spółki. Wola skarżącej nie była nawet dorozumiana tylko wyraźna. Sąd uznał zatem, że nie można wobec powyższego uznać, że D. sp. z o.o. za posiadacza samoistnego, co w konsekwencji uniemożliwia uznanie jej za podatnika podatku od nieruchomości. Mając na uwadze powyższe, sąd uznał, że przedmiotowa nieruchomość została prawidłowo opodatkowana. (...)

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

(...)

Należy mieć na względzie to, że organy podatkowe mają wprawdzie obowiązek gromadzenia i uzupełniania materiału dowodowego, ale jedynie do momentu uzyskania pewności w zakresie

stanu faktycznego sprawy, tj. stwierdzenia, że stan ten podpada pod hipotezę określonej normy prawnej o charakterze materialnoprawnym.

Niepodważoną pozostało to, że przewłaszczenie na zabezpieczenie należy do umów, które są powszechnie stosowane w obrocie cywilnoprawnym, umów nienazwanych, polegających na zabezpieczeniu wierzytelności przez przeniesienie na wierzyciela własności oznaczonej rzeczy z równoczesnym jego zobowiązaniem do korzystania z niej w sposób określony w umowie i do powrotnego przeniesienia własności rzeczy na dłużnika, po zaspokojeniu zabezpieczonej nieruchomości. (...) Przeniesienie własności nieruchomości na zabezpieczenie (jak każde inne przeniesienie własności nieruchomości) musi być dokonane w formie aktu notarialnego i powinno zostać wpisane w księdze wieczystej. Ta, niepodważona argumentacja Sądu pierwszej instancji implikuje stwierdzenie, poparte w piśmiennictwie, że w tej sytuacji obowiązek podatkowy spoczywa na wierzycielu, gdyż to on na skutek zawarcia umowy staje się właścicielem nieruchomości gruntowej

W ocenie Sądu nie istnieją żadne powody, aby przy wykładni pojęcia "posiadacz samoistny" nie odwoływać się do przepisów prawa cywilnego, orzecznictwa sądów powszechnych i Sądu Najwyższego dotyczącego tego pojęcia, a także do dorobku nauki prawa - choć system prawa podatkowego cechuje się co do zasady autonomią, to jednak nie ma ona charakteru absolutnego i uzasadnione jest odwoływanie się do takiego rozumienia pojęć, które zostały wypracowane w macierzystych gałęziach prawa. Zatem zgodnie z art. 336 KC, posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Na posiadanie składają się dwa elementy: corpus oraz animus, tj. zdolność władania rzeczą w taki sposób, jak podmiot, któremu przysługuje odpowiednie prawo do rzeczy oraz wola wykonywania tego prawa, wyrażająca się w takim postępowaniu posiadacza, z którego wynika, iż uważa się on za podmiot prawa do tej rzeczy.

(...)zbywca dysponował co prawda nieruchomością spółki i wykorzystywał ją na własne potrzeby, więc w tym zakresie faktycznie nią władał, niemniej władztwo nie miało charakteru właścicielskiego, co uzasadniałoby uznanie go za posiadacza samoistnego. Zbywca posiadał przedmiot własności spółki zgodnie z jej wolą i na zasadach przez nią określonych, musiał zatem liczyć się z uprawnieniami właścicielskimi spółki. Nie można wobec powyższego uznać zbywcy za posiadacza samoistnego, co w konsekwencji uniemożliwia uznanie go za podatnika podatku od nieruchomości.

(...)wyzbycie się przez dłużnika samodzielnego i niezależnego władztwa nad nieruchomością, nie pozwala zakwalifikować zachowanego przez niego posiadania inaczej jak tylko posiadania zależnego

Źródłem uprawnienia dłużnika do dalszego używania owej nieruchomości jest zatem umowa. Posiadanie to odbywa się więc za wiedzą i zgodą właściciela, tj. wierzyciela. Natomiast fakt, że właściciel zobowiązuje się do dysponowania nieruchomością w sposób niewykraczający poza granice uzasadnione wykonaniem zabezpieczenia wierzytelności z tytułu udzielonej pożyczki, w związku z czym dłużnik ma zapewnioną samodzielność w korzystaniu z nieruchomości, nie oznacza bynajmniej by nieruchomość ta stała się przedmiotem jego (tj. dłużnika) samoistnego posiadania. Uzyskał on bowiem jedynie - za zgodą właściciela - faktyczne władztwo nad opisywanym mieniem, wiedząc jednocześnie, że właścicielem nie jest i nie przysługują mu związane z prawem własności prerogatywy, co niweczy możliwość uznania, że korzysta z nieruchomości w takim samym zakresie jak może czynić to właściciel.

W konsekwencji nie podważył tego, że w sprawie posiadanie gruntów przez przedsiębiorcę było wystarczające do tego, by uznać, że grunty te były związane z działalnością gospodarczą. Jednocześnie błędnym jest oczekiwanie przez skarżącego, że wypełnienie hipotezy art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU wymaga, by przedsiębiorcą, w którego posiadaniu znajdują się grunty, dla ich zakwalifikowania jako związane z działalnością gospodarczą, był sam podatnik. Taki wymóg nie został ujęty przez ustawodawcę. Skoro zbywca nieruchomości (przewłaszczający)

był przedsiębiorcą i faktycznie wykorzystywał grunty do prowadzenia działalności gospodarczej, to jest to wystarczające, do tego by zastosować art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU. W wyroku z dnia 24 lutego 2021 r. Trybunał wyraził pogląd, że "przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków - niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej - wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą Trybunał uznaje za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji".

(...)za związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 PodLokU, można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (...), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie: 1) wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 kodeksu cywilnego, (...) 2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej, lub 3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, tzn.: są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 PodLokU albo mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

Wyroki powiązane

wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., SK 39/19 - opodatkowanie nieruchomości osoby prowadzącej działalność gospodarczą -

Przepisy

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych

Art. 3 [Zakres podmiotowy]

1. Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;(...)

3. Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym.

Bibliografia

Leonard Etel i inni, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 348 i nast.

Główne problemy

1. Posiadanie samoistne, posiadanie zależne a status podatnika w podatku od nieruchomości
2. Charakter władztwa przy przewłaszczeniu na zabezpieczenie.

2. Czy nadleśnictwo może „przenieść” obowiązek podatkowy? – Rafał Kran (MDDP)

Wyrok NSA z 16 marca 2023 r., III FSK 956/22

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 Państwowe, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości od tych gruntów w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Podstawą oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego w niniejszej sprawie co do niezasadności zarzutów skargi kasacyjnej była w głównej mierze uchwała tego Sądu podjęta 9 grudnia 2019 r. w składzie siedmiu sędziów, II FPS 3/19. Zgodnie z powołaną uchwałą 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 Państwowe, nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości od tych gruntów w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r.

Rozpatrujący niniejszą sprawę skład orzekający podziela argumentację przywołanej uchwały dotyczącą sedna ograniczonego prawa rzeczowego, którym jest służebność przesyłu. Skład siedmioosobowy Naczelnego Sądu Administracyjnego wyjaśnił, powołując się na art. 352 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r. poz. 1145, dalej: k.c.), że swoisty charakter służebności wyraża się w tym, iż osoba, która wykonuje służebność, z reguły nie włada rzeczą w ścisłym tego słowa znaczeniu, lecz z niej korzysta w określonym zakresie, na przykład co jakiś czas przejeżdża, przechodzi przez cudzą nieruchomość.

(...) W odniesieniu do posiadania służebności nie można zatem posługiwać się pojęciem posiadania samoistnego lub zależnego nieruchomości, uregulowanego w art. 336 k.c. Posiadacz służebności nie włada nieruchomością, ale faktycznie z niej korzysta.

(...) Natomiast art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. dotyczy posiadania rzeczy (nieruchomości), nie zaś praw z nieruchomością związanych, w tym służebności przesyłu. Podatek od nieruchomości, jako podatek o charakterze majątkowym obciąża nieruchomość, nie zaś prawa z nią związane. Wobec powyższego, podatnikiem podatku od nieruchomości w sytuacji określonej w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. będzie podmiot, który zawarł umowę ze Skarbem Państwa, bądź też posiada nieruchomość na podstawie innego tytułu prawnego jako posiadacz zależny. Jeżeli natomiast według zawartej umowy nie przeniesiono na taki podmiot posiadania, któremu można przypisać cechę posiadania zależnego, lecz ma on jedynie prawo korzystania z nieruchomości Skarbu Państwa w zakresie odpowiadającym posiadaniu służebności, nie będzie mógł być uznany za podatnika tego podatku.

(...) 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.

(...) Zauważyć trzeba, w kontekście uzasadnienia skargi kasacyjnej, że art. 2 ust. 2 u.p.o.l. nie przewiduje, żeby na gruntach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej nie mogła być prowadzona inna działalność, w tym leśna, o ile specyfika prowadzonej działalności gospodarczej na to pozwala. Nie ma to jednak wpływu na opodatkowanie takich gruntów, o ile są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej i jest to główny i podstawowy cel ich wykorzystywania. Zaakceptowanie stanowiska, że nieodzowną cechą zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej jest stan, w którym wyłączona jest w ogóle możliwość prowadzenia na tych gruntach innego rodzaju działalności (w niniejszej sprawie leśnej) oznaczałoby, że każdy, choćby bardzo ograniczony, a nawet bagatelny, przejaw prowadzenia działalności leśnej na gruntach usytuowanych pod liniami energetycznymi, np. postawienie

paśnika, zasadzenie choinek lub krzewów liściastych, pozyskanie karpiny, itd., skutkowałyby opodatkowaniem tych gruntów podatkiem leśnym.

Ustalenie zatem, jakim podatkiem opodatkować dany grunt, zależałoby jedynie od tego, czy w pasie zajęтым na linię energetyczną prowadzona jest w ograniczonym, czy nawet w jakimkolwiek zakresie gospodarka leśna, a nie od tego, czy grunty są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

(...) Powyższe - wbrew wywodom skarżącego zawartych w uzasadnieniu skargi kasacyjnej - pozostaje spójne z regulacją art. 39 i art. 39a ust. 1 i 2 u.l. W myśl powołanych przepisów nadleśniczy może za zgodą dyrektora regionalnej dyrekcji Lasów Państwowych nieruchomości pozostające w zarządzie Lasów Państwowych wydzierżawić, oddać w najem (art. 39 u.l.) czy nawet obciążyć służebnością drogową lub służebnością przesyłu (art. 39a ust. 1 u.l.), z uwzględnieniem zasad gospodarki leśnej, za wynagrodzeniem, które stanowi przychód własny Lasów Państwowych (art. 39a ust. 1 u.l.), w ustawowo określonej wysokości (ust. 2), co jedynie potwierdza, że prawodawca przewidział rozwiązanie pozwalające zrekompensować podmiotom takim, jak skarżący, obowiązek zapłaty wyższego podatku w przypadku ustanowienia służebności przesyłu.

Wyroki powiązane

uchwała NSA z 9 grudnia 2019 r., sygn. akt II FPS 3/19

wyrok NSA z 20 kwietnia 2022 r., sygn. akt III FSK 137/22

wyrok NSA z 2 lutego 2022 r., sygn. akt III FSK 5035/21

wyrok NSA z 3 marca 2021 r., sygn. akt III FSK 3065/21

wyrok WSA w Rzeszowie z 19 stycznia 2023 r., sygn. akt I SA/Rz 752/22

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.)

Art. 2 ust. 2 Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Art. 3

ust. 1 Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

(...) pkt 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa 3 lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,

b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2015 r. poz. 2100 z późn. zm.)

Art. 39a ust. 2 Wynagrodzenie za ustanowienie służebności przesyłu na rzecz przedsiębiorstwa energetycznego zajmującego się przesyłaniem lub dystrybucją energii elektrycznej ustala się w wysokości odpowiadającej wartości podatków i opłat ponoszonych przez Lasy Państwowe od części nieruchomości, z której korzystanie jest ograniczone w związku z obciążeniem tą służebnością.

Główne problemy

1. Czy posiadacz prawa służebności przesyłu jest podatnikiem podatku od nieruchomości od gruntu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej?
2. Zasadność art. 39a ustawy o lasach wobec uznania, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest posiadacz służebności przesyłu.

B) przepisy ogólne, procedury

1. Ocena prawidłowości sporządzenia operatu szacunkowego, Bogusław Dauter, sędzia NSA

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2023 r., III FSK 1449/21
Przepis art. 157 ust. 1 u.g.n. modyfikuje ustanowioną art. 80 k.p.a. zasadę swobodnej oceny dowodów organu egzekucyjnego, stanowiąc, że oceny prawidłowości sporządzenia operatu szacunkowego dokonuje organizacja zawodowa rzeczoznawców majątkowych.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia

... Aby zakwestionować sporządzony na potrzeby postępowania administracyjnego operat szacunkowy, strona skarżąca powinna albo przedstawić kontroperat, tj. alternatywną wycenę, opierającą się np. na innej bazie nieruchomości uznanych za podobne, czy też przyjmując inne kryteria wyceny, albo poddać sporządzony w toku postępowania operat kontroli organizacji zawodowej rzeczoznawców majątkowych, zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 157 ust. 1 u.g.n. (zob. wyrok WSA w Poznaniu z 19 sierpnia 2022 r., IV SA/Po 142/22, Lex nr 3398928). Przy czym należy pamiętać, że kontroperat nie jest dowodem z opinii biegłego z rozumieniu art. 84 § 1 k.p.a. w zw. z art. 18 u.p.e.a. i podlega ocenie jak każdy dowód z uwzględnieniem zasady swobodnej oceny dowodów wyrażonej w art. 80 k.p.a. w zw. z art. 18 u.p.e.a.

W sprawie niniejszej strona skarżąca z żadnej z tych alternatyw nie skorzystała. Nie zgłosiła kontroperatu szacunkowego w toku postępowania egzekucyjnego, czym uniemożliwiła jego ocenę przez właściwy w sprawie organ. Takiej oceny nie mógł dokonać również sąd pierwszej instancji, albowiem przedmiotowy operat szacunkowy nie jest dowodem z dokumentu w rozumieniu art. 106 § 3 p.p.s.a. Z ugruntowanego już orzecznictwa sądowego wynika (por. wyrok 7 sędziów NSA z 25 września 2000 r., FSA 1/00, ONSA 2001/1, poz. 1; wyrok NSA z 25 lutego 2005 r., FSK 1640/04, OSP 2005/12, poz. 143), że waloru dowodu z dokumentów nie ma opinia biegłego. Przedmiotowa opinia nie może być uznana za dokument również w zakresie stanu faktycznego jaki przedstawia, bo ten ustala organ podatkowy, a tym bardziej nie jest dokumentem w zakresie prawa. Na marginesie należy tylko podnieść, że sąd pierwszej instancji błędnie przyjął przedmiotową opinię jako dowód w sprawie.

Strona skarżąca nie skorzystała natomiast z najbardziej miarodajnej procedury określonej w art. 157 ust. 1 u.g.n. Przepis ten stanowi, że oceny prawidłowości sporządzenia operatu szacunkowego dokonuje organizacja zawodowa rzeczoznawców majątkowych w terminie nie dłuższym niż 2 miesiące od dnia zawarcia umowy o dokonanie tej oceny, mając na względzie następujące zasady:

- 1) organizacja zawodowa rzeczoznawców majątkowych wyznacza zespół oceniający w składzie co najmniej 2 rzeczoznawców majątkowych;
- 2) w ocenie nie mogą brać udziału rzeczoznawcy majątkowi, wobec których zachodzą przesłanki wymienione w art. 24 k.p.a. lub inne przesłanki, które mogą budzić uzasadnione wątpliwości co do ich bezstronności.

Ocena prawidłowości sporządzenia operatu szacunkowego na podstawie art. 157 ust. 1 u.g.n. może być sporządzona na wniosek organu lub strony postępowania. Tak sporządzona ocena nie może być już podstawą oceny (nie może być kwestionowana) przez innego rzeczoznawcę majątkowego sporządzającego wycenę tej samej nieruchomości (zob. art. 157 ust. 2 u.g.n.).

Co jednak najistotniejsze art. 157 ust. 1 u.g.n. modyfikuje ustanowioną przepisem art. 80 k.p.a. zasadę swobodnej oceny dowodów organu egzekucyjnego, stanowiąc, iż oceny prawidłowości sporządzenia operatu szacunkowego dokonuje organizacja zawodowa rzeczoznawców majątkowych. Jeśli więc istnieją zastrzeżenia odnośnie do prawidłowości sporządzonego operatu szacunkowego należy zwrócić się do tej organizacji, a nie oczekiwać, iż to organ podatkowy albo sąd administracyjny zakwestionuje jego prawidłowość.

Niezasadny jest również zarzut drugi i trzeci skargi kasacyjnej. Wycena dokonana przez rzeczoznawcę majątkowego powołanego przez organ jest prawidłowa i nie została przez stronę skarżącą zdyskwalifikowana. W sytuacji gdy opinia biegłego (powołanego w sprawie) jest

rzeczowa, logiczna i spójna, a poczynione wyliczenia poprawne, zarówno organ administracji, jak i sąd nie są uprawnione do jej podważenia z uwagi na brak stosownej w tym zakresie wiedzy specjalistycznej (zob. wyroki WSA w Warszawie z 3 czerwca 2022 r., I SA/Wa 2059/21 i WSA w Poznaniu z 18 maja 2022 r., I SA/Po 1103/21).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego sąd pierwszej instancji prawidłowo przyjął, iż organ podatkowy nie może wkraczać w merytoryczną zasadność opinii rzeczoznawcy majątkowego, gdyż nie dysponuje wiedzą specjalistyczną. Właśnie brak takiej wiedzy jest przyczyną powołania biegłego przez organ egzekucyjny (art. 84 § 1 k.p.a.). Operat szacunkowy jest dokumentem zawierającym oceny i informacje oparte na wiedzy specjalistycznej, a ponadto - co nie jest bez znaczenia - pochodzi od osoby wykonującej zawód zaufania publicznego (zob. art. 174 i następne u.g.n. oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 2 grudnia 2002 r., SK 20/01). W konsekwencji, zakwestionowanie operatu szacunkowego przez organ administracji publicznej lub sąd administracyjny jest dopuszczalne, ale wyłącznie w wyjątkowych i oczywistych wypadkach, dotyczących w szczególności względów formalnych, które dyskwalifikują jego walory dowodowe. Takie okoliczności w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie niniejsze nie zaistniały (zob. wyrok NSA z 24 listopada 2022 r., III FSK 2025/21).

W sprawie nie został naruszony art. 79 § 2 i art. 81 k.p.a. w zw. z art. 18 u.p.e.a. Pełnomocnik strony skarżącej brał osobiście udział w opisie i oszacowaniu zajętej nieruchomości, który zakończył się podpisaniem protokołu opisu i oszacowania. Do tego protokołu pełnomocnik wniósł zarzuty, które na wniosek organu odwoławczego zostały przekazane biegłemu celem wyjaśnienia spornych okoliczności dotyczących poprawności operatu szacunkowego. Biegły nie znalazł podstaw do zmiany opinii. Ze stanowiskiem biegłego strona mogła się zapoznać przy zapoznawaniu się z aktami sprawy. Nie było więc uzasadnienia aby skarżący musieli osobiście zadawać biegłemu pytania, również strona skarżąca nie wskazała na jakiegokolwiek okoliczności, że ten brak istotny wpływ na wynik sprawy, a zwłaszcza zaniżenie wartości rynkowej szacowanej nieruchomości. Wartość ta została przez biegłego ustalona na kwotę 300 000 zł, co stanowi ok. 84% kwoty maksymalnej jaką chciałaby ustalić strona skarżąca. Nie można przy tym zapominać, że w procesie wyceny nieruchomości nie określa się maksymalnej ceny, jak chciałby tego strona skarżąca (zobowiązany) a jedynie kwotę, którą można uzyskać w transakcji rynkowej w dniu, na który wartość została określona. Podstawowym mechanizmem, za pomocą którego dokonywany jest "pomiar" wartości nieruchomości, jest mechanizm sprzedaży licytacyjnej, ostatecznie weryfikujący dokonane wcześniej oszacowanie. Zgodnie bowiem z art. 151 ust. 1 u.g.n., wartość rynkową nieruchomości stanowi szacunkowa kwota, jaką w dniu wyceny można uzyskać za nieruchomość w transakcji sprzedaży zawieranej na warunkach rynkowych pomiędzy kupującym a sprzedającym, którzy mają stanowczy zamiar zawarcia umowy, działają z rozeznaniem i postępują rozważnie oraz nie znajdują się w sytuacji przymusowej. Zatem, wartość rynkowa nieruchomości to jedynie najbardziej prawdopodobna jej cena, możliwa do uzyskania na rynku. Faktycznie zaś cenę tę ustala rynek, czyli sami kupujący.

Odnosnie do zarzutu naruszenia art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 138 § 1 pkt 1 w zw. z art. 144, art. 80, art. 7 i art. 124 § 2 k.p.a. w zw. z art. 18 u.p.e.a. w zw. z § 1 pkt 1, 2 i 4 oraz § 4 ust. 4 rozporządzenia Rady z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego.

Ten ostatni akt w zaskarżonym zakresie stanowi, że rozporządzenie określa:

- 1)rodzaje metod i technik wyceny nieruchomości oraz sposoby określania wartości nieruchomości przy zastosowaniu poszczególnych podejść, metod i technik wyceny;
- 2)sposoby określania wartości nieruchomości dla różnych celów, jako przedmiotu różnych praw oraz w zależności od rodzaju nieruchomości i jej przeznaczenia;
- 4)sposób sporządzania, formę i treść operatu szacunkowego, zaś § 4 ust. 4 stanowi, że przy metodzie korygowania ceny średniej do porównań przyjmuje się co najmniej kilkanaście nieruchomości podobnych, które były przedmiotem obrotu rynkowego i dla których znane są ceny transakcyjne, warunki zawarcia transakcji oraz cechy tych nieruchomości. Wartość nieruchomości będącej przedmiotem wyceny określa się w drodze korekty średniej ceny nieruchomości podobnych współczynnikami korygującymi, uwzględniającymi różnice w poszczególnych cechach tych nieruchomości.

Już chociażby pobieżna analiza zacytowanych przepisów, a zwłaszcza § 4 ust. 4, w kontekście opisowo skonkretyzowanych zarzutów oznacza, że tak naprawdę nie zawierają one przekonującego wskazania na czym polegało uchybienie tym przepisom i dlaczego

uchybiecie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, ani organy egzekucyjne, ani sąd pierwszej instancji nie uchybiły wskazanym wyżej przepisom, w każdym razie na takie skonkretyzowane uchybiecie nie wskazała strona skarżąca. Jej zarzuty w istocie ograniczają się do subiektywnej krytyki operatu szacunkowego zawartego w aktach, zwłaszcza w zakresie tych elementów, które kształtowały końcową wycenę przedmiotowej nieruchomości. Zupełnie uszło uwadze skarżącego, że organ egzekucyjny ani sąd pierwszej instancji nie jest władny odnieść się w do tych elementów opinii, które należą do wyłącznej kompetencji biegłego, np. odnośnie do zasadności doboru nieruchomości porównywalnych oferowanych na rynku, zastosowania metody korygowania ceny średniej, czy szczegółowości opisu nieruchomości przyjętych do porównania, jako podstawy wyceny, tym bardziej, że krytyka ma bardzo ogólny charakter.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego nie została zakwestionowana skutecznie ocena sądu pierwszej instancji, że sporządzony przez rzeczoznawcę majątkowego operat szacunkowy spełnia zarówno warunki formalne, jak i został oparty na właściwych danych dotyczących szacowanych nieruchomości, właściwym doborze nieruchomości podobnych oraz właściwym wychwyceniu cech różniących te nieruchomości od nieruchomości wycenianej i właściwym ustaleniu współczynników korygujących. Operat zawiera dokładny opis nieruchomości, podstawę prawną wyceny, wybór podejścia i metody wyceny, analizę lokalnego rynku nieruchomości w zakresie nieruchomości podobnych do nieruchomości wycenianej, jak też przedstawia tok obliczeń oraz wynik końcowy. Do wyceny przyjęto nieruchomości najbardziej zbliżone do nieruchomości będącej przedmiotem wyceny.

Treść operatu jest logiczna, spójna i kompletna, a sporządzona wycena została należycie uzasadniona co do przyjętej wartości wycenianej nieruchomości. Nie znaleziono też jakichkolwiek rozbieżności czy niespójności, które mogłyby mieć istotny wpływ na ustaloną wartość nieruchomości. Wskazanie na ewentualne walory inwestycyjne, jest hipotetycznie możliwe, ale w okolicznościach sprawy niniejsze trudne do obiektywnego zweryfikowania.

Wyroki powiązane (podobne stanowisko)

wyrok NSA z 23 lutego 2023 r., III FSK 3085/20,
wyrok WSA w Poznaniu z 19 sierpnia 2022 r., IV SA/Po 142/22,
wyrok 7 sędziów NSA z 25 września 2000 r., FSA 1/00,
wyrok WSA w Warszawie z 3 czerwca 2022 r., I SA/Wa 2059/21

Wyroki powiązane (odmienne stanowisko)

Przepisy

Dz.U. 2019, poz 2325, **art. 141 § 4, art. 3 § 1, art. 133, Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi** - t.j. ; Dz.U. 2017, poz 1257, **art. 7, art. 8, art. 9, art. 10, art. 81, art. 124 § 2**

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego - tekst jednolity; Dz.U. 2017, poz 1201, **art. 110s § 1 i § 2 pkt 1, art. 18**

Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji - tekst jedn. § 1 pkt 1, 2 i 4 oraz § 4 ust. 4 rozporządzenia Rady z dnia 21 września 2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego.

Główne problemy

Operat szacunkowy
Dowód z opinii biegłego
Dopuszczenie dowodu przez sąd administracyjny
Zasada swobodnej oceny dowodów

2. Odsetki od nadpłat – kiedy organ podatkowy przyczynia się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji? – Jan Furtas (Crido)

Wyrok NSA z 19 stycznia 2023 r., III FSK 3917/21

Przedawnienie zobowiązania podatkowego normatywnie posiada charakter obiektywny, związane jest z upływem określonego przez prawodawcę czasu – okresu. Nie można w postępowaniu odnośnie do oprocentowania nadpłaty podatku merytorycznie oceniać i/lub antycypować, czy odrębne i zakończone już ostatecznie postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego zakończyłoby się wydaniem – innej aniżeli uwzględniającej z urzędu przedawnienie – decyzją podatkową, potwierdzającą stanowisko prawne podatnika.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Uzasadnienie

(...) Burmistrz L. odmówił zwrotu oprocentowania nadpłaty. Zdaniem organu przyczynienie się organu do przesłanki uchylecia decyzji miałoby miejsce, gdyby decyzja określająca wysokość podatku została wydana przez organ I instancji już po upływie okresu przedawnienia. Do ostatniego dnia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego organ podatkowy ma nie tylko prawo, ale i obowiązek, podejmować wszelkie przewidziane prawem działania procesowe, ukierunkowane na uzyskanie należności podatkowej. Jeżeli przyczyną uchylecia decyzji organu podatkowego przez organ odwoławczy było przedawnienie zobowiązania podatkowego, do którego doszło już po wydaniu (i doręczeniu) rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjnego, to nie ma jakiegokolwiek związku przyczynowego pomiędzy działaniem organu podatkowego pierwszej instancji a podstawą uchylecia decyzji wymiarowej. Jeśli okazałoby się, że organ pierwszej instancji wydał decyzję już po upływie terminu przedawnienia, bez wątpienia należałoby przyjąć, iż przyczynił się on do powstania przesłanki uchylecia decyzji. (...)

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej Spółka podniosła, że niezasadny jest prezentowany przez WSA sposób rozumienia pojęcia "przyczynienie się organu do powstania przesłanki uchylecia decyzji", które sprowadza się do uznania, że w każdym przypadku uchylecia decyzji określającej z uwagi na upływ terminu przedawnienia, wykluczone jest stwierdzenie, że organ podatkowy przyczynił się do powstania przesłanki uchylecia decyzji. Zaaprobowanie forsowanej przez WSA wykładni oznaczałoby, że pomimo wszystkich naruszeń prawa (znajdujących odzwierciedlenie w wydanych w toku przedmiotowej sprawy rozstrzygnięciach obarczonych wadliwością, której skutkiem było ich uchylene w toku kontroli instancyjnej i sądownoadministracyjnej) działania te pozostawałoby bez jakiegokolwiek znaczenia i zarazem świadczyły o tym, że wbrew rzeczywistości - działania organu podatkowego nie miały jakiegokolwiek wpływu na powstanie przesłanki uchylecia decyzji organu I instancji z uwagi na stwierdzenie wpływu terminu przedawnienia, co zdaniem Spółki byłoby nieuprawnionym zawężeniem wykładni pojęcia "przyczynienia się do powstania przesłanki uchylecia decyzji".

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna jest niezasadna.

Odnośnie do spornego w sprawie oprocentowania nadpłaty podatku, zgodnie z art. 78§ 3 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa (O.p.): Oprocentowanie przysługuje w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 - od dnia powstania nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie - od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleciu decyzji.

Odwołujące się do odrębnego postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego stosowanie przepisów art. 77§ 1 pkt 1 i 3 O.p. – nie było przedmiotem zarzutów kasacyjnych. Spór prawny przed sądem administracyjnym drugiej instancji dotyczył zasadniczo oceny "przyczynienia się organu podatkowego do powstania przesłanki zmiany lub uchylecia decyzji", o czym mowa jest w przytoczonym przepisie art. 78§ 3 pkt 1 O.p.

Uchylenie decyzji określającej wysokość spornego w odrębnym postępowaniu podatkowym zobowiązania podatkowego i umorzenie tą samą decyzją "wymiarowego" postępowania podatkowego w sprawie nastąpiło z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przedawnienie zobowiązania podatkowego normatywnie posiada charakter obiektywny, związane jest z upływem określonego przez prawodawcę czasu – okresu. Nie można w postępowaniu odnośnie do oprocentowania nadpłaty podatku merytorycznie oceniać i/lub antycypować, czy odrębne i zakończone już ostatecznie postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego zakończyłoby się wydaniem – innej aniżeli uwzględniającej z urzędu przedawnienie – decyzją podatkową, potwierdzającą stanowisko prawne podatnika; rzecz dotyczy innych przepisów materialnego prawa podatkowego oraz innych dowodów w sprawie wymagającej rozstrzygnięcia w zakresie powstania i wysokości zobowiązania podatkowego, które, w relacji do czasu niniejszego postępowania, było i jest już przedawnione. Brak jest również dostatecznych podstaw do uzasadnionego twierdzenia, że ostateczne uchylenie decyzji podatkowej i umorzenie postępowania podatkowego z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpiło w wyniku przewlekłości postępowania podatkowego lub bezczynności organów podatkowych. Ze skargi kasacyjnej nie wynika, że strona w trakcie postępowania podatkowego korzystała z przewidzianej przez Ordynację podatkową ochrony/obrony przed przewlekłością postępowania; jeżeli wydane w postępowaniu "wymiarowym" decyzje podatkowe były uchylane, to z powodu określonych stanowisk, zapatrywań prawnych, argumentacji prawnej w zakresie stosowania i/lub wykładni materialnego prawa podatkowego albo też określonych ocen w obszarze ustaleń i dowodów odnośnie stanu faktycznego sprawy. W powyższym kontekście, w stanie sprawy przedstawionej Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu i na podstawie zarzutów skargi kasacyjnej, nie można niewątpliwie i jednoznacznie stwierdzić, że czas trwania postępowania podatkowego stanowił przyczynę uchylania w tym postępowaniu decyzji określających wysokość postępowania podatkowego. Ponadto, jak ocenił to już poprzednio Naczelny Sąd Administracyjny: Przesłanki sformułowane w art. 78 § 3 pkt 1 O.p. nie mają normatywnego związku z przewlekłością postępowania podatkowego. Przesłanki te są związane z wadami decyzji podatkowej, z której wynikała nadpłata, a nie z czasem trwania postępowania w tym przedmiocie (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 sierpnia 2009 r. sygn. akt II FSK 425/08; II FSK 614/08; z dnia 21 października 2020 r., sygn. akt II FSK 1842/18). Oprocentowanie nadpłaty podatku nie jest rekompensatą za czas prowadzenia postępowania podatkowego, ze sprawy niniejszej nie wynika natomiast, że czas trwania tego postępowania miał realny wpływ na wady decyzji, które były uchylane, tak że w rezultacie doszło do upływu przewidzianego przez prawo okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. (...)

Wyroki powiązane

wyroki NSA z 29 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 2192/21, III FSK 1936/21, III FSK 2161/21, III FSK 2287/21

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Art. 78 § 1. Nadpłaty podlegają oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1, pobieranych od zaległości podatkowych.

Art. 78 § 3.

Oprocentowanie przysługuje:

1) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 - od dnia powstania nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie - od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji; (...)

Główne problemy

1. Funkcja oprocentowania nadpłaty.
2. Pojęcie „braku przyczynienia” w powstaniu nadpłaty, jako przesłanka wyłączająca jej oprocentowanie.
3. Czas prowadzenia postępowania a obiektywny charakter przedawnienia

3. Ile decyzji dla jednego podatnika? – Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)

Wyrok NSA z 2 grudnia 2022 r., III FSK 1289/21

Dopuszczalne prawnie jest wydanie przez ten sam organ kilku decyzji w podatku od nieruchomości w stosunku do jednego podatnika, a obejmujących różne działki położone na terenie jego własności. Skoro tak, to tym bardziej brak jest przeszkód do wydania w stosunku do tego podatnika osobno decyzji określającej wysokość podatku od nieruchomości dla jednej działki należącej do niego i decyzji dotyczącej innej działki, a ustalającej łączne zobowiązanie pieniężne.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Skarżący sformułowanym wyżej zarzutem zmierza do zakwestionowania możliwości wydania przez organ decyzji w sprawie podatku od nieruchomości przy uprzednim wydaniu decyzji ustalającej łączne zobowiązanie pieniężne.

Według Naczelnego Sądu Administracyjnego, oczywistym wydaje się fakt, iż sytuacja dotycząca opodatkowania może ulec zmianie w trakcie trwania roku podatkowego, zatem nie jest możliwe ustalenie jednego zobowiązania podatkowego. Prawidłowo sąd pierwszej instancji stwierdził, iż przepisy u.p.o.l. nie nakładają obowiązku objęcia jedną informacją wszystkich przedmiotów opodatkowania należących do jednego podatnika. To bowiem do niego należy wybór, czy złoży jedną czy więcej deklaracji. W stosunku do podatnika podatku od nieruchomości może zostać wydanych kilka decyzji dotyczących poszczególnych przedmiotów opodatkowania. W konsekwencji należy przyjąć, że dopuszczalne prawnie jest wydanie przez ten sam organ kilku decyzji w podatku od nieruchomości w stosunku do jednego podatnika a obejmujących różne działki położone na terenie jego własności. Skoro tak, to tym bardziej brak jest przeszkód do wydania w stosunku do tego podatnika osobno decyzji określającej wysokość podatku od nieruchomości dla jednej działki należącej do niego i decyzji dotyczącej innej działki a ustalającej łączne zobowiązanie pieniężne.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1537/11

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Wr 1157/18

wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 września 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 444/17

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 czerwca 2020 r., sygn. akt I SA/Gl 1475/19

wyrok WSA w Lublinie z dnia 1 października 2019 r., sygn. akt I SA/Lu 224/19

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651)

Art. 4. Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Art. 5. Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

Art. 6. Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

Art. 21 § 1. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

2) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

§ 5. Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w § 1 pkt 2, ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym.

Art. 254 § 1. Decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji.

§ 2. Zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego.

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

Art. 6a

4. Jeżeli w ciągu roku podatkowego grunty gospodarstwa rolnego zostały zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza lub po zaprzestaniu prowadzenia tej działalności przywrócono na tych gruntach działalność rolniczą albo z innych powodów ich powierzchnia uległa zmniejszeniu lub zwiększeniu, kwota należnego podatku rolnego ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana.

5. Osoby fizyczne, z zastrzeżeniem ust. 10, są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informacje o gruntach, sporządzone na formularzach według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku rolnego, lub o zaistnieniu zmian, o których mowa w ust. 4.

6. Podatek rolny na rok podatkowy od osób fizycznych, z zastrzeżeniem ust. 10, ustala, w drodze decyzji, organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego w terminach do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.

7. Jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego w podatku rolnym lub zaistniały zmiany, o których mowa w ust. 4, organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek.

Art. 6c.

1. Osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym), z zastrzeżeniem ust. 2. Przepisy art. 6a ust. 6a i 10a stosuje się odpowiednio.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70)

Art. 6.

1. Obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku.

3. Jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.

6. Osoby fizyczne, z zastrzeżeniem ust. 11, są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ust. 3.

7. Podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych, z zastrzeżeniem ust. 11, ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.

8. Jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub zaistniało zdarzenie, o którym mowa w ust. 3, organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek.

Główne problemy

1. Liczba zobowiązań podatkowych podatnika na terenie jednej gminy.
2. Czy wydanie decyzji dotyczącej łącznego zobowiązania podatkowego jest obligatoryjne czy fakultatywne?
3. Czy sposób sformułowania rozstrzygnięcia decyzji ustalającej może mieć wpływ na możliwość wydania odrębnej decyzji?
4. Czy liczba i zakres złożonych informacji może determinować zakres prowadzonego postępowania ustalającego lub określającego wysokość zobowiązania podatkowego?
5. Możliwość wydania kilku decyzji dla jednego podatnika – kryteria.

4. Podpisywać czy nie podpisywać (załączniki do pisma ogólnego w ePUAP)? Ryzykowne skutki łaskawości ministra - dr Łukasz Maszewski (UMK)

I. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 grudnia 2021 r., I FPS 2/21, LEX nr 3274617

Naczelny Sąd Administracyjny (...) podjął następującą uchwałę: Zgodnie z art. 57 § 1 w zw. z oraz art. 12b § 1 i art. 46 § 2a i 2b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm.), skargę stanowiącą załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisaną jedynie wówczas, gdy została ona odrębnie podpisana podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) Istotne jest bowiem rozstrzygnięcie, czy w sytuacji gdy pełnomocnik strony wniósł do sądu administracyjnego skargę za pomocą środków komunikacji elektronicznej, za pośrednictwem systemu ePUAP, składając podpis zaufany na formularzu pisma ogólnego, załączając skargę i pełnomocnictwo, sąd administracyjny prawidłowo uznał, że przedmiotowa skarga i pełnomocnictwo obarczone są brakiem formalnym podpisu, gdyż zgodnie z art. 46 § 2a i 2b p.p.s.a., pisma i załączniki w formie dokumentu elektronicznego powinny być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. (...) W świetle przedstawionego zagadnienia prawnego zarysowały się w orzecznictwie dwa przeciwstawne poglądy. Według pierwszego z nich podpisanie formularza pisma ogólnego odnosi się do całości pisma i załączonych do niego plików (zob. np. postanowienia NSA: z 16 czerwca 2020 r., sygn. akt II OZ 275/20, z 29 października 2020 r., sygn. akt I OZ 815/20, z 11 sierpnia 2020 r., sygn. akt I FZ 76/20). W orzeczeniach tych wywodzi się, że załączniki stanowią integralną część pisma, które zostało podpisane podpisem elektronicznym. Inaczej mówiąc pismo ogólne, podpisane podpisem elektronicznym, zawiera załączniki do tego pisma, a tak ujęta całość jest jednym dokumentem elektronicznym. Na potwierdzenie stanowiska zawartego w tych orzeczeniach powołano się na oficjalne zasady funkcjonowania platformy ePUAP, w tym instrukcje i podręczniki dla tej platformy. Natomiast w orzecznictwie reprezentującym przeciwny pogląd przyjmuje się, że literalne brzmienie p.p.s.a. nie pozwala uznać, że podpisanie podpisem elektronicznym formularza pisma ogólnego skutkuje podpisaniem także załączonej do tego pisma skargi. Jak wywodzi się w tych orzeczeniach, to strona postępowania decyduje, czy wpisze treść skargi do tego formularza i pismo to podpisze, czy też dołączy skargę jako załącznik do niego. W tym drugim przypadku strona ma obowiązek podpisania skargi (zob. np. postanowienia NSA: z 11 grudnia 2020 r., sygn. akt I OZ 1022/20, z 15 grudnia 2020 r., sygn. akt I OZ 1048/20, z 13 listopada 2020 r., sygn. akt I OZ 884/20, z 26 listopada 2020 r., sygn. akt , z 9 grudnia 2020 r., sygn. akt I OZ 1031/20). (...)

Trzeba zauważyć, że platforma ePUAP służy do kontaktu z podmiotami publicznymi w celu załatwiania spraw. Umożliwia jednocześnie podpisanie dokumentu elektronicznego podpisem zaufanym. Nie jest natomiast wyłącznym narzędziem podpisywania dokumentów elektronicznych. Formularz pisma ogólnego można podpisać zarówno podpisem zaufanym, jak i kwalifikowanym, natomiast nie ma technicznej możliwości podpisania z poziomu ePUAP samego załącznika. Brak ten nie wyklucza w ogóle możliwości podpisania takiego dokumentu w inny sposób, a następnie dołączenia go do formularza pisma ogólnego. Należy zwrócić także uwagę na to, że strona nie musi załączać żadnych dodatkowych plików - treść jej żądania może być zawarta w piśmie ogólnym, które można podpisać w wymagany sposób. (...) Poza tym należy wskazać, że do podpisywania dokumentów elektronicznych dedykowane są inne narzędzia: do podpisywania podpisem zaufanym służy tzw. Podpisywarka, zamieszczona na platformie gov.pl, do podpisu kwalifikowanego służą narzędzia komercyjne, natomiast do podpisu osobistego przeznaczona jest aplikacja "e-dowód". Dokument elektroniczny podpisany przy pomocy tych narzędzi może zostać wysłany do sądu za pośrednictwem platformy ePUAP, która umożliwia załączenie podpisanego dokumentu elektronicznego do formularza pisma ogólnego. Powyższe oznacza, że nie ma technicznych przeszkód aby korespondencja kierowana do sądu za pomocą platformy ePUAP była podpisana zarówno podpisem zaufanym, jak i kwalifikowanym lub podpisem osobistym. (...)

Zatem mając na względzie zasady wnoszenia pism za pośrednictwem platformy ePUAP, zarówno pismo ogólne, jak i załączoną do niego skargę można uznać za podpisane podpisem zaufanym jedynie w znaczeniu technicznym, co potwierdza instrukcja do tej platformy. Nie oznacza to jednak, że mamy do czynienia z dokumentami elektronicznymi zawierającymi prawnie skuteczny podpis. Ponadto, nie ulega wątpliwości, że wyodrębnienie pliku załącznika z dokumentu XML pozbawia ten załącznik waloru podpisanego dokumentu elektronicznego. (...) Istotnym argumentem przemawiającym za przyjęciem tego, że wniesienie skargi za pomocą środków komunikacji elektronicznej wymaga odrębnego podpisania jest to, że w sytuacji rozłączenia jej od formularza pisma ogólnego traci ona walor dokumentu elektronicznego podpisanego. Byłoby to niezgodne z obowiązującym rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE (Dz.U.UE. L. z 2014 r. Nr 257, str. 73). Z punktu 61 preambuły do tego rozporządzenia wynika, że musi zostać zapewniona długoterminowa konserwacja informacji w celu zapewnienia prawnej ważności podpisów elektronicznych i pieczęci elektronicznych przez wydłużone okresy oraz zagwarantowana możliwość ich walidacji bez względu na przyszłe zmiany technologiczne.

Zgodnie z powyższym, niedopuszczalna jest sytuacja, by po rozłączeniu załącznika od pisma ogólnego nie zachował on żadnej ważności. Tak by się stało, gdyby załącznik do pisma ogólnego nie posiadał odrębnego podpisu. (...) W sytuacji zatem, gdy formularz pisma ogólnego nie stanowi pisma strony w rozumieniu art. 45 p.p.s.a., jest swego rodzaju "koperta", do której zapakowane mogą być: pismo strony np. skarga i załączniki np. pełnomocnictwo, wnioski o przyznanie prawa pomocy itd. (...) Art. 46 § 2a i § 2b p.p.s.a. reguluje materię odrębną od przedmiotu regulowanego instrukcją i zasadami wysyłania pism platformy ePUAP. W szczególności p.p.s.a. nie odnosi się do załączników do pisma ogólnego wnoszonego za pośrednictwem platformy ePUAP. Przepis ten odnosi się do załączników w znaczeniu procesowym jakim rozumie je art. 46 § 1 pkt 5 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem każde pismo strony powinno zawierać wymienienie załączników. (...) Należy wziąć pod uwagę także charakter samej skargi, która z zasady jest pismem strony, a nie załącznikiem do innego pisma. Skoro sąd orzeka o formalnej poprawności skargi stosując przepisy p.p.s.a., to w myśl tych przepisów pismem strony jest to pismo, które obejmuje wnioski i oświadczenia stron składane poza rozprawą. I to właśnie to pismo winno zostać uwierzytelnione przez stronę podpisem. Z powyższego wynika, że to skarga powinna być samodzielnym dokumentem elektronicznym opatrzonym wymaganym podpisem. Oznacza to, że w przypadku odłączenia od formularza pisma ogólnego będzie dokumentem podpisanym podpisem zaufanym, podpisem kwalifikowanym lub podpisem osobistym. Jednocześnie dokument ten będzie mógł być przekazany pozostałym uczestnikom postępowania zgodnie art. 12b § 2 p.p.s.a. Ustanawia on bowiem wymóg przesłania dokumentów elektronicznych wniesionych do sądu uczestnikom, którzy komunikują się elektronicznie w sposób wskazany w art. 74a p.p.s.a. Z tego względu uznanie, że skarga jest załącznikiem do formularza pisma ogólnego niewymagającym odrębnego podpisu, stanowi odwrócenie zasad obowiązujących w postępowaniu przed sądem administracyjnym i interpretowanie ich przez pryzmat warunków technicznych platformy ePUAP, co jest zabiegiem nieuprawnionym w świetle powołanych norm prawnych (...). Należy również zwrócić uwagę na cel formalnego wymogu podpisania pisma strony w procesie sądownoadministracyjnym, a w szczególności pisma jakim jest skarga. Funkcją podpisu pod skargą jest legitymizacja jej treści przez stronę postępowania, co tyczy się wszystkich elementów tego pisma, takich jak zakres zaskarżenia czy wnioski procesowe. Wymóg podpisania skargi stanowi jej element konstrukcyjny, o którym mowa w art. 57 § 1 p.p.s.a. (...) (zob. też postanowienie NSA z 16 marca 2021 r., sygn. akt). Wymóg podpisania skargi ma zatem na celu legitymizację jej treści przez skarżącego albo przez osobę działającą w jego imieniu. Podpisanie pisma procesowego, a w szczególności skargi, potwierdza wolę skierowania do sądu administracyjnego środka prawnego o określonej treści. Jak trafnie podkreślono w literaturze przedmiotu taka interpretacja zmierza do tego, aby nie było wątpliwości, czy w istocie strona załączyła do pisma ogólnego w platformie ePUAP zamierzoną treść skargi. Pewności tej brakuje, gdy podpisane zostało tylko pismo ogólne, które w swojej treści nie zawiera żadnych elementów skargi, ograniczając się do poinformowania o przesłaniu skargi jako załącznika do niego. (P. Iżycki, ibidem). Zatem interpretację przemawiającą za koniecznością odrębnego podpisania załącznika, a w szczególności skargi, wspiera wykładnia celowościowa. (...) Interpretacja dopuszczająca wnoszenie skargi w formie niepodpisanego

załącznika do formularza pisma ogólnego jest sprzeczna nie tylko z celowościową wykładnią przepisów p.p.s.a., ale przede wszystkim z wykładnią językową tych przepisów. Z powołanych przepisów wynika, że podpisane powinno zostać pismo strony, a więc jej wnioski i oświadczenia składane poza rozprawą (art. 45 p.p.s.a.). Nie można zgodzić się z poglądami części orzecznictwa, które za niezasadne uznaje wzywianie do usunięcia braku formalnego podpisania skargi, skoro stanowiła ona załącznik do pisma ogólnego sporządzonego na formularzu platformy ePUAP, który został podpisany podpisem elektronicznym. Okoliczność, że na gruncie zasad technicznych systemu ePUAP skarga może stanowić załącznik do pisma ogólnego nie może mieć przeważającego znaczenia. (...) Powyższe wskazuje, że podstawowym celem platformy ePUAP nie jest zagwarantowanie skutecznego podpisywania pism, ale ich doręczanie przez podmiot publiczny lub do podmiotu publicznego. Z tego względu nie można nadawać przesądzającego znaczenia zapisom instrukcji do platformy ePUAP, a w szczególności wywodzić, że celem platformy ePUAP jest zapewnienie wnoszenia skutecznie pism sądowych bez ich odrębnego podpisywania. (...) Jako dodatkowy argument przemawiający za koniecznością odrębnego podpisywania podpisem elektronicznym załączników do formularza pisma ogólnego przesyłanego przez profil zaufany ePUAP, podnieść należy także, że w przypadku sądu, zasadniczo musi on załącznik (np. skargę) odłączyć od pisma ogólnego i przekazać stronie przeciwnej. Stąd celowym i przemyślanym zabiegiem było wprowadzenie obowiązku podpisywania załączników (z tego względu zawarto ww. przepis w p.p.s.a., żeby realizować te zadania). Przykładowo załącznikami do pisma ogólnego mogą być skarga i wniosek o przyznanie prawa pomocy zawierający tzw. "dane wrażliwe". W takiej sytuacji nie ulega wątpliwości, że koniecznym jest odłączenie skargi od pozostałych plików. Powszechną praktyką pełnomocników jest też przysyłanie kilku skarg dołączonych do jednego pisma ogólnego. Z taką sytuacją mamy do czynienia w tej sprawie, w której do pisma ogólnego dołączono trzy skargi. Nie ulega zatem wątpliwości, że skarga załączona do pisma ogólnego musi zostać samodzielnie podpisana podpisem zaufanym, podpisem kwalifikowanym lub podpisem osobistym. (...) Należy również zwrócić uwagę, że umieszczenie skrótu załącznika obliczonego za pomocą algorytmu SHA-256 w podpisanym piśmie ogólnym w praktyce oznacza, że jakakolwiek najdrobniejsza nawet zmiana w treści pliku XML, jak również jakakolwiek najdrobniejsza zmiana w treści pliku załącznika spowoduje, że będzie możliwe do udowodnienia, że podpis elektroniczny jest nieprawidłowy (podpis nie będzie się weryfikował jako prawidłowy).

Należy dodatkowo zwrócić uwagę, że ustawa nie reguluje zasad odłączania załączników od pisma wnoszonego do sądu w formie dokumentu elektronicznego. Art. 46 § 3 p.p.s.a. stanowi, że "w przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się. W celu doręczania dokumentów stronom, które nie stosują środków komunikacji elektronicznej do odbioru pism, sąd sporządza kopie dokumentów elektronicznych w postaci uwierzytelnionych wydruków, z zachowaniem wymogów określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne". Przepis ten wskazuje, że kopie dokumentów elektronicznych w postaci uwierzytelnionych wydruków, z zachowaniem wymogów określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy o informatyzacji, sporządza się jedynie wówczas, gdy doręcza się je stronom, które nie stosują środków komunikacji elektronicznej do odbioru pism. Zatem nie przewiduje się możliwości uwierzytelnienia dokumentów elektronicznych, jeżeli są one udostępniane stronom za pomocą środków elektronicznych. (...) Brak podpisania skargi stanowi brak formalny, w każdym przypadku uzasadniający wezwanie strony do uzupełnienia skargi. Informacja o tym, w jaki sposób podpisać załączniki oraz następnie załączyć je do pisma głównego może stanowić przedmiot odpowiedniego pouczenia. Natomiast naruszenie powyższego wymogu można by rozważyć również w kontekście przyczyny usprawiedliwiającej nieuzupełnienie braku formalnego, uzasadniającej przywrócenie terminu do uzupełnienia braków formalnych skargi (art. 86 § 1 p.p.s.a.). (...) W związku z tym, zgodnie z w zw. z art. 46 § 1 pkt 4 oraz art. 12b § 1 i art. 46 § 2a i p.p.s.a., skargę stanowiącą załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisaną jedynie wówczas, gdy została ona odrębnie podpisana podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

II. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 stycznia 2022 r., III SA/Wa 930/21, LEX nr 3392759 - najważniejsze fragmenty uzasadnienia

Przedmiotem oceny Sądu w rozpoznanej sprawie jest postanowienie Szefa KAS z (...) stycznia 2021 r. utrzymujące w mocy postanowienie tego Organu z (...) listopada 2020 r. w przedmiocie pozostawienia bez rozpatrzenia ponagieł Skarżącej na niezalutwienie sprawy. (...) Istota sporu w sprawie dotyczyła tego, czy Szef KAS zasadnie wezwał Spółkę do uzupełniania braków formalnych ponagieł, a z uwagi na ich nieuzupełnienie w terminie, pozostawił ponaglenia bez rozpatrzenia, w sytuacji w której Skarżąca do pisma przewodniego podpisanego podpisem zaufanym, przesłanym za pośrednictwem platformy ePUAP dołączyła załącznik zatytułowany SKAS_DIAS_CWP.zip, który nie został podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym, a podpisu takiego nie zawierały również zawarte w ww. załączniku ponaglenia z 5 października 2020 r. będące przedmiotem niniejszego postępowania. Sąd badając legalność zaskarżonego postanowienia nie dopatrył się naruszeń prawa, które uzasadniałyby jego uchylenie. (...) Zauważyć w tym miejscu należy, że w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się rozbieżne poglądy odnośnie do tego, czy opatrzenie pisma przewodniego zaufanym podpisem elektronicznym skutkuje również podpisaniem załączników do tego dokumentu. (...) W związku z tymi wątpliwościami, powstałymi przede wszystkim na gruncie przepisu art. 46 § 2b p.p.s.a., wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 6 grudnia 2021 r., sygn. akt I FPS 2/21 (...) Wprawdzie powyższa uchwała podjęta została na gruncie przepisów ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, niemniej jednak mając na uwadze, że przepisy art. 168 § 3a O.p. oraz 46 § 2a p.p.s.a. obligują zarówno wnoszącego podanie do organu podatkowego jak i wnoszącego skargę do sądu - w formie dokumentu elektronicznego - do podpisania podania/skargi kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, Sąd uznał że uchwała ta nie mogła zostać pominięta przy rozstrzygnięciu niniejszego sporu. Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę, uwzględniając przede wszystkim wagę orzeczenia jakim jest uchwała NSA, przyjmuje za tym Sądem, że również podanie stanowiące załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisane jedynie wówczas, gdy zostało ona odrębnie podpisane podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. (...) W ocenie Sądu, argumentacja NSA zaprezentowana w uchwale z 6 grudnia 2021 r. pozostaje aktualna również na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej. Jak już wskazywano przepisy art. 168 § 3a O.p. oraz art. 46 § 2a p.p.s.a., w taki sam sposób określają obowiązek podpisywania podania/skargi wniesionych w formie dokumentu elektronicznego. Należy również wziąć pod uwagę charakter samego podania (żądanie, wyjaśnienie, odwołanie, zażalenie, ponaglenie, wnioski), które z zasady jest pismem strony, a nie załącznikiem do innego pisma. Z powyższego wynika, że to podanie powinno być samodzielnym dokumentem elektronicznym opatrzonym wymaganym podpisem. Należy również wskazać na cel formalnego wymogu podpisania podania. Funkcją podpisu pod podaniem jest legitymizacja jego treści przez stronę postępowania, co tyczy się wszystkich elementów tego pisma. Interpretacja dopuszczająca wnoszenie podania w formie niepodpisanego załącznika do formularza pisma ogólnego jest sprzeczna nie tylko z celowościową wykładnią przepisów O.p., ale przede wszystkim z wykładnią językową tych przepisów. Z przepisu art. 168 § 3a O.p. wynika bowiem, że dokumentem, który powinien zostać podpisany jest właśnie - podanie. (...) Mając powyższe na uwadze Sąd stoi na stanowisku, że skoro, mimo prawidłowego wezwania, Skarżąca w wyznaczonym terminie nie uzupełniła braków formalnych wniesionych ponagieł, to pozostawienie ich przez Szefa KAS bez rozpoznania, na podstawie art. 169 § 1 i § 4 O.p., nie naruszało prawa.

III. Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 9 marca 2022 r., I SA/Łd 652/21, LEX nr 3325035 - najważniejsze fragmenty uzasadnienia

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zważył, co następuje.
Stosownie do art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329; dalej także: p.p.s.a.), skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a. Zatem warunkiem skutecznego wniesienia skargi do Sądu jest uprzednie otrzymanie przez stronę rozstrzygnięcia w sprawie, a następnie wniesienie skargi w ww. terminie, w trybie przewidzianym w art. 54 § 1 p.p.s.a., tj. za

pośrednictwem organu, którego działanie jest przedmiotem skargi. Zdaniem Sądu w niniejszej sprawie warunek ten nie został spełniony, gdyż zaskarżona decyzja nie została pełnomocnikowi Skarżącej prawidłowo doręczona. (...) Stosownie do art. 210 § 1 pkt 8 O.p. decyzja zawiera podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego. Jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego - musi zawierać kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty. (...) W rozpoznawanej sprawie zdaniem pełnomocnika Skarżącej doręczono mu decyzję w formie niespełniającym formalnoprawnych, tzn. z brakiem podpisu (kwalifikowanego podpisu elektronicznego, podpisu zaufanego czy też podpisu osobistego) osób upoważnionych do jej wydania, przez co w rzeczywistości stanowi, "co najwyżej projekt decyzji podatkowej". Stanowisko Skarżącej w tym zakresie zasługuje na aprobatę. Należy stwierdzić, że pełnomocnikowi Strony przesłano projekt decyzji podatkowej, który również może być uznany za kopię decyzji podatkowej. Oznacza to, że pełnomocnikowi Skarżącej nie doręczono oryginału decyzji podatkowej spełniającej wymogi art. 210 § 1 pkt 8 O.p., tj. zawierającej kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty. Konsekwencją braku doręczenia oryginału decyzji podatkowej pełnomocnikowi Skarżącej jest uznanie jej za decyzję nieistniejącą, która nie korzysta z przyimotu domniemania prawidłowości. Sąd podzielił zatem stanowisko pełnomocnika Strony zaprezentowane na rozprawie w dniu 9 marca 2022 r., zgodnie z którym decyzja Kolegium z dnia (...) r. nie weszła do obrotu prawnego, skutkiem czego powinno być odrzucenie skargi jako wniesionej przedwcześnie. Powyższego stanowiska nie może podważyć argumentacja organu II instancji zawarta w odpowiedzi na skargę, zgodnie z którą sporządzony przez Kolegium w dniu 21 czerwca 2021 r. dokument elektroniczny, zawierający załącznik w formie pliku pdf z treścią decyzji organu drugiej instancji, został opatrzony kwalifikowanym podpisem elektronicznym członków składu orzekającego: A. S.-S., E. M. oraz S. S. Sąd podkreśla, że sam załącznik w formie pliku pdf z treścią decyzji organu II instancji nie został opatrzony kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Organ odwoławczy stanął jednak na stanowisku, że z uwagi na brak szczegółowej regulacji w przepisach Ordynacji podatkowej - jak to ma miejsce w p.p.s.a. - dotyczącej obowiązku podpisu załączników w postaci pliku pdf do wnoszonych pism i podań drogą elektroniczną, należy uznać, że podpisana w sprawie kwestionowana decyzja została podpisana prawidłowo. (...)

W związku z tymi wątpliwościami, powstałymi przede wszystkim na gruncie przepisu art. 46 § 2b p.p.s.a., wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 6 grudnia 2021 r., sygn. akt I FPS 2/21 (...) Wprawdzie powyższa uchwała podjęta została na gruncie przepisów ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, niemniej jednak mając na uwadze, że przepisy art. 210 § 1 pkt 8 O.p. oraz 46 § 2a p.p.s.a. obligują zarówno organ podatkowy jak i wnoszącego skargę do sądu - w formie dokumentu elektronicznego - do podpisania decyzji/skargi kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, Sąd uznał że uchwała ta nie mogła zostać pominięta przy rozstrzygnięciu niniejszego sporu. Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę, uwzględniając przede wszystkim wagę orzeczenia jakim jest uchwała NSA, przyjmuje za tym Sądem, że również podanie stanowiące załącznik do formularza pisma ogólnego, podpisanego podpisem zaufanym, przesłanego przez platformę ePUAP, należy uznać za podpisane jedynie wówczas, gdy zostało ona odrębnie podpisane podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. (...) Sposobem, który nie budzi wątpliwości jest umieszczenie treści pisma bezpośrednio w formularzu pisma ogólnego, które generowane jest w systemie ePUAP oraz podpisanie tego pisma jednym z akceptowanych przez ustawodawcę podpisów elektronicznych (kwalifikowanym, zaufanym albo osobistym). W takim przypadku treść pisma zawarta jest bezpośrednio w podpisanym piśmie ogólnym (przewodnym). Drugim ze sposobów wniesienia podania jest załączenie do podpisanego pisma ogólnego (przewodnego) odrębnego pliku zawierającego treść podania skierowanego do organu podatkowego. W tym przypadku możliwe jest oddzielne podpisanie podpisem elektronicznym pisma ogólnego (przewodnego) i załącznika zawierającego podanie, przy czym podpisanie podpisem zaufanym załącznika (podania) nie jest możliwe bezpośrednio w ePUAP, a za pośrednictwem odrębnej usługi w domenie gov.pl, tzw. Podpisywarki. (...) Mając powyższe na uwadze Sąd stoi na stanowisku, że decyzja podatkowa zaczyna funkcjonować w obrocie prawnym od momentu jej skutecznego doręczenia. Przesądza o tym zdanie pierwsze art. 212 O.p., zgodnie z którym organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Sąd pragnie podkreślić, że analogiczne uregulowanie znajduje się w Kodeksie postępowania administracyjnego, gdyż

godnie z art. 110 k.p.a. organ administracji publicznej jest związany decyzją od chwili jej doręczenia lub ogłoszenia. Moment skutecznego doręczenia decyzji stronie ma zatem dwojakie znaczenie dla dalszego przebiegu postępowania administracyjnego. Po pierwsze, z tą chwilą decyzja zaczyna wiązać organ, który ją wydał i jednocześnie dopiero od tego momentu może zostać zaskarżona we właściwy sposób. Tym samym decyzja administracyjna, chociaż podpisana przez organ, który ją wydał, nie wchodzi do obrotu prawnego i nie wywołuje żadnych skutków prawnych przed jej doręczeniem lub ogłoszeniem stronie. Brak zatem prawidłowego doręczenia orzeczenia (decyzji) stronie skutkuje tym, że decyzja nie funkcjonuje w obrocie prawnym. Ponadto stronie musi zostać doręczona decyzja organu zawierająca wszystkie jej obligatoryjne elementy, o których mowa w art. 210 § 1 O.p., w tym podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej do wydania decyzji. Skoro bowiem decyzja administracyjna stanowi władczą formę działania organu administracji publicznej w sprawach indywidualnych, a jej konieczne (obligatoryjne) elementy określone zostały w art. 210 § 1 O.p., to za uzasadnione uznać należy stanowisko, że uzewnętrznienie woli organu wywołujące skutki prawne określone tą decyzją może nastąpić z chwilą jej doręczenia adresatowi. Prowadzi to do wniosku, że stronie postępowania powinien być więc doręczany egzemplarz decyzji zawierający wymagany podpis, a więc jej oryginał, a nie jej odpis, kopia czy też projekt. Strona postępowania jest bowiem uprawniona do otrzymania oryginału decyzji (por. B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wydanie 13, Wyd. C.H. Beck 2014, str. 457; por. również np. wyrok NSA z dnia 13 września 2013 r. sygn. akt I OSK 2932/12). Wniesienie więc przez pełnomocnika Strony skargi przed prawidłowym doręczeniem decyzji Kolegium, czyni skargę przedwczesną, a tym samym niedopuszczalną w rozumieniu art. 58 § 1 pkt 6 p.p.s.a. Wobec wynikającego z treści art. 53 § 1 p.p.s.a., wymogu wnoszenia skargi od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a, wniesienie skargi do sądu przed doręczeniem ww. decyzji jest bezskuteczne i powoduje jej odrzucenie, albowiem dniem, od którego rozpoczyna się bieg trzydziestodniowego terminu do wniesienia skargi, jest następny dzień po dniu, w którym skarżącemu doręczono zaskarżoną decyzję. W rozpatrywanej sprawie termin do wniesienia skargi w ogóle nie rozpoczął biegu, ponieważ decyzja Kolegium z dnia (...) r. nie została doręczona Skarżącej w sposób prawidłowy. Skutku doręczenia decyzji z dnia (...) r. nie wywołało bowiem doręczenie Stronie niepodpisanej kopii (projektu) decyzji w dniu 5 lipca 2021 r. w formie elektronicznej za pośrednictwem ePUAP. Zatem z uwagi na stwierdzoną nieskuteczność doręczenia decyzji za pośrednictwem ePUAP przyjąć należy, że dopiero od daty doręczenia pełnomocnikowi Skarżącej oryginału decyzji z dnia (...) r. zawierającej stosowny podpis, co powinien uczynić organ w wykonaniu niniejszego postanowienia, zaczyna biec termin do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi. Wniesienie natomiast skargi, przed skutecznym doręczeniem pełnomocnikowi Strony decyzji nie rodzi skutków prawnych (por. m.in. postanowienia NSA z dnia 4 stycznia 2013 r., sygn. akt I OZ 949/12 i z dnia 22 maja 2012 r., sygn. akt I OSK 973/12, dostępne; orzeczenia.nsa.gov.pl).

Inne materiały

Pismo Ministra Cyfryzacji z dnia 14 października 2022 r., DTC.WMO.721242.2022.

Przepisy

Ordynacja podatkowa

Art. 126. [Zasada pisemności postępowania]

§ 1. Sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Pisma utrwalone w postaci papierowej opatruje się **podpisem własnoręcznym**. Pisma utrwalone w postaci elektronicznej opatruje się **kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego** ze wskazaniem w treści pisma osoby opatrującej pismo pieczęcią.

§ 4. Pisma kierowane do organów podatkowych mogą być sporządzane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej. Do opatrywania ich podpisami i pieczęciami stosuje się przepis § 1.

Art. 168. [Podanie w postępowaniu podatkowym]

§ 3. Podanie wniesione na piśmie albo ustnie do protokołu powinno być **podpisane** przez wnoszącego, a protokół ponadto przez pracownika, który go sporządził. Jeżeli podanie wnosi osoba, która nie może lub nie umie złożyć podpisu, podanie lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu.

Art. 210. [Treść decyzji podatkowej]

§ 1. Decyzja zawiera:

- 1) oznaczenie organu podatkowego;
- 2) datę jej wydania;
- 3) oznaczenie strony;
- 4) powołanie podstawy prawnej;
- 5) rozstrzygnięcie;
- 6) uzasadnienie faktyczne i prawne;
- 7) pouczenie o trybie odwoławczym - jeżeli od decyzji służy odwołanie;
- 8) **podpis** osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego.

Główne problemy

1. Funkcje podpisu, w tym podpisu elektronicznego.
2. Podpis jako konstytutywny element decyzji administracyjnej i warunek poprawności formalnej podania.
3. Przyczyny uzasadniające konieczność odrębnego podpisania podpisem elektronicznym w tzw. podpisywarcie pliku, w którym zawarto treść skargi do WSA (ale także podania czy decyzji w postępowaniu administracyjnym).
4. Skutki proceduralno-prawne braku podpisu w podaniu i decyzji administracyjnej.
5. Znaczenie uchwały NSA z dnia 6 grudnia 2021 r. (I FPS 2/21) dla spraw załatwianych w postępowaniu podatkowym.

Sylwetki prelegentów
PODATKI I OPŁATY LOKALNE –
TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

dnia 1- 2 czerwca 2023 r.

Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu

**ul. Bojarskiego 3 Toruń (konferencja stacjonarna z transmisją online –
ZOOM PRO) Podczas konferencji wystąpią:**

**Dr Izabela
Andrzejewska-
Czernek**



Doktor nauk prawnych, radca prawny. Doświadczony prawnik specjalizujący się w prawie podatkowym. Karierę zawodową budowała w największych spółkach doradztwa podatkowego oraz kancelariach prawnych. Członek zarządu IFA Oddział w Polsce i Global Young IFA Network Committee. Trener EY Academy of Business. W pracy zawodowej specjalizuje się w eliminowaniu ryzyk podatkowych (tax compliance). W pracy naukowej koncentruje się na wzbudzeniu dyskusji i współpracy między praktykami – specjalistami i przedstawicielami nauki prawa podatkowego. Autorka lub współautorka 10 książek o tematyce podatkowej i kilkudziesięciu artykułów naukowych.

Paweł Banasik



Doradca podatkowy, Partner Deloitte, szef Zespołu ds. Podatku od Nieruchomości w Deloitte, lider Industrial Group w Deloitte Polska, wykładowca UMK w Toruniu oraz Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. Pełnomocnik w wielu przełomowych sprawach dotyczących podatku od nieruchomości. Doradzał w sprawach dotyczących strategicznej infrastruktury energetycznej jak również dla niemal wszystkich branż poczynających od produkcyjnej, farmaceutycznej, hutniczej, energetycznej, obronnej, stoczniowej, transportowej a kończąc na branży nieruchomościowej i retail. Autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu podatków i opłat lokalnych, w tym komentarza do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym i ustawy o podatku leśnym. Wielokrotnie wybierany na najlepszego doradcę podatkowego w zakresie podatków i opłat lokalnych (Dziennik Gazeta Prawna, Rzeczpospolita).

**Prof. dr hab. Paweł
Borszowski**



Sędzia NSA, Kierownik Katedry Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Kierownik Podyplomowych Studiów Podatkowych na tym uniwersytecie. Jest członkiem Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej. Były pozaetatowy członek Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu. W latach 2013-2016 Dyrektor Instytutu Społeczno-Prawnego PWSZ AS Wałbrzych. Autor wielu publikacji z zakresu ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego w tym współautor Komentarza do Ordynacji podatkowej, (Wrocław 2017), Komentarza do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku rolnym i leśnym (Warszawa 2016) oraz Komentarza do ustawy o podatku od spadków i darowizn (Warszawa 2018), autor monografii Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym (Warszawa 2017), jak również opracowania Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika - 2017 (Wrocław 2017), redaktor oraz współautor podręcznika Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami (Warszawa 2018, Warszawa 2020) współautor opracowania Ordynacja podatkowa - Nowości na 2019 r.

**Dr hab. Tomasz
Brzeziński**



adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego UMK w Toruniu

**Prof. dr hab. Bogumil
Brzeziński dr h.c.**



Wieloletni kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK oraz Katedry Prawa Finansowego UJ. Przewodniczący Komitetu Ekspertów Ośrodka Studiów Fiskalnych UMK. Członek Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (International Fiscal Association) oraz Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (European Association of Tax Law Professors), a także Towarzystwa Naukowego w Toruniu. Jest członkiem Rady Fundacji Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego, a także członkiem Rady Naukowej Międzynarodowego Centrum Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego. Autor ok. 850 publikacji z dziedziny prawa podatkowego i finansowego.

**Dr hab. Anna
Brzezińska-Rawa prof.
UMK**



pracownik Katedry Prawa Środowiska i Publicznego Prawa Gospodarczego WPIA UMK. Specjalizuje się w prawie planowania przestrzennego, prawie budowlanym oraz publicznym prawie konkurencji. Autorka kilkudziesięciu opracowań naukowych, redaktor monografii, recenzent w czasopiśmie, członek międzynarodowych i krajowych organizacji naukowych.

**Dr Mgr. Damian
Czudek, Ph.D.**



Adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego i Gospodarki Narodowej Uniwersytetu im. Masaryka w Brnie. Specjalizuje się w problematyce podatków, procedury podatkowej i kontroli w prawie finansowym i podatkowym. Prowadzi badania porównawcze, szczególnie Czechy/Polska, czy też V4. Jest współautorem m.in. Komentarza do ustawy o kontroli finansów publicznych. Prowadził zespoły badawczy czy uczestniczył w projektach narodowych i międzynarodowych, ostatnio w Projekcie „Strengthening Public Financial Management and Control“ z Funduszy Norweskich w ramach współpracy z Ministerstwem Finansów RC. Jest recenzentem i członkiem rad kilku czasopism. Jest członkiem międzynarodowych organizacji - Centrum Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego oraz prezesem Centrum Prawa Polskiego/Centrum polského práva..

Bogusław Dauter



Sędzia NSA, autor szeregu publikacji z zakresu postępowania podatkowego i sądownoadministracyjnego.

Dr hab. Rafał Dowgier

prof.

UwB



profesor w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; specjalizuje się w problematyce podatków i opłat lokalnych, ordynacji podatkowej, a także podatkowych formach udzielania pomocy publicznej; autor ponad 300 opracowań z tego zakresu, w tym współautor komentarzy do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym, ordynacji podatkowej; redaktor naczelny „Przeglądu Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”; w latach 2014-2019 członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

Jan Furtas



Doradca podatkowy, Partner w Zespole Postępowania Podatkowych i Sądowych w Crido. Specjalizuje się w postępowaniach podatkowych i sądowych – w szczególności doradza klientom w kontrolach podatkowych, skarbowych, postępowaniach podatkowych jak również reprezentuje ich na rozprawach przed sądami administracyjnymi. Równocześnie zajmuje się zagadnieniami z zakresu opodatkowania m.in. sieci technicznych, urządzeń technicznych, elektrowni wiatrowych, silosów. Jego doświadczenie obejmuje zarówno wsparcie przedsiębiorców w zakresie podatku od nieruchomości jak i współpracę z sektorem publicznym. Jest ekspertem podatkowym Business Centre Club w zakresie sporów podatkowych i podatku od nieruchomości.

Dr Paweł Grzybowski



Doktor nauk prawnych. Konsultant w kancelarii prawnej Dr Krystian Ziemiński&Partners Kancelaria Prawna Sp. k. Wykładowca akademicki. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem problematyki podatków i opłat lokalnych, a także podatku VAT. Swoim doświadczeniem dzieli się podczas szkoleń dedykowanych pracownikom samorządowym. Jest autorem licznych wypowiedzi publikowanych w prasie branżowej oraz artykułów i monografii naukowych. W ramach pracy dydaktycznej przygotowuje studentów do egzaminów z prawa podatkowego oraz podstaw podatków.

Aleksander Jarosz



Doradca podatkowy prowadzący własną kancelarię, of counsel PwC. W przeszłości lider Zespołu ds. podatku od nieruchomości w PwC. W 2020 r. wybrany jako drugi najlepszy doradca w obszarze podatków i opłat lokalnych w plebiscytach Dziennika Gazety Prawnej i Rzeczpospolitej. Autor szeregu publikacji w Przeglądzie Podatkowym, Monitorze Podatkowym, DGP oraz Rzeczpospolitej. Współautor Komentarza praktycznego do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Piotr Kalemba



Doradca podatkowy, Starszy menedżer w Thedy & Partners. Specjalizuje się w zagadnieniach dotyczących podatków i opłat lokalnych. Autor licznych publikacji z zakresu podatków i opłat lokalnych oraz procedury podatkowej. Kilukrotnie wyróżniony w rankingach na najlepszego doradcę podatkowego w zakresie podatków i opłat lokalnych (Dziennik Gazeta Prawna, Rzeczpospolita).

Dr Adam Kałużny



Radca prawny, Partner Associate w Deloitte. Specjalizuje się w zagadnieniach dotyczących podatków majątkowych. Autor szeregu publikacji na temat podatku od nieruchomości oraz podatku od przychodów z budynków. Tematem jego doktoratu było „Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości. Na co dzień kieruje Zespołem ds. podatku od nieruchomości w warszawskim biurze Deloitte.

Dr hab. Katarzyna Kopyściańska, prof.

UWr

Rafal Kran



doradca podatkowy, starszy menedżer w MDDP, gdzie prowadzi praktyce podatku od nieruchomości, specjalizuje się w rozliczaniu kompleksowych inwestycji na środki trwałe (cost segregation) oraz podatku dochodowym w branży nieruchomościowej; reprezentuje klientów w postępowaniach; autor publikacji i artykułów z zakresu podatku od nieruchomości i środków trwałych, trener szkoleniowy, absolwent WPiA UMK w Toruniu

Dr hab. Rafal Kowalczyk



adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego WPAE UWr. Radca prawny, jest członkiem Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej. Były pozaetatowy członek Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu. Autor publikacji z zakresu finansów samorządowych.

Dr Pawel Majka



Doktor nauk prawnych,, adiunkt na Uniwersytecie Rzeszowskim w Instytucie Nauk Prawnych, od 2020 r. p.o. Kierownika Zakładu Prawa Finansowego , członek etatowy Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Rzeszowie, adwokat, autor kilkudziesięciu opracowań z zakresu prawa podatkowego i finansowego.

Dr Łukasz Maszewski



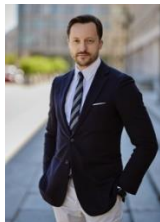
Adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Były pracownik korpusu służby cywilnej. Autor i współautor publikacji z zakresu prawa administracyjnego. Specjalizuje się w problematyce administracyjnoprawnych obowiązków związanych z podejmowaniem i wykonywaniem działalności gospodarczej, realizacji zadań publicznych z zakresu zarządzania drogami publicznymi oraz teleinformatyzacji administracji publicznej.

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK



Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych WPiA UMK w Toruniu, przewodniczący Rady Dyscypliny Nauki Prawne UMK. Współpracuje z Uniwersytetem Karola w Pradze oraz Uniwersytetem Masaryka w Brnie, gdzie wielokrotnie wykładał. Radca prawny, specjalizuje się w problematyce prawa podatkowego, celnego oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Autor ponad 400 publikacji z zakresu tej problematyki. Członek Stowarzyszenia - Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej, Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego, kolegium redakcyjnego Przeglądu Podatkowego oraz Prawa Budżetowego Państwa i Samorządu. Jest pełnomocnikiem Dziekana do spraw kierunku Doradztwo podatkowe.

Michał Nielepkowicz



Doradca podatkowy, Partner w Thedy & Partners, wykładowca UMK w Toruniu. Autor licznych publikacji z zakresu podatków i opłat lokalnych. Kilukrotnie wybierany na najlepszego doradcę podatkowego w zakresie podatków i opłat lokalnych (Dziennik Gazeta Prawna, Rzeczpospolita).

Daniel Panek



Doradca podatkowy, senior manager w Crido Taxand S.A. Specjalizuje się w zagadnieniach z zakresu postępowań podatkowych i sądowych, w tym w szczególności dotyczących VAT. Jego obszar specjalizacji obejmuje także kwestie związane z podatkiem od nieruchomości – doradza w tym zakresie zarówno klientom biznesowym, jak i jednostkom sektora publicznego. Autor programu wykładów dla studentów Politechniki Gdańskiej „Podatki w pracy inżyniera”. Autor wielu publikacji prasowych o tematyce podatkowej, w szczególności z zakresu podatku od nieruchomości.

Wojciech Pławiak



Doradca podatkowy, Radca prawny Partner w LITIGATO Spory podatkowe. Wykładowca UMK w Toruniu. Autor licznych publikacji z zakresu podatków i opłat lokalnych. Specjalizuje się w postępowaniach podatkowych i sądowych oraz postępowaniach karnych skarbowych. Zajmuje się również zagadnieniami z zakresu podatku od nieruchomości nagradzanym w rankingach dziennika Rzeczpospolita. Jest ekspertem podatkowym Business Centre Club w zakresie sporów podatkowych i podatku od nieruchomości.

Dr Ewa Prejs



Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Specjalizuje się w europejskim oraz międzynarodowym prawie podatkowym, w szczególności problematyce harmonizacji zasad opodatkowania dochodu spółek w UE oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. W pracy naukowej szczególną uwagę poświęca również konstytucyjnym aspektom nakładania danin publicznych. Łączy wiedzę teoretyczną z praktycznym jej wykorzystaniem, od 2005 r. jest radcą prawnym.

Doc. JUDr. Ing. Michal Radvan, Ph.D.



Michal Radvan is vice-dean for foreign and external affairs at the Faculty of Law, Masaryk University, Czech Republic, and Associate Professor of Financial Law at the Department of Financial Law and Economics. He specializes in tax law. He is the author of 5 books and the author of approx. 65 chapters in scientific books. He presented his scientific research in more than 110 reviewed articles in prestigious journals and conference proceedings. He is a member of the European Association of Tax Law Professors and the International Center of Public Finance and Tax Law Research. <https://is.muni.cz/osoba/radvan?lang=en>. Email: michal.radvan@law.muni.cz.

Lukasz Rogowski



Doradca podatkowy, specjalizujący się w podatkach i opłatach lokalnych, autor wielu opracowań dotyczących podatku od nieruchomości oraz ordynacji podatkowej. Kierownik Referatu Kontroli Podatkowej i Zabezpieczeń Urzędu Miasta Szczecin.

Pawel Rosiński



doradca podatkowy; lider zespołu MDR w Instytucie Cen Transferowych; specjalizuje się w podatku dochodowym od osób prawnych i raportowaniu schematów podatkowych. Równocześnie zajmuje się zagadnieniami z zakresu prawa kolejowego i podatku od nieruchomości, ze szczególnym uwzględnieniem zwolnienia podatkowego infrastruktury kolejowej. Były pracownik Urzędu Transportu Kolejowego. Autor i współautor publikacji z tematyki prawa podatkowego.

Dr Krzysztof Winiarski



sędzia Izby Finansowej NSA, Przewodniczący Wydziału III tej Izby. Jest nadto Przewodniczącym Rady Uniwersytetu Humanistyczno-Przyrodniczego im. Jana Długosza w Częstochowie oraz członkiem Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego. Autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego i administracyjnego (ORCID: 0000-0002-2213-9973).

Bartosz Wojtaczka



radca prawny, manager w Deloitte. Specjalizuje się w tematyce funduszy unijnych oraz pomocy publicznej. W ramach tej ostatniej specjalizacji wspiera przedsiębiorców i jednostki sektora publicznego, zarówno w procesie identyfikacji występowania pomocy publicznej, jak i na etapie zapewnienia jej zgodności z wymogami prawa unijnego i krajowego.

Najnowsze publikacje pracowników Katedry Prawa
Finansów Publicznych UMK dotyczące podatków i opłat lokalnych

SpringerBriefs in Energy

Wojciech Morawski · Adam Kałużny

The Taxation of Energy-Sector Assets: Polish Tax Legislation on the Eve of Energy Transformation

 Springer

Książka dostępna: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-031-15673-1>

Contents

1	Coal: Poland's Erstwhile 'Black Gold' or Current Problem?	1
2	Real Estate Taxation in Poland: The Main Legal Problems	5
2.1	Introduction	5
2.2	Real Estate Tax Terminology	6
2.3	Real Estate Tax on Buildings	8
2.3.1	The Concept of Buildings	8
2.3.2	The Tax Base	9
2.3.3	Tax Rates	9
2.4	The Real Estate Tax on Structures	10
2.4.1	The Concept of Structures	10
2.4.2	Taxable Structures	14
2.4.3	The Tax Base	14
2.4.4	Tax Rates	16
2.5	A Building or a Structure? Unclear Boundaries	16
2.6	The Taxation of Land with the Real Estate, Agricultural or Forestry Tax	17
2.6.1	The Demarcation of the Real Estate Tax, Agricultural Tax and Forestry Tax	17
2.7	The Tax Base	18
2.7.1	Tax Rates	18
2.8	Business Connections and Occupations	18
3	The Taxation of Assets Used to Extract Energy Resources	21
3.1	Hard Coal Mines	21
3.1.1	Hard Coal Mines in Poland: An Introduction	21
3.1.2	The Specificity of the Legal Regulation of Mining Activities	22
3.1.3	The Dispute Over the Taxation of Underground Excavations in Poland	23
3.1.4	The Taxable Underground Portions of a Mine	27

3.2	Lignite Mines	28
3.3	Crude Oil Mines and Gas Mines	29
4	The Taxation of Assets Used to Transport and Store Energy	
	Resources	31
4.1	Pipelines Used to Transport Oil and Gas	31
	4.1.1 The Tax Treatment of Pipelines	31
	4.1.2 Associated Infrastructures	32
	4.1.3 The Soil Beneath Pipelines	33
4.2	Liquefied Natural Gas Terminals	34
	4.2.1 Onshore Liquefied Natural Gas Terminals	34
	4.2.2 The Floating Storage and Regasification Unit Terminal	36
4.3	Oil and Gas Tanks	38
5	The Taxation of Construction Objects Used to Generate Energy: The Current Legal Regime	43
5.1	Coal-Fired Power Plants	44
5.2	Gas-Fired Power Plants	45
5.3	Oil Power Plants	46
5.4	Wind Power Plants	46
5.5	Hydroelectric Power Stations	47
5.6	Geothermal Power Plants	48
5.7	Photovoltaic Power Plants	49
5.8	Biogas Plants	51
5.9	Waste Incineration Plants with Thermal Energy Recovery	52
5.10	Nuclear Power Plants	52
6	The Taxation of Wind Power Plants: A Case of Regulatory Instability	55
6.1	Wind Power Plants: Introduction	55
6.2	Taxed in Full?	56
6.3	Taxing Only the Construction Part?	56
6.4	The 'Anti-Windmill' Law	58
6.5	Yet the Government Likes Wind Turbines?	60
6.6	The Retroactivity of the Change in Taxation Rules for Wind Power Plants	60
7	The Taxation of Land Used for Energy Production	63
7.1	Introduction	63
7.2	Land Occupied for the Extraction of Energy Resources	64
7.3	Land Occupied for Energy Production	66
7.4	Land Reclamation	68

8	Offshore Wind Farms: A Special Tax Regime	71
8.1	Offshore Wind Farms: The Problem of Building in ‘No Man’s Land’	71
8.2	Concession Fees	73
8.3	The Sea Occupation Concession Fee	75
8.4	The Concession Fee as a Tax Substitute	76
8.5	Alternative Approaches to Taxing Offshore Wind Farms	78
9	The Taxation of Assets Used for Energy Storage	81
9.1	Introduction	81
9.2	Electrochemical Storage	82
9.3	Pumped Storage Power Plants	83
10	The Taxation of Transmission Lines and Facilities: A History of Unexpected Regulatory Changes and Unstable Jurisprudence	85
10.1	Transmission Lines	85
10.2	Transformer Stations	86
10.2.1	Substation Facilities’ Tax Classification	87
10.2.2	The Tax Treatment of Transformers Located in Buildings	89
10.3	The Land Under Transmission Lines	91
11	Allocation of Tax Revenue Between State and Local Government Units	95
11.1	Introduction	95
11.2	Distribution of Wealth Tax Revenues Between Municipalities—Standard Solutions	96
11.3	Allocation of Tax Revenue from Nuclear Power Plants—Closer to Economic Rationality	99
11.4	Offshore Wind Farms—Revenue Not for Municipalities	99
11.5	Impact of Municipalities on the Taxation of Assets Used in the Energy Sector	100
12	Conclusion: Are Traditional and Renewable Sources of Energy Treated Equally by the Legislator?	103
	Bibliography	107

MoPod

Kwartalnik
Nr 4/2022

www.czasopisma.beck.pl

MONITOR PODATKOWY

PODATKI • RACHUNKOWOŚĆ • PRAWO GOSPODARCZE

AKTUALNOŚCI

- Szkolenia dla współpracowników świadczących usługi na podstawie tzw. B2B w kosztach podatkowych
- Kwota brytyjskiego VAT zaliczana jako koszt pośredni w ramach polskiego podatku CIT

OPINIE

- Ładowanie pojazdów elektrycznych: rozliczenia VAT wciąż pod prąd, Wojciech Kieszkowski
- Wybrane problemy związane z kształtowaniem polityki cen transferowych w czasach kryzysu spowodowanego pandemią COVID-19, Anna Wieśniak-Wiśniewska, Marcin Czerwiński
- Porozumienie inwestycyjne (Interpretacja 590) jako zachęta fiskalna dla strategicznych inwestorów, Przemysław Szymczyk, Hubert Godusławski, Mariusz Głodek

ORZECZNICTWO

- Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów usług pośrednictwa
- Zwolnienie z VAT usług pomocniczych do usług finansowych
- Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT
- Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej w kontekście pomocy publicznej. Głosa, Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski

PRAKTYKA

- Ulga prowrzostowa, Tomasz Kośmider

Nr indeksu 356203

ISSN 1251-1855



cena: 139 zł, w tym 8% VAT
rocznik 29

RADA PROGRAMOWA

- Dr hab. Adam Bartosiewicz
- Prof. Bogumił Brzeziński
- Prof. Teresa Dębowska-Romanowska
- Prof. Henryk Dzwonkowski

- Prof. Marcin Jamróży
- Prof. Wojciech Łączkowski
- Prof. Jerzy Matecki
- Dr Janusz Marciniuk
- R. Pr. Dariusz Trzaska



Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej w kontekście pomocy publicznej

Głosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 9.8.2022 r., I SA/Gd 470/22 (orzeczenie nieprawomocne)

prof. dr hab. *Bogumił Brzeziński*, dr h.c.*; dr hab. *Krzysztof Lasiński-Sulecki*, prof. UMK**; dr hab. *Wojciech Morawski*, prof. UMK***

Strona zasadnie zarzuca, że zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej nie ma charakteru selektywnego oraz nie grozi zakłóceniem konkurencyjności i nie wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi UE. Zwolnienie ustawowe dotyczy podmiotów znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Brak podstaw do uznania, co trafnie wskazuje strona skarżąca, że przedsiębiorcy branży cementowej wykorzystujący transport kolejowy oraz przedsiębiorcy branży cementowej wykorzystujący transport drogowy są w podobnej sytuacji faktycznej.

Różnice związane z dostępem do różnych form transportu istotnie odróżniają wskazane przedsiębiorstwa i mogą wpływać na konkurencyjność. Powyższe nie uzasadnia jednak twierdzenia, że przyczyną różnic konkurencyjności jest przyznanie zwolnienia od podatku na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: PodLokU), skoro zwolnienie jest adresowane do wszystkich podmiotów dysponujących infrastrukturą kolejową, jeżeli spełnione zostaną ustawowe warunki zwolnienia od podatku.

Wprowadzenie

Głosowany wyrok trzeba rozpatrywać na kilku płaszczyznach. Jedną, najbardziej oczywistą, dotyczy sposobu rozumienia przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹ w zakresie, w jakim dotyczą one opodatkowania budowli kolejowych. Druga nieco bardziej ogólna płaszczyzna wiąże się z problemem tzw. powszechności opodatkowania. To chyba najciekawszy problem w tej sprawie, niestety niezauważony przez orzekający w niej sąd ani przez inne sądy, które prezentują odmienne poglądy niż Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w głosowanym wyroku. Godzi się od razu zastrzec, że problem ten nie był niezbędny do rozstrzygnięcia sprawy przez WSA w Gdańsku w głosowanym wyroku, ale gdy sąd dochodzi do wniosków innych niż w tym wyroku, to powinien go chociażby rozważyć. Trzeci poziom rozważań dotyczy kwestii bezpośredniego stosowania przepisów o pomocy publicznej oraz zderzenia poglądów polskich sądów z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej² i w ogóle z poczuciem bezpieczeństwa prawnego obywateli. Ten poziom był chyba najdokładniej analizowany zarówno w głosowanym wyroku, jak i wyrokach

zawierających poglądy odmienne. Pozornie jawi się to jako najciekawszy aspekt problemu, ale zdaniem autorów wcale nie jest kluczowy dla rozstrzygnięcia sprawy.

Na pierwszy rzut oka wyrok dotyczy sporu już historycznego, gdyż przepisy dotyczące zwolnienia infrastruktury kolejowej w podatku od nieruchomości zostały zmienione. Ale to tylko pozory, bo problem tego, co jest pomocą publiczną, nadal istnieje, a spór ten może być początkiem serii wstrząsów prawnych w zakresie podatków lokalnych, jeśli uwierzymy, że nieopodatkowanie czegokolwiek takim podatkiem stanowi pomoc publiczną. Dobrze, że WSA w Gdańsku w głosowanym wyroku nie stosuje takich uproszczeń.

Zwolnienie kolejowe – prawodawca zagubiony

Spór powstał na tle kolejnej wersji przepisów dotyczących zwolnienia z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej. Infrastruktura kolejowa była zwolniona z podatku od nieruchomości „od zawsze” i od tego momentu toczyły się spory o zakres tego zwolnienia. Prawodawca zmieniał przepisy w celu dalszego *doskonalenia polskiego systemu podatkowego*³, ale pracy dla doradców podatkowych nie brakowało, gdyż jedne problemy wciąż zastępowane były innymi.

* Autor jest profesorem, doktorem habilitowanym nauk prawnych, dr h.c. Uniwersytetu Łódzkiego.

** Autor jest doktorem habilitowanym nauk prawnych, profesorem w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika; dyrektorem Ośrodka Studiów Fiskalnych UMK; doradcą podatkowym.

*** Autor jest doktorem habilitowanym, profesorem Uniwersytetu Mikołaja Kopernika i kierownikiem Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK, radcą prawnym.

¹ Ustawa z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1452).

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

³ P. Felis, Wybrane współczesne społeczno-ekonomiczne uwarunkowania reformy systemu podatkowego, [w:] Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce (red. nauk.: H. Dzwonkowski, J. Kulicki), Warszawa 2016, s. 145.



Sprawy organizacyjne
**czwartek – niespodzianka turystyczna i uroczysta kolacja –
Restauracja Esencja**



MENU

Przystawka:

Tatar wegański

(wafle ryżowe, sok pomidorowy, cebula, smażone boczniki,
ogórek kiszony)

Zupa:

Krem marchewkowy (wegański)

Danie główne do wyboru:

Pieczone żeberka wieprzowe z bułeczkami Bao Bao

Filet z łososia podany na włoskim risotto

(bez dodatku mięsa i glutenu)

Włoskie risotto wegańskie z cydrem

(bez dodatku mięsa, glutenu, i laktozy)

Deser:

Beza wegańska

Restauracja Esencja

ul. Szpitalna 4, 87-100 Toruń

tel. 785 902 902

PORUSZANIE SIĘ PO TORUNIU

- Zachęcamy do poruszani się po Toruniu komunikacją zbiorową – bilety MZK otrzymacie Państwo przy rejestracji!
- Parkowanie na Starym Mieście to nie jest dobry pomysł... wymaga cierpliwości, dużo cierpliwości...
- Miasto jest obecnie „rozkopane”, zwłaszcza w centrum.
- Można przyjechać samochodem i zostawić go koło budynku Wydziału nawet do soboty (Wydział nie prowadzi parkingu, nie odpowiadamy oczywiście za samochody, ale plac jest zamknięty szlabanem)
- Jadąc na Wydział samochodem, w pobliżu budynku Wydziału Biologii zobaczycie Państwo zakaz skrętu w prawo. Wyjątek dotyczy osób posiadających zezwolenie UMK. Kanclerz UMK takie zezwolenie dla uczestników konferencji na piśmie udzielił. Można więc bez obaw dojechać pod sam Wydział.
- Przyjeżdżając do Torunia pociągiem trzeba wiedzieć, że stacja Toruń Główny jest za Wisłą, bliżej Starego Miasta jest stacja Toruń Miasto – ok. 10-15 minut pieszo.

DOJAZD KOMUNIKACJĄ MIEJSKĄ Z DWORCA GŁÓWNEGO NA WPiA UMK CZ. I

Z Dworca Głównego można dojechać na Wydział Prawa i Administracji UMK **bez przesiadek** autobusem nr 131 (start: Dworzec Główny – meta: Aula UMK) + 650 metrów pieszo na WPiA UMK.

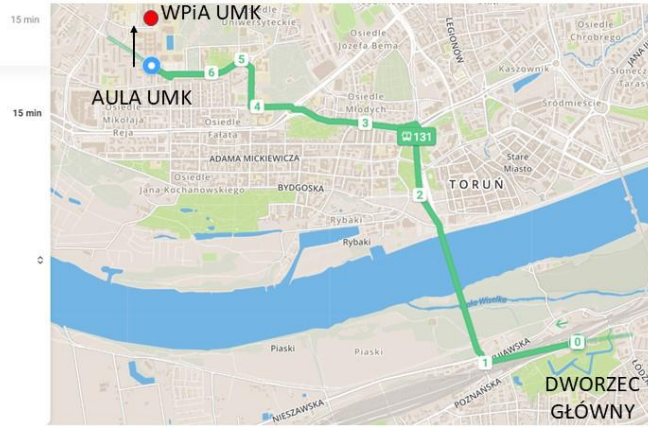
Odjazd o: **08:04** 131

08:04 15 min 08:19

08:04 Dworzec Główny 04
→ PORT DRZEWNY
Odjazdy co ok. 40 min

- 08:06 Plac Armii Krajowej 04
- 08:11 Plac Rapackiego 01
- 08:14 Kraszewskiego 02
- 08:16 Falata 02
- 08:17 Od Nowa 01
- 08:18 Akademiki 01
- 08:19 Aula UMK 01

08:19 Aula UMK 01



131 Kierunek: ROZGARTY - STARA SZKOŁA Wązry od: 01.04.2023

11 12 13 14 44 N93

Przystanek:

Dworzec Główny 04

min | przystanek

- SZUBIŃSKA 01
- Blika nr. 02
- Gniewowska nr. 02
- Stępowa nr. 02
- Kwisa 02
- Rolniczyli nr. 02
- Kłuczyli Cementar. 02
- Kłuczyli nr. 02
- Paderewskiego nr. 02
- Drzymaly 03
- Lemnia 02
- 03. Pułku Piechoty 02
- Biera 01
- Brązowa 01
- Andersa nr. 02
- Dąbrowskiego 02
- Stawki 02
- Szczałowa 02
- 0 Dworzec Główny 04
- 2 Plac Armii Krajowej 04
- 5 Plac Rapackiego 01
- 9 Kraszewskiego 02
- 11 Falata 02
- 12 Od Nowa 01
- 13 Akademiki 01
- 14 **Aula UMK 01**
- 15 Ciepłna 01
- 17 Łukasiewicza 01
- 18 Szosa Bydgoska nr. 03
- 19 Oczyszczalnia nr. 01
- 20 Centrum Handlowe-Zachód 01
- 22 Starotoruńska 01
- 22 Starotoruńska 03
- 25 Przysięk nr/2 01
- 27 Rozgarty nr/2 01
- 29 Rozgarty-Kwiatowa nr/2 01
- 31 ROZGARTY - STARA SZKOŁA 01

	Dni nauki szkolnej	Ferie	Sobota, Niedziela i Święta
05	04.34R	05.04.34R	05.23
06	04R.27R	06.04R.27R	06.03.43R
07	01R.28	07.01.28	07.23
08	04.44R.59z	08.04.44R.59z	08.03.43R
09	24	09.24	09.19.59
10	04.44	10.04.44	10.39
11	24R	11.24R	11.19.59
12	04.44	12.04.44	12.39R
13	19.49R	13.19.49R	13.19
14	19.49R	14.19.49R	14.02.39R
15	16.46R	15.16.46R	15.19.59
16	19.48R	16.19.48R	16.39R
17	19	17.19	17.19.59
18	13.43	18.13.43a	18.43a
19	23R	19.23aR	19.23aR
20	03.43	20.03a.43a	20.03ad.43a
21	23	21.23a	21.23a
22	03d.41R	22.03ad.41aR	22.03ad.41aR
23	06z	23.06z	23.06z

W dzień roboczy przypadający między dniami wolnymi (np. planek po Bożym Ciele i 2.05) obowiązuje sobotni rozkład jazdy.

Kierując z przystanku między strefami obowiązuje biletu czasowe

Legenda:

a- nie kursuje 24.12

d- nie kursuje 31.12

R- kurs wykonywany do Przysięka i Rozgarty

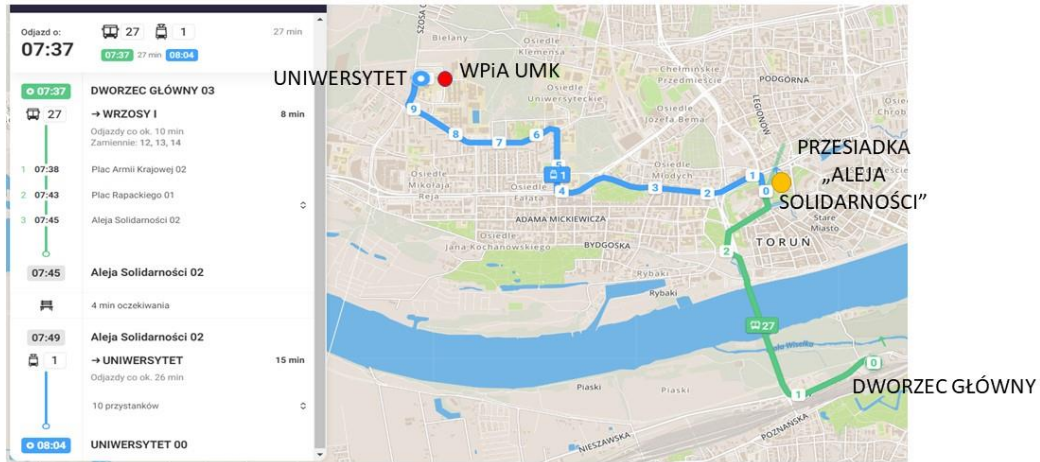
z- jazdę do zajezdni od przystanku Plac Rapackiego

Torun-Dworzec Główny 04 - Szubińska - Rozwielka - Nowocenna - Drzymaly - 03. Pułku Piechoty - Hubka - Książkiewicz - Andersa - Kłódka - Rogoszka - Plac Armii Krajowej - Rybaki - Jana Pawła II - Kraszewskiego - Falata - Gogolina - Szosa Ciepłna - Szosa Bydgoska - Przysięk - Rozgarty - ROZGARTY - STARA SZKOŁA

ROZKŁAD JAZDY AUTOBUSU NR 131

DOJAZD KOMUNIKACJĄ MIEJSKĄ Z DWORCA GŁÓWNEGO NA WPiA UMK CZ. II

Z Dworca Głównego można dojechać na Wydział Prawa i Administracji UMK również z przesiadką, tj. autobusem (zamiennie) nr 27/ nr 12/ nr 13/ nr 14 (start: Dworzec Główny – przesiadka: przystanek Aleja Solidarności) z przesiadką na tramwaj nr 1 (wsiadamy: Aleja Solidarności – meta: Uniwersytet).



ROZKŁAD JAZDY AUTOBUSU NR 27

27 Kierunek: OSIEDLE LEŚNE-POLANA Ważny od: 01.04.2023

Przystanek:
DWORZEC GŁÓWNY 03

min przystanek	Poniedziałek - Piątek	Sobota, Niedziela i Święta
0 DWORZEC GŁÓWNY 03	05 01. 21. 41	05 21
1 Plac Armii Krajowej 02	06 01. 21. 38. 58	06 06W. 51
4 Plac Rapackiego 01	07 17. 37W. 57W	07 36
6 Aleja Solidarności 02	08 18. 38W. 56	08 21W
9 Legionów 03	09 26W. 56	09 06. 51W
11 Dekerta 02	10 26. 56	10 36
12 Leliewela 02	11 26. 56W	11 21W
14 Popieła 01	12 26. 56	12 06. 51
16 Wybickiego 02	13 26. 56W	13 36W
18 Zwirki i Wigury 02	14 18. 38. 58	14 21
19 Bartkiewiczówny 01	15 18. 38. 58	15 06W. 51
20 Dworzec Północny nż. 01	16 18. 38W. 58	16 36
21 św. Antoniego 01	17 26. 56	17 21W
23 Lisia 03	18 26W. 56a	18 06. 51a
24 Chabrowa 02	19 36a	19 36a
25 Lniana 03	20 21aW	20 21aW
26 Stoneczna nż. 01	21 06a. 51aW	21 06a. 51aW
28 Czeremchowa nż. 01	22 36ad	22 36aW
29 Brzoskwinowa nż. 01	23 07aW	23 07aW
30 WRZOSY I 01		
32 OSIEDLE LEŚNE-POLANA 00		

W dzień roboczy przypadający między dniami wolnymi (np. piątek po Bożym Ciele i 2.05) obowiązuje sobotni rozkład jazdy.

Legenda:
a- nie kursuje 24.12
d- nie kursuje 31.12
W- kurs skrócony do pętli Wrzosey I

Trasa: DWORZEC GŁÓWNY 03 - Kujawska - Aleja Jana Pawła II - Aleja Solidarności - Legionów - Trasa Średnicowa - Szosa Chełmińska - Kwiatowa - Chabrowa - Stoneczna - Ugory - Zbożowa - Szosa Chełmińska - OSIEDLE LEŚNE-POLANA

ROZKŁAD JAZDY AUTOBUSU NR 12

12 Kierunek: WRZOSY | Ważny od: 01.04.2023

11 13 14 44 131 N93

Przystanek:
Dworzec Główny 04

min przystanek	Poniedziałek - Piątek	Sobota, Niedziela i Święta
RUDAK 02	04 51	
Grybowa nż. 02	05 10.37	05 04.41
Podgórska 02	06 07.35	06 26
Łódzka 02	07 02.29	07 11.56
0 Dworzec Główny 04	08 05.41	08 41
2 Plac Armii Krajowej 04	09 26	09 26
5 Plac Rapackiego 01	10 11.56	10 11.56
7 Aleja Solidarności 02	11 41	11 41
9 Odrodzenia 06	12 26.57	12 26
11 Warmięczyka 04	13 27.57	13 11.56
13 Kościuski 02	14 27.57	14 41
15 Szczyńskiego 02	15 27.57	15 26
16 Kozacka 02	16 27.56	16 11.56
18 Wielki Rów 02	17 41	17 41
20 Polna 02	18 26	18 26
21 Rolnicza 02	19 11.56a	19 11.56a
22 Traktorowa 01	20 41a	20 41a
24 Winiowieckiego 01	21 25a.59a	21 25a.59a
25 Ugory 01	22 44ad	22 44ad
27 Lisia 01		
28 Zagonowa 01		
29 WRZOSY I 01		
29 WRZOSY I 00		

W dzień roboczy przypadający między dniami wolnymi (np. piątek po Bożym Ciele i 2.05) obowiązuje sobotni rozkład jazdy.

Legenda:
a- nie kursuje 24.12
d- nie kursuje 31.12

Trasa: Dworzec Główny 04 - Podgórska - Plac Armii Krajowej - Aleja Jana Pawła II - Aleja Solidarności - Odrodzenia - Warmięczyka - Grudziązka - Polna - Traktorowa - Ugory - Kwiszowa - Sosna Chelmińska - WRZOSY I

ROZKŁAD JAZDY AUTOBUSU NR 13

13 Kierunek: Plac Św. Katarzyny | Ważny od: 01.04.2023

11 12 14 44 131 N93

Przystanek:
Dworzec Główny 04

min przystanek	Poniedziałek - Piątek	Sobota, Niedziela i Święta
GLNIECKA 02	05 08.58	05 07.57
DZIAŁKI RUDAK 02	06 18	06 17
Kmłnica nż. 02	07 08.58	07 07.57
Skrzetuskiego nż. 02	08 48	08 48
Sokoła nż. 02	09 37	09 37
Rudačka 02	10 38	10 38
Podgórska 02	11 31	11 31
Łódzka 02	12 24	12 24
0 Dworzec Główny 04	13 15	13 15
2 Plac Armii Krajowej 04	14 18	14 18
5 Plac Rapackiego 01	15 16	15 16
7 Aleja Solidarności 02	16 11	16 11
10 Plac Św. Katarzyny 01	17 08	17 08
	18 00.49	18 00.49
	19 39a	19 38a
	20 39a	20 38a
	21 33ad	21 32ad
	22 18ad.58adz	22 17ad.57adz

W dzień roboczy przypadający między dniami wolnymi (np. piątek po Bożym Ciele i 2.05) obowiązuje sobotni rozkład jazdy.

Legenda:
a- nie kursuje 24.12
d- nie kursuje 31.12
z- zjazd do zajezdni

Trasa: Dworzec Główny 04 - Rudačka - Podgórska - Plac Armii Krajowej - Aleja Jana Pawła II - Aleja Solidarności - Szunama - Plac Św. Katarzyny

ROZKŁAD JAZDY AUTOBUSU NR 14

14 Kierunek: CMENTARZ CENTRALNY Ważny od: 01.04.2023

11 12 13 44 131 N93

Przystanek:
Dworzec Główny 04

min przystanek	Poniedziałek - Piątek	Sobota, Niedziela i Święta
05 Okólna 01	05 01KM, 27KM, 58M	05 19KM
2 Brzowa 02	06 26KM, 53M	06 04KM, 52M
5 Książkiewicza 02	07 19M, 47z	07 34M
7 Plebiscytowa 02	08 19	08 19
9 Strzałowa 02	09 04, 49	09 04, 49
0 Dworzec Główny 04	10 34	10 34
2 Plac Armii Krajowej 04	11 19	11 19
5 Plac Rapackiego 01	12 04, 44	12 04, 49
7 Aleja Solidarności 02	13 14K, 44	13 34
9 Odrodzenia 06	14 14, 44	14 19
11 Warmińczyka 04	15 17, 44	15 04, 49
13 Kosiłuski 02	16 14, 44	16 34
15 Szczyńskiego 02	17 19	17 19
16 Kozacka 02	18 04, 49M	18 04, 49M
18 Wielki Rów 02	19 34M	19 34M
20 Polna 01	20 19aM, 59aM	20 19aM, 59aM
21 Białobrogi 01	21 29aKM	21 29aKM
23 Dębowa Góra 01	22 29aM	22 29aM
24 Kanałowa 03	23 00a	23 00a
25 Kociewska 01		
26 Fort IV rz. 01		
27 Mazowiecka 01		
29 Cmentarz Centr. II Brama nr. 01		
30 CMENTARZ CENTRALNY 01		

W dzień roboczy przypadający między dniami wolnymi (np. piątek po Bożym Ciele i 2.05) obowiązuje sobotni rozkład jazdy.

Legenda:
a- nie kursuje 24.12
d- nie kursuje 31.12
K- kurs wykonywany przez przystanek Kociewska
M- kurs skrócony do pętli Mazowiecka
z- jazd do zajęcia ul. Polna, Legionów.

Trasa: Dworzec Główny 04 - Okólna - Książkiewicza - Hallera - Łódzka - Podgórska - Plac Armii Krajowej - Aleja Jana Pawła II - Aleja Solidarności - Odrodzenia - Warmińczyka - Gruszyńska - Polna - Kociewska - Meczna - Mazowiecka - Cebra - CMENTARZ CENTRALNY

ROZKŁAD JAZDY TRAMWAJU NR 1

1 Kierunek: UNIWERSYTET Ważny od: 01.04.2023

10 12 12 13 14 20 27 30 32 38 111 112 115 N90
N91 N93 N94

Przystanek:
Aleja Solidarności 02

min przystanek	Dni nauki szkolnej	Ferie	Sobota, Niedziela i Święta
04 OLIWISKA 02	04 45	04 45	
6 Kozymierów Kozic 02	05 15, 45	05 15, 45	05 23
8 Ligi Polskiej 02	06 15, 45	06 15, 45	06 08, 53
10 Wyszyńskiego 02	07 15, 27, 37 ⁿ , 49	07 15, 31 ⁿ , 49	07 38
12 Śląskiego 01	08 15, 45	08 15, 45	08 23 ⁿ
14 Prejsa 01	09 15, 45	09 15, 45	09 08 ⁿ , 45 ⁿ
16 Jamonta 04	10 15, 45	10 15, 45	10 15, 45 ⁿ
18 Przy Skarpie 02	11 15, 45	11 15, 45	11 15 ⁿ , 45
20 Rydygiera 02	12 15, 45	12 15, 45	12 15 ⁿ , 45 ⁿ
22 Plac Daszyńskiego 02	13 15, 33 ⁿ , 53	13 15, 33 ⁿ , 53	13 15, 45 ⁿ
24 Targowa 04	14 13, 33, 53	14 13, 33, 53	14 15 ⁿ , 45
26 Gołębia 02	15 13 ⁿ , 33, 53	15 13 ⁿ , 33, 53	15 15 ⁿ , 45 ⁿ
28 Dworzec Miasto 02	16 13, 33, 53	16 13, 33, 53	16 15, 45 ⁿ
30 Plac Św. Katarzyny 02	17 15, 45	17 15, 45	17 15 ⁿ , 45
32 Wąły gen. Sikorskiego 02	18 15, 50	18 15, 50a	18 15 ⁿ , 45 ⁿ a
34	19 13, 45	19 13a, 45a	19 15a, 45 ⁿ a
36	20 23	20 23a	20 23 ⁿ a
38	21 08, 53 ⁿ	21 08a, 53 ⁿ a	21 08a, 53 ⁿ a
40	22 38	22 38a	22 38a

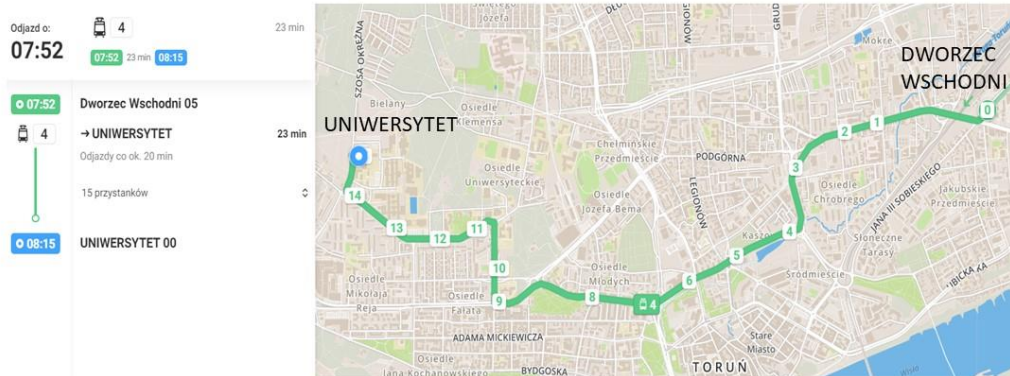
W dzień roboczy przypadający między dniami wolnymi (np. piątek po Bożym Ciele i 2.05) obowiązuje sobotni rozkład jazdy.

Legenda:
ⁿ- jazd wykopodpogowoy
a- nie kursuje 24.12.

Trasa: Aleja Solidarności 02 - Konstytucji 3 Maja - Śląskiego - Szosa Lubicka - Lubicka - Traugutta - Warszawa - Wąły gen. Sikorskiego - Aleja Solidarności - Odrodzenia - Kraszewskiego - Broniewskiego - Sienkiewicza - Gagarina - Szosa Okrężna - UNIWERSYTET

DOJAZD KOMUNIKACJĄ MIEJSKĄ Z DWORCA WSCHODNIEGO NA WPiA UMK CZ. I

Z Dworca Wschodniego można dojechać na Wydział Prawa i Administracji UMK **tramwajem nr 4** (start: Dworzec Wschodni – meta: Uniwersytet).



ROZKŁAD JAZDY TRAMWAJU NR 4

4 Kierunek: **UNIWERSYTET** Ważny od: 01.04.2023

2

Przystanek:
Dworzec Wschodni 05

min przystanek	Poniedziałek - Piątek	Sobota - Niedziela
ELANA B 02	05 20 [^] . 50	05 29
Elana A 02	06 20. 50 [^]	06 14. 59
Przychodnia 02	07 12. 32. 52	07 44
Tofama 02	08 12 [^] . 32. 50	08 29
Wschodnia 02	09 20. 50 [^]	09 14. 50
0 Dworzec Wschodni 05	10 20. 50	10 20. 50
2 Szpital Miejski 02	11 20 [^] . 50	11 20. 50
4 Świętopełka 04	12 16. 50 [^]	12 20. 50
6 Warneńczyka 01	13 12. 32. 52	13 20. 50
7 Przy Kaszowniku 01	14 12 [^] . 32. 52	14 20. 50
8 Uniwersytecka 01	15 12. 32 [^] . 52	15 20. 50
10 Odrodzenia 02	16 12. 32. 52 [^]	16 20. 50
12 Osiedle Młodych 02	17 20. 50	17 20. 50
14 Kraszewskiego 04	18 20 [^] . 50	18 20. 50
16 Sienkiewicza 02	19 20. 50 [^]	19 20. 50
18 Falata 03	20 34	20 34
19 Od Nowa 03	21 19	21 19
20 Akademiki 03	22 09. 44	22 09. 44
21 Aula UMK 03		
22 Okrężna 04		
23 UNIWERSYTET 00		

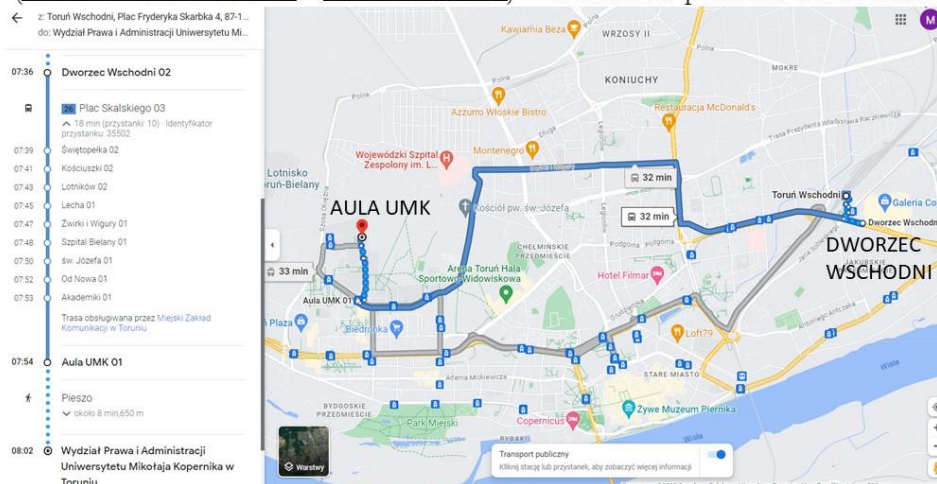
W dzień roboczy przypadający między dniami wolnymi (np. piątek po Bożym Ciele i 2.05) obowiązuje sobotni rozkład jazdy.

Legenda:
^ - pojazd wysokopodłogowy

Trasa: Dworzec Wschodni 05 - Skłodowskiej-Curie - Kościuszki - Warneńczyka - Przy Kaszowniku - Odrodzenia - Kraszewskiego - Broniewskiego - Sienkiewicza - Gagarina - Szosa Okrężna - UNIWERSYTET

DOJAZD KOMUNIKACJĄ MIEJSKĄ Z DWORCA WSCHODNIEGO NA WPiA UMK CZ. II

Z Dworca Wschodniego można dojechać na Wydział Prawa i Administracji UMK autobusem nr 26 (start: Dworzec Wschodni – meta: Aula UMK) + 650 metrów pieszo na WPiA UMK.



ROZKŁAD JAZDY AUTOBUSU NR 26

26 Kierunek: PLAC SKALSKIEGO Ważny od: 01.04.2023

15 19 29 31 113

Przystanek:
Dworzec Wschodni 02

min przystanek	Dni nauki szkolnej	Ferie	Sobota, Niedziela i Święta
05 RUBINKOWO II 03	01, 26, 51	01, 26, 51	10, 55
06 Przybytków 02			
07 Manhattan 02	16, 41	16, 41	40
08 Rubinkowo Centrum 02	05, 24, 36, 41, 58	05, 22, 41	25
09 Mocarńskiego 01	05, 34	12, 35, 56	11, 56
10 Rydygiera 04	04, 34	34	09, 41
11 Leszczyńskiego 08	04, 34	04, 34	10, 26
12 Galeria Copernicus 02	04, 34	04, 34	11, 11, 56
13 Dworzec Wschodni 02	04, 34, 56	04, 34	12, 41
14 Świętopełka 02	16, 36, 56	04, 34	13, 26
15 Kościuszki 02	16, 36, 56	04, 34	14, 09, 56
16 Lotników 02	17, 37, 57	04, 35	15, 41
17 Lecha 01	17, 37	05, 35	16, 26
18 Żwirki i Wigury 01	12, 45z, 57	12, 57	17, 11, 56
19 Szpital Bielany 01	42	42	18, 41
20 św. Józefa 01	27	27a	19, 25a
21 Od Nowa 01	11, 56	11a, 56a	20, 10a, 55a
22 Akademiki 01	40	40a	21, 40a
23 Aula UMK 01	25, 55z	25a, 55az	22, 25a, 55az
24 Okrężna 01			
25 Łukasiewicza 01			
26 PLAC SKALSKIEGO 03			

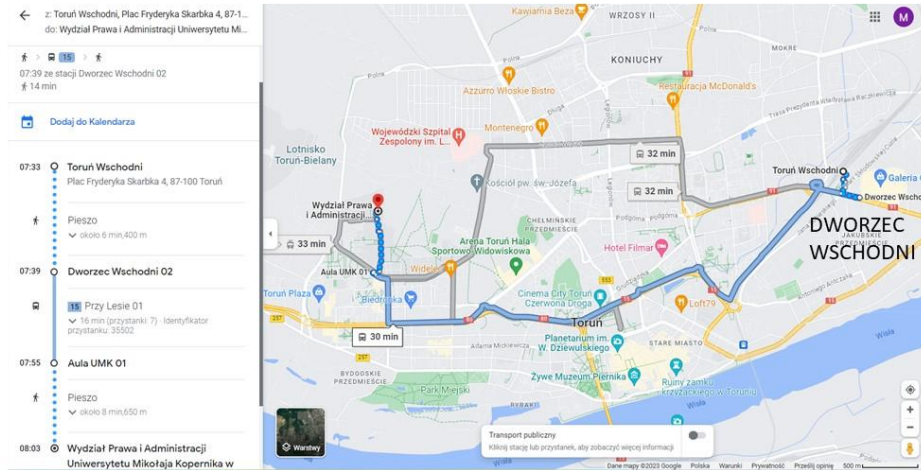
W dzień roboczy przypadający między dniami wolnymi (np. piątek po Bożym Ciele i 2.05) obowiązuje sobotni rozkład jazdy.

Legenda:
a- nie kursuje 24.12
z- zjazd do zajeźdni od przystanku Lotników

Trasa: Dworzec Wschodni 02 - Dzieńwickiego - Łyskowski - Rydygiera - Sosna Lubicka - Żółkiewskiego - Kościuszki - Grudzięda - Żwirki i Wigury - św. Józefa - Gagarina - Sosna Okrężna - PLAC SKALSKIEGO

DOJAZD KOMUNIKACJĄ MIEJSKĄ Z DWORCA WSCHODNIEGO NA WPiA UMK CZ. III

Z Dworca Wschodniego można dojechać na Wydział Prawa i Administracji UMK także **autobusem nr 15** (start: Dworzec Wschodni – meta: Aula UMK) + 650 metrów pieszo na WPiA UMK.



ROZKŁAD JAZDY AUTOBUSU NR 15

15 Kierunek: PRZY LESIE Wazny od: 01.04.2023

Przystanek: **Dworzec Wschodni 02**

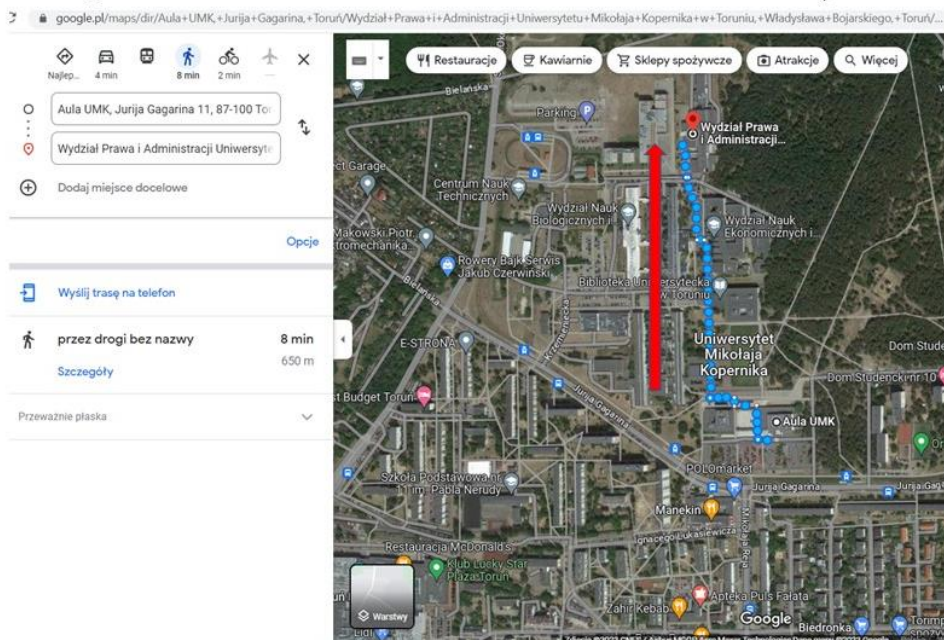
min przystanek	Poniedziałek - Piątek	Sobota, Niedziela i Święta
RUBINKOWO II 03	04 52	04 51
Przybyłów 02	05 19, 49	05 33
Manhattan 02	06 19, 49	06 18
Rubinkowo Centrum 02	07 10, 28, 39, 52	07 03, 48
Mocarskiego 01	08 20, 49	08 34
Rydygiera 04	09 19, 49	09 19
Laszczyńska 1	10 19, 49	10 04, 49
Plac Dączyńskiego 08	11 19, 49	11 34
Galeria Copernicus 02	12 19, 49	12 19
0 Dworzec Wschodni 02	13 19, 49	13 04, 49
3 Garbary Mostek 01	14 19, 49	14 34
5 Przy Kaszowniku 04	15 20, 50	15 19
8 Odrożenia 03	16 20, 50	16 04, 49
10 Kraszewskiego 02	17 20, 50	17 34
12 Sienkiewicza 05	18 20, 50	18 19
14 Reja 01	19 20, 49a	19 03a, 48a
16 Aula UMK 01	20 34a	20 33a
17 Okrężna 01	21 18a	21 18a
19 Lotnisko nż. 01	22 03a, 40ad	22 03a, 40ad
20 Bluszczoła nż. 01		
21 Orzechowa nż. 01		
23 PRZY LESIE 01		

W dzień roboczy przypadający między dniami wolnymi (np. piątek po Bożym Ciele i 2.05) obowiązuje sobotni rozkład jazdy.

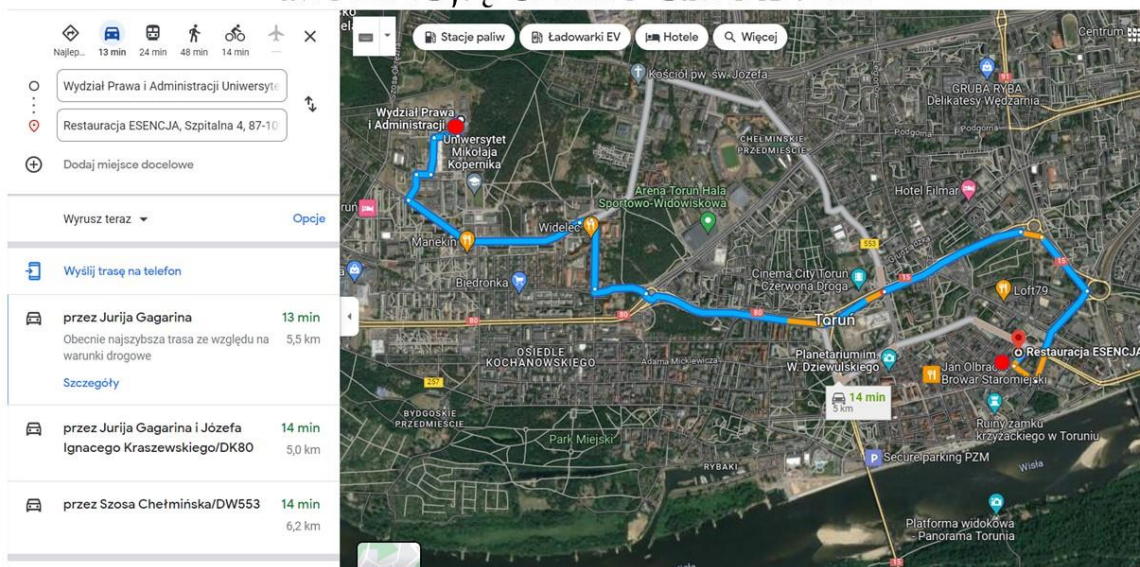
Legenda:
a- nie kursuje 24.12
d- nie kursuje 31.12

Trasa: Dworzec Wschodni 02 - Działewskiego - Łyskowski - Rydygiera - Sosza Lubicka - Żółkiewskiego - Chrobrego - Przy Kaszowniku - Ciemna Droga - Kraszewskiego - Broniewskiego - Reja - Gagarina - Sosza Okrężna - Sosza Okrężna - Polna - PRZY LESIE

Droga z przystanku „Aula UMK” na Wydział Prawa i Administracji UMK



PRZEJAZD Z WPIA UMK NA STARÓWKĘ/ KOLACJĘ SAMOCHODEM

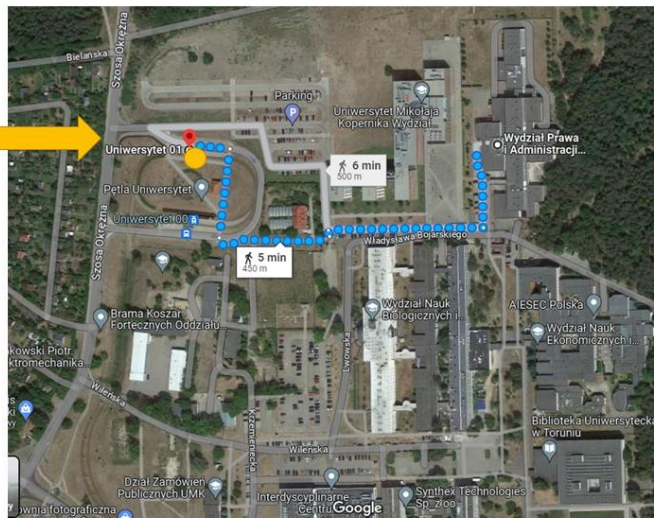


PRZEJAZD Z WPiA UMK NA STARÓWKĘ/ KOLACJĘ KOMUNIKACJĄ MIEJSKĄ

START:
przystanek „UNIwersYTET”



W kierunku starówki oraz restauracji Esencja można udać się z przystanku „Uniwersytet” przy pomocy tramwaju nr 1.



ROZKŁAD JAZDY TRAMWAJU NR 1 – PRZYSTANEK „UNIwersYTET” W KIERUNKU OLIMPIJSKIEJ – WYSIADKA PRZYSTANEK „PLAC ŚW. KATARZYNY”

1 Kierunek: OLIMPIJSKA Ważny od: 01.04.2023

4 7 N90

Przystanek:

UNIwersYTET 01

min przystanek	Dni nauki szkolnej	Ferie	Sobota, Niedziela i Święta
0 UNIwersYTET 01			
1 Okrężna 03			
2 Aula UMK 04	04 48	04 48	05 09.54
3 Akademiki 04	06 18.48	06 18.48	06 39
4 Od Nowa 04	07 15.36.46, 56^	07 16.36.56^	07 24
5 Falata 04	08 18.48	08 18.48	08 09^, 48^
6 Sienkiewicza 01	09 18.48	09 18.48	09 18.48^
8 Kraszewskiego 03	10 18.48	10 18.48	10 18^, 48
10 Osiedle Młodych 03	11 18.48	11 18.48	11 18^, 48^
12 Odrodzenia 01	12 18.48	12 18.48	12 18.48^
14 Aleja Solidarności 01	13 15.35.55^	13 15.35.55^	13 18^, 48
15 Plac Św. Katarzyny 01	14 15.35.55	14 15.35.55	14 18^, 48^
17 Dworzec Miasto 01	15 15.35^, 55	15 15.35^, 55	15 18.48^
19 Gołębia 01	16 15.35.48	16 15.35.48	16 18^, 48
20 Targowa 03	17 18.48	17 18.48	17 18^, 48^
22 Plac Daszyńskiego 01	18 18.48	18 18a.48a	18 18a.48^a
23 Rydygiera 03	19 26	19 26a	19 26^a
24 Przy Skarpie 01	20 11.56	20 11a.56a	20 11a.56^a
26 Jamontta 03	21 41	21 41a	21 41a
28 Śląskiego 03	22 26^	22 26^a	22 26^a
29 Wyszyńskiego 01			
30 Ligi Polskiej 01			
31 Koszmyńskich 01			
33 OLIMPIJSKA 02			

W dzień roboczy przypadający między dniami wolnymi (np. piątek po Bożym Ciele i 2.05) obowiązuje sobotni rozkład jazdy.

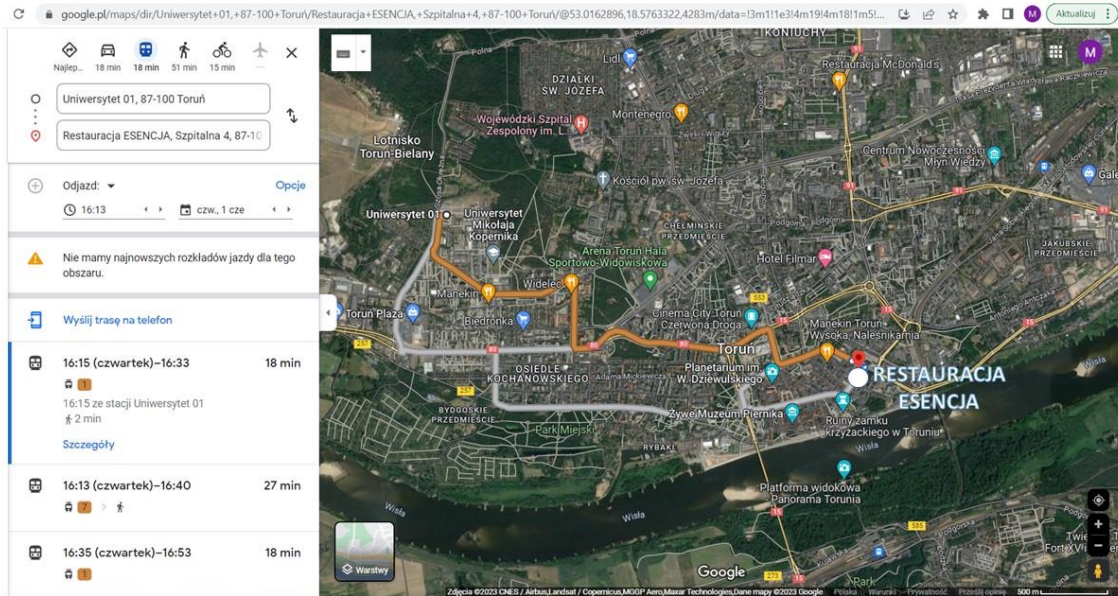
Legenda:

^ - pojazd wysokopodłogowy

a - nie kursuje 24.12

Trasa: UNIwersYTET 01 - Szosa Okrężna - Gagarina - Sienkiewicza - Bema - Kraszewskiego - Czerwona Droga - Aleja Solidarności - Szunarna - Warszawska - Lubicka - Szosa Lubicka - Konstytucji 3 Maja - OLIMPIJSKA

TRASA TRAMWAJU NR 1



TRASA Z PRZYSTANKU KOMUNIKACJI MIEJSKIEJ „PLAC ŚW. KATARZYNY” DO RESTAURACJI ESENCJA

