

Czy wyrobiska górnicze są objęte podatkiem od nieruchomości

ORZECZNICTWO | Kopalnie wciąż nie wiedzą, w jakiej wysokości powinny odprowadzać daninę dla gminy. Spór trwa już kilkanaście lat i jego końca nie widać

**ALEKSANDER JAROSZ
MICHAŁ BOGACZ**

Istotą problemu jest kwalifikacja majątku znajdującego się pod ziemią, a ściślej odpowiedź na pytanie, czy budowlą jest całe wyrobisko, wyłącznie znajdujące się w nim obiekty czy może w ogóle nie istnieje obowiązek odprowadzania podatku od składników podziemnego majątku kopalni.

Spór dotyczy ogromnych kwot. Wysokość podatku od nieruchomości zależy bowiem od wartości budowli. Z jednej strony obowiązek opodatkowania wyrobisk byłby dla wielu kopalń poważnym ciosem, z drugiej – te pieniądze to dla wielu gmin być albo nie być.

Co wynika z przepisów

Podstawowym pojęciem z perspektywy omawianego tematu jest wyrobisko górnicze. Zostało ono zdefiniowane w art. 6 pkt 10 Prawa geologicznego i górniczego (dalej pgg) jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstała w wyniku robót górniczych. Aby tak rozumiane wyrobisko mogło zostać uznane za podlegającą opodatkowaniu budowlę, musiałoby być – co do zasady – obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. Tak wynika z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej uop).

Reguły stosowania prawa budowlanego do obiektów górniczych zostały sformułowane w specyficzny sposób. W stosunku do wyrobisk górniczych nie znajdują zastosowania przepisy prawa budowlanego (zgodnie z art. 2 tej ustawy). Na zasadzie wyjątku przepisy prawa budowlanego dotyczyć mogą tylko tych obiektów budowlanych zakładu górniczego, które są zlokalizowane na powierzchni ziemi (art. 57 ust. 1 oraz art. 58 pgg).

Co więcej, zgodnie z art. 6 pkt 7 pgg, obiekty budowlane są wyłącznie jednym z elementów zakładu górniczego, w skład którego wchodzi ponadto wyrobiska górnicze oraz obiekty i urządzenia przerobcze. Konstrukcja przepisu wyraźnie wskazuje zatem, że pojęcie obiektu budowlanego jest na gruncie pgg dość mocno zawężone i nie obejmuje ani wyrobisk, ani związanych z nimi pod względem technologicznym urządzeń.

Stan ten znajduje w pewnym sensie potwierdzenie w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego. Definiuje on pojęcie budowli (jako obiektu budowlanego innego niż budynek oraz obiektu małej architektury) i wymienia przykłady obiektów uważanych za budowle, wśród których próżno szukać

zarówno wyrobisk, jak i jakiegokolwiek innego obiektu charakterystycznego dla branży górniczej.

Ponad dziesięć lat konfliktu

Spór dotyczący opodatkowania wyrobisk górniczych rozpoczął się pod koniec lat 90. ubiegłego wieku. Początkowo, w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2002 – gdy opodatkowaniu podlegały nieruchomości obiekty budowlane niezłączone trwale z gruntem – wygrali podatnicy. Na korzyść kopalń wątpliwość rozwił NSA, który w uchwale siedmiu sędziów z 2 lipca 2007 (FPS 2/04) wyraźnie orzekł, że podziemne wyrobiska górnicze nie są opodatkowane. Stanowisko to potwierdził Sąd Najwyższy w uchwale z 12 marca 2002 (III ZP 34/04).

Od początku 2003 r. weszła jednak w życie nowelizacja uop, modyfikująca zakres opodatkowania i wprowadzająca odesłanie do prawa budowlanego. Zmiana stanu prawnego zapoczątkowała nowy etap sporu, nierozstrzygnięty ostatecznie do dziś.

Od całości czy od budowli podziemnych

Wkrótce po pojawieniu się pierwszych postępowań zaczęła się kształtować niekorzystna dla podatników linia orzecznictwa sądów administracyjnych. WSA we Wrocławiu w wyroku z 9 listopada 2004 (I SA/Wr 3364/03) stwierdził m.in., że na potrzeby opodatkowania wyrobisko górnicze powinno być traktowane jako niejednorodna budowla składająca się z poszczególnych obiektów (urządzeń) funkcjonalnie ze sobą powiązanych, tj. szybów, sztolni, linii energetycznych itp. Sąd podkreślił, że obiekty te są częścią składową wyrobiska górniczego, służącego prowadzeniu działalności gospodarczej. Powinny więc być opodatkowane. W ocenie WSA dla opodatkowania bez znaczenia pozostaje natomiast umiejscowienie obiektów (pod ziemią czy na jej powierzchni). Ani upeł, ani prawo budowlane nie uzależnia bowiem obciążenia podatkiem od usytuowania budowli.

Podobnie radykalnie wypowiedział się WSA we Wrocławiu w wyrokach z 25 kwietnia 2007 (I SA/Wr 1881/06) i z 16 maja 2007 (I SA/Wr 1596/06). Uznał, że wyrobisko górnicze jako zespół poszczególnych budowli i urządzeń jest kompleksowym obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego, budowlą, która jest obciążona podatkiem od nieruchomości.

To niekorzystne stanowisko zostało następnie złagodzone. Orzecznictwo skłoniło się bowiem ku opodatkowaniu wyłącznie poszczególnych budowli znajdujących się pod ziemią. W wyroku z 3 lutego 2006 (II FSK 656/05) NSA orzekł, że budowle znajdujące się w podziemnym wyrobisku górniczym (rurociągi wentylacyjne i odwadniające, przepompownie, przenośniki, stacje przeladunkowe, torowiska, linie telefoniczne i elektroenergetyczne ze stacjami transformatorowymi) powinny być opodatkowane. Zdaniem sądu nowelizacja uop, która weszła w życie 1 stycznia 2003, rozszerzyła obowiązek opodatkowania na budowle i urządzenia budowlane związane z obiektem budowlanym, również te usytuowane w podziemnym wyrobisku górniczym, które tworzą system techniczno-produkcyjny, umożliwiający wydobywanie kopalini. Dodatkowo NSA podkreślił, że nie można różnicować podatników – w tym wypadku zakładów górniczych – w zależności od tego, czy eksploatują węgiel kamienny lub rudę miedzi (budowle pod ziemią) czy też siarkę lub węgiel brunatny (i tym samym posiadają budowle na powierzchni ziemi).

W podobnym tonie NSA wypowiedział się także w wyrokach z 15 stycznia 2010 (II FSK 1114/09) i z 13 sierpnia 2010 (II FSK 342/09). Jego zdaniem dla przyjęcia, że obiekty znajdujące się w wyrobisku górniczym są przedmiotem opodatkowania, muszą one być budowlą w rozumieniu uop. Równocześnie sąd odciął się od korzystnych orzeczeń wydanych na gruncie starego stanu prawnego, stwierdzając, że nie mają one znaczenia dla oceny kwestii opodatkowania wyrobisk po nowelizacji.

Podatek od kosztów wiercenia

Mimo że można się pokusić o wskazanie pewnych tendencji w orzecznictwie, należy stwierdzić, że stanowisko sądów dotyczące tego problemu nie jest jednolite. W wyroku z 20 września 2007 (II FSK 1016/06) NSA orzekł, że ani wyrobiska górnicze (w formie odwiertów), ani znajdujące się w nich urządzenia nie są opodatkowane. Orzeczenie zapadło w stanie prawnym sprzed 2003 r., jednak zawarta w nim argumentacja zdecydowanie zasługuje na uwagę.

W uzasadnieniu sąd powołał argument, że rozdzielanie odwiertu (jako swojego rodzaju „dziury w ziemi”) i urządzeń wchodzących w jego skład jest niedopuszczalne. Tworzą one bowiem nierozdzielalną całość techniczno-użytkową. U podstaw rozstrzygnięcia stał również fakt,

*SPRAWA W TRYBUNALE

Czy przepisy są zgodne z konstytucją

Kwestia opodatkowania wyrobisk górniczych trafiła także do Trybunału Konstytucyjnego. Podatnik po niekorzystnych orzeczeniach sądów administracyjnych odywu instancji wniosł do Trybunału skargę, zarzucając niekonstytucyjność zawartych w upeł przepisów regulujących przedmiot opodatkowania. Trybunał umorzył jednak postępowanie (postanowienie z 8 kwietnia 2008, SK 80/06) ze względu na istnienie przeszkód formalnych. Stwierdził, że podmioty realizujące funkcje władzy publicznej nie mogą składać skarg konstytucyjnych (w momencie orzekania Skarb Państwa posiadał ponad 41 proc. akcji skarżącego). Sprawa opodatkowania wyrobisk górniczych ponownie znalazła się w Trybunale po tym, jak w czerwcu 2009 WSA w Gliwicach zawiesił postępowanie, uznając, że przepisy określające budowle jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (również w zakresie dotyczącym wyrobisk górniczych) są niejasne i budzą wątpliwości interpretacyjne. Sąd skierował do TK pytanie o ich zgodność z konstytucją. Uznał bowiem, że negatywne skutki ewentualnych błędów legislacyjnych nie powinny obciążać podatnika. W sprawie (P 33/09) nie wyznaczono jeszcze terminu rozprawy. Przedmiotem badania zgodności z konstytucją będzie całe odesłanie do prawa budowlanego (zawarte w upeł) w zakresie definiowania budowli na potrzeby podatku od nieruchomości. TK będzie musiał odpowiedzieć na pytanie, czy przepisy te zostały na tyle precyzyjnie sformułowane, że podatnik jest w stanie jednoznacznie określić przedmiot opodatkowania. Ewentualne stwierdzenie niezgodności z konstytucją tych przepisów oznaczałoby zatem lawinę wznowionych postępowań podatkowych, korekt deklaracji i wniosków o stwierdzenie nadpłaty. Trudno również ocenić skutki wydania takiego rozstrzygnięcia dla gmin. ■

*PROJEKT

Na razie prawo nie zostanie zmienione

Trwają prace nad rządowym projektem nowego prawa geologicznego i górniczego. Pierwotnie projekt (wniesiony do Sejmu 16 grudnia 2008) w art. 6 ust. 2 przewidywał, że podziemne wyrobiska górnicze oraz znajdujące się w nich instalacje i urządzenia nie są budowlami ani urządzeniami budowlanymi w rozumieniu prawa budowlanego. Autor projektu zmierzał zatem wyraźnie w kierunku wyłączenia wyrobisk i znajdujących się w nich obiektów z objęcia podatkiem od nieruchomości. W toku prac w komisjach z projektu wykreślono jednak ten przepis. W takim kształcie 28 kwietnia 2011 projekt ustawy został również uchwalony przez Sejm. Poprawka, polegająca na przywróceniu pierwotnego jego brzmienia w tym zakresie, została następnie zgłoszona w Senacie, jednak ostatecznie odrzucono ją na posiedzeniu, które odbyło się 26 maja 2011. Niezależnie od tego wydaje się, że wątpliwości związane z opodatkowaniem obiektów znajdujących się wewnątrz wyrobisk górniczych ostatecznie usunęły dopiero odpowiednia zmiana ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. ■

że w opisywanej sytuacji ponad 85 proc. nakładów na wytworzenie środka trwałego stanowiły prace związane z poszukiwaniem ropy i wierceniem otworu. Opodatkowanie odwiertu sprawiałoby zatem, że podatek – który w zamysle ustawodawcy miał objąć nieruchomości – na skutek różnic w interpretacji niejasnych przepisów nabrałby charakteru ogólnego podatku majątkowego.

Zasady muszą być precyzyjne

Pod koniec ubiegłego roku zapadł kolejny wyrok NSA w tej sprawie, który dawać może kopalniom nadzieję na rozwiązanie sporu po ich myśli. Chodzi o orzeczenie z 19 października (II FSK 907/09). Chociaż uwzględniło ono przede wszystkim zarzuty formalne podniesione przez podatnika, to wpływa z niego kilka

pozytywnych wniosków natury ogólnej. Przede wszystkim NSA wyraźnie zakwestionował niekorzystny wyrok WSA w Gliwicach, w którym niewystarczająco jasno sprecyzowano przedmiot opodatkowania. NSA, broniąc interesu podatnika, zalecił przede wszystkim sformułowanie przejrzystych kryteriów pozwalających na uznanie danego obiektu za budowlę czy urządzenie budowlane. Rozstrzygnięcie to może zatem przyczynić się do tego, że kolejne wyroki będą bardziej precyzyjnie określać przedmiot opodatkowania, tj. podawać cytelnie, co i dlaczego powinno zostać opodatkowane. ■

Aleksander Jarosz jest doradcą podatkowym i menedżerem w krakowskim biurze Kancelarii Olesiński & Wspólnicy Michał Bogacz jest aplikantem radcowskim i konsultantem we wrocławskim biurze tej kancelarii