

Deloitte.

Nr 2/2008

Energetyka.

Biuletyn podatkowy

Audyt. Podatki. Konsulting. Doradztwo Finansowe.

Wstęp

Szanowni Państwo!

Oddajemy w Państwa ręce drugi numer biuletynu podatkowego Deloitte dla sektora energetycznego. Jest on poświęcony zagadnieniom związanym z sektorem wydobywczym. W szczególności pragniemy zwrócić Państwa uwagę na budzącą wiele wątpliwości kwestię opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych.

Mamy nadzieję, że prezentowane materiały, okażą się pomocne w Państwa praktyce biznesowej.

Z poważaniem,



Iwona Georgijew

Doradca podatkowy, Partner
Dział Doradztwa Podatkowego Deloitte



Wyrobisko górnicze a podatek od nieruchomości

Zastosowanie przepisów dotyczących podatku od nieruchomości do podziemnych wyrobisk górniczych budziło i nadal budzi wiele wątpliwości. Istotne znaczenie dla ich rozstrzygnięcia ma ustalenie rozumienia terminu „budowla”. W stanie prawnym sprzed 1 stycznia 2003 r., gdy przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie definiowały pojęcia „budowla”, dominowało stanowisko, że podziemne wyrobisko górnicze nie jest budowlą i tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Sytuacja zmieniła się z 1 stycznia 2003 r., wówczas bowiem przepisy w zakresie podatku od nieruchomości uległy istotnej zmianie. Wprowadzono m.in. w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy

o podatkach i opłatach lokalnych definicję budowli, co miało rozwiązać wątpliwości podatników. Zdaniem części doktryny zmiana ta przesądziła, że podziemne wyrobiska górnicze zostały objęte zakresem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Takie stanowisko potwierdza obecna linia orzecznicza, zmierzająca do powolnego rozszerzania zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W literaturze przedmiotu pojawiają się jednak również poglądy odmienne.

W biuletynie prezentujemy wybrane orzeczenia sądów i pisma interpretacyjne organów podatkowych dotyczące podziemnych wyrobisk górniczych oraz poruszające inne problemy sektora wydobywczego.

Wyrobisko górnicze to budowla składająca się z poszczególnych obiektów funkcjonalnie ze sobą powiązanych

Spółka nie płaciła podatku od nieruchomości od urządzeń budowlano-inżynierskich znajdujących się w wyrobiskach górniczych. Jej zdaniem nie są to budowle podlegające temu podatkowi. Przepisy prawa geologicznego i górniczego, jako szczególne wobec regulacji prawa budowlanego, nie dają - zdaniem spółki - podstaw do traktowania wyrobisk jako budowli. Organy podatkowe były przeciwnego zdania. Wskazały, że w świetle znowelizowanej ustawy z 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowle umieszczone w wyrobisku górniczym są opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem sądu: Należy zgodzić się ze stanowiskiem organów podatkowych. Artykuł 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w sposób pośredni określa, co jest budowlą, odsyłając w tym zakresie wyłącznie do przepisów prawa budowlanego. Próba poszerzenia tego odesłania jest błędna.

Sąd podkreślił, że wyrobisko górnicze, na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, powinno być traktowane nie jako jednorodny obiekt, lecz jako budowla składająca się z poszczególnych obiektów (urządzeń) funkcjonalnie ze sobą powiązanych, służących wydobywaniu kopalin. Wskazane obiekty i urządzenia stanowią część

składową wyrobiska górniczego, służącego prowadzeniu działalności gospodarczej i właśnie od tych obiektów (urządzeń) powinien być naliczany podatek od nieruchomości.

Zdaniem eksperta Deloitte: Stanowisko WSA jest wysoce kontrowersyjne. Uzasadnienie w głównej mierze oparte jest na przyjęciu wykluczających się definicji podziemnego wyrobiska górniczego. Z jednej strony wyrobisko traktowane jest jako przestrzeń w górotworze niepodlegająca opodatkowaniu, z drugiej - jako budowla składająca się z poszczególnych obiektów (urządzeń) funkcjonalnie ze sobą powiązanych, objęta podatkiem od nieruchomości. Trudno się również zgodzić z opinią sądu, jakoby odwołanie do prawa budowlanego (w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) ograniczało się wyłącznie do określonych definicji. Zarówno wykładnia systemowa wewnętrzna, jak i zasady techniki prawodawczej prowadzą do wniosków, że odwołanie zastosowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych powinno dotyczyć całej dziedziny prawa budowlanego. W konsekwencji dla celów ustalenia, co jest budowlą zakładu górniczego, zastosowanie powinny mieć również przepisy prawa geologicznego i górniczego.

Opodatkowaniu podlega nie wyrobisko, ale poszczególne znajdujące się w nim budowle

Spółka złożyła deklaracje w sprawie podatku od nieruchomości za 2003 r. Organ podatkowy wezwał ją do przedłożenia korekty deklaracji poprzez uwzględnienie w podstawie opodatkowania obiektów budowlanych służących do wydobywania kopalin, znajdujących się w wyrobisku górniczym. W wezwaniu wskazał na obowiązującą od 2003 r. zmianę przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Spółka odmówiła złożenia korekty informując, że ustawa ta wyłącza z opodatkowania podziemne wyrobiska górnicze. W związku z tym organ określił wysokość zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości za 2003 r. Spółka wniosła odwołanie do SKO zarzucając organowi I instancji naruszenie przepisów wskazanej ustawy poprzez przyjęcie, że przestrzenie stanowiące części wyrobisk górniczych stanowią budowle w rozumieniu tych przepisów, a tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem SKO: Należy zgodzić się z poglądem zaprezentowanym przez organ I instancji, iż opodatkowaniu podlega nie wyrobisko górnicze, ale poszczególne, znajdujące się w nim budowle, zaklasyfikowane zgodnie z Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych do działu „Kompleksowe budowle na terenach przemysłowych”. Zatem zespół budowli i urządzeń budowlanych składających się na wyrobisko jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, służy prowadzonej działalności gospodarczej i na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podlega opodatkowaniu.

Orzecznictwo i pisma interpretacyjne

Możliwości rozliczenia w czasie kosztów podatkowych związanych z otwarciem nowego złoża

Podatnik, prowadzący działalność gospodarczą w zakresie wydobywania, produkcji i sprzedaży kruszyw bazaltowych, do połowy 2005 r. dokonywał eksploatacji bazaltu tylko z jednego złoża. Jednocześnie zarząd spółki prowadził uzgodnienia administracyjno-prawne w celu pozyskania i udostępnienia nowego złoża bazaltu, gwarantującego spółce kontynuowanie działalności gospodarczej w następnych latach. Uzgodnienia powyższe wiązały się z wykonaniem szeregu ekspertyz i dokumentacji, a co za tym idzie poniesienia dodatkowych kosztów niezwiązanych z ówczesną bieżącą działalnością spółki. Podatnik zwrócił się do organów podatkowych z zapytaniem, czy poniesione koszty podatkowe dotyczące otwarcia nowego złoża, zebrane na koncie czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, spółka mogła rozliczyć w czasie, czy też zebrane koszty powinna zaliczyć w koszty w roku rozpoczęcia eksploatacji złoża, tj. w roku uzyskania pierwszych przychodów z nowo otwartego złoża, czyli w roku 2005. Spółka, mając na uwadze art. 15 ust. 4 ustawy o CIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. i wyrażoną w nim zasadę współmierności kosztów do przychodów, uznała rozliczanie kosztów w czasie za właściwe.

Zdaniem organu: Stanowisko podatnika jest prawidłowe. Przed nowelizacją z 2006 r. przepis art. 15 ust. 4 ustawy o CIT wyrażał tzw. zasadę współmierności kosztów do przychodów, której istota polega na przyporządkowaniu kosztów do przychodów tego samego okresu sprawozdawczego. Nie wskazywał on natomiast przedziału

czasowego, w jakim powinno nastąpić rozliczanie kosztów. Podobnie, konieczność zastosowania konkretnego okresu przyporządkowania kosztów do przychodów przyszłych okresów nie była przewidziana w żadnym innym przepisie ustawy o CIT. Jediną wskazówkę stanowił zapis ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym odpisy czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń, a czas i sposób rozliczenia powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów, z zachowaniem zasady ostrożności. W tej sytuacji to do kierownika jednostki prowadzącej działalność gospodarczą należało określenie okresu aktywowania i rozliczania kosztów w czasie. W związku z tym w przypadku gdy w ustawie o CIT brak było wskazówek co do przyjęcia konkretnego okresu rozliczania kosztów przypadających na przychody osiągnięte z tychże kosztów na przełomie kilku lat, a przyjęcie 5-letniego okresu rozliczania kosztów wynikało z rachunku technologicznego i ekonomicznego oraz z uwagi na fakt, że to podatnik zna najlepiej specyfikę wykonywanej przez siebie działalności, organ podatkowy uznał, że nie ma przeciwwskazań do ujmowania przedmiotowych wydatków w kosztach podatkowych przedsiębiorstwa w czasie, a konkretnie w okresie 5 lat. Tym bardziej że, jak wskazywała spółka, taki właśnie przedział czasowy gwarantuje zachowanie zasady współmierności kosztów do osiągniętych przychodów.

Okresowa niemożność wydobycia torfu nie stanowi podstawy do stosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości

Spółka prowadziła działalność gospodarczą w zakresie wydobycia i wzbogacania torfu, zgodnie z koncesją, w granicach obszaru górniczego, wyznaczonego dla złoża torfu. Organ podatkowy I instancji zakwestionował rzetelność jednej ze złożonych przez spółkę deklaracji, zarówno ze względu na deklarowaną powierzchnię, jak również zastosowaną stawkę podatku od nieruchomości. Istotą deklarowanych wysokości zobowiązań, a następnie ich korekty było przyjęcie przez spółkę, że posiadane grunty wykorzystuje do prowadzonej działalności jedynie w okresie od maja do października roku podatkowego, a zatem tylko w tym okresie podlegają one opodatkowaniu według stawki dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą. W pozostałych miesiącach roku, kiedy ze względu na warunki pogodowe nie może być prowadzona eksploatacja torfowiska, grunty te w ocenie spółki podlegają opodatkowaniu według tzw. stawki dla gruntów pozostałych. Organy podatkowe i sąd administracyjny I instancji nie podzieliły poglądu skarżącej. Torf po wydobyciu jest pożytkiem gruntu a nie gruntem, a skoro skarżąca posiada sporny grunt ze względu na prowadzenie działalności w zakresie wydobycia i przetwarzania torfu, to o niemożliwości wykorzystywania go do tej działalności ze względów technicznych można mówić wyłącznie w przypadku części już wyeksploatowanych (przeznaczonych do rekultywacji). Czasowe zaprzestanie działalności na danym gruncie (niewydobywanie kopaliny), wynikające z przyjętego przez przedsiębiorcę sposobu wykorzystywania gruntu do celów działalności gospodarczej nie powoduje, iż ten grunt traci charakter związany z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Zdaniem NSA: Należy zgodzić się ze stanowiskiem zaprezentowanym przez organy podatkowe i sąd I instancji. Ustawodawca zdecydował, iż w stosunku do gruntów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości - nie sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, możliwe będzie zastosowanie innej stawki danego podatku (tzw. od gruntów pozostałych), jeżeli określony tu przedmiot opodatkowania „nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”. Normodawca nie zdefiniował jednak pojęcia „względów technicznych”. W ocenie sądu takie okoliczności, jak nie sprzyjające warunki atmosferyczne występujące przez część roku (okres zimy), czy inne trudności eksploatacyjne złóż torfu, stanowią przemijającą, jedynie krótkotrwałą przeszkodę przy możliwości pozyskiwania kopaliny. Tego rodzaju przeszkody o charakterze sezonowym, czy też inne, natury technologicznej są elementem przewidywalnym, do których może i powinien odpowiednio przygotować się prowadzący taką działalność gospodarczą. Powyższe, nie powodują zatem zaistnienia tzw. względów technicznych, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uprawniających podatnika do stosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości, tzw. od gruntów pozostałych, określonej w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c wskazanej ustawy.

Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na przebudowę drogi publicznej

Spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na przebudowę drogi publicznej. Wskazała w nim, że eksploatuje złoża gazu ziemnego i ropy naftowej. W związku z realizacją w określonej miejscowości zadania inwestycyjnego zawarła porozumienie z gminą w sprawie sfinansowania budowy drogi gminnej o utwardzonej nawierzchni w miejscu istniejącej nieutwardzonej drogi. Ze względu na rodzaj i charakter przewożonych materiałów oraz stosowanych środków transportowych modernizacja drogi ma na celu zachowanie bezpieczeństwa ruchu podczas dojazdu do miejsca wykonywania działalności gospodarczej. W związku z prowadzoną modernizacją drogi, z której korzystają również mieszkańcy gminy, gmina będąca właścicielem drogi, zobowiązała się do pokrycia części kosztów. Zdaniem spółki zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, poniesione wydatki mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Nakłady na modernizację drogi są bowiem niewątpliwie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Zdaniem organu: Stanowisko spółki jest prawidłowe. Nie ulega wątpliwości, iż droga publiczna, w przebudowie której partycypuje spółka, nie stanowi środka trwałego podatnika, gdyż nie stanowi jego własności. Wydatek na jej modernizację nie może być również traktowany jako inwestycja w obcym środku trwałym. Ustawa o CIT nie definiuje wprost pojęcia „inwestycji w obcym środku trwałym”, to jednak w praktyce przyjmuje się, że taką inwestycją są nakłady poniesione na ulepszenie środka trwałego, który używany jest na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. Droga jest własnością gminy, z której korzystają zarówno jej mieszkańcy jak i spółka. Jeśli więc spółka ponosi nakłady na budowę (ulepszenie) elementów infrastruktury zewnętrznej, niestanowiącej jej własności, w celu zwiększenia przychodów własnych, nakłady na tę infrastrukturę może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Opodatkowanie gruntów poeksploatacyjnych poddanych rekultywacji

Organ podatkowy określił spółce zajmującej się eksploatacją kruszywa wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości za grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podstawą decyzji organu podatkowego były ustalenia wskazujące, że zadeklarowane przez podatnika jako „pozostałe” grunty dla podatku od nieruchomości za rok 2003 należało zakwalifikować jako grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób ich zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków. Po zakończeniu prowadzenia na tych gruntach działalności gospodarczej w zakresie bezpośredniej eksploatacji kruszywa powinny one być objęte rekultywacją, której zakończenie miało być stwierdzone decyzją starosty. Tymczasem w odniesieniu do tych gruntów decyzji takiej nie wydano. Zdaniem organu podmioty wydobywające kopaliny prowadzą działalność gospodarczą zarówno wówczas, gdy grunty eksploatują, jak i wówczas, gdy na gruntach tych realizują obowiązkowe zadania poeksploatacyjne. Jego zdaniem dopiero zakończenie rekultywacji przesądza o tym, że grunty tracą charakter bezpośrednio zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Pogląd ten potwierdził również organ odwoławczy oraz WSA. W związku z tym, że spółka nie zgodziła się z tym stanowiskiem sprawa trafiła do NSA.

Zdaniem NSA: Skarga kasacyjna nie zasługiwała na uwzględnienie. W rozpoznawanej sprawie o wyniku sprawy zdecydowało właściwe zakwalifikowanie gruntów poeksploatacyjnych poddanych rekultywacji ze względu na zaliczenie ich do określonych przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz przyjęcia właściwych stawek podatku od nieruchomości. Z ustaleń poczynionych w trakcie postępowania podatkowego wynikało, że zadeklarowane przez spółkę grunty jako grunty pozostałe powinny zostać zakwalifikowane jako grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób ich zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków. Działalność gospodarcza polegająca na wydobywaniu kopalin ze złóż obejmuje bowiem również proces rekultywacji i zagospodarowania gruntów poeksploatacyjnych. Znajdujące się w posiadaniu spółki grunty, prowadzącej na nich działalność gospodarczą w zakresie wydobywania kopalin ze złóż, podlegały podatkowi od nieruchomości również po zakończeniu ich eksploatacji aż do ukończenia rekultywacji. Nie mogły tym samym zostać objęte opodatkowaniem podatkiem rolnym lub leśnym.

Kontakt



Iwona Georgijew

Doradca podatkowy, Partner
w Dziale Doradztwa Podatkowego Deloitte
Tel: +48 (22) 511 08 24
E-mail: igeorgijew@deloittece.com



Tomasz Konik

Doradca podatkowy, Starszy Menedżer
w Dziale Doradztwa Podatkowego Deloitte
Tel: +48 (32) 603 03 30
E-mail: tkonik@deloittece.com



Marcin Matyka

Doradca podatkowy, Starszy Menedżer
w Dziale Doradztwa Podatkowego Deloitte
Tel: +48 (22) 511 09 11
E-mail: mmatyka@deloittece.com



Agnieszka Walter

Doradca podatkowy, Starszy Konsultant
w Dziale Doradztwa Podatkowego Deloitte
Tel: +48 (32) 603 03 39
E-mail: awalter@deloittece.com

Zapraszamy również do odwiedzenia naszej strony internetowej: www.deloitte.com/pl, gdzie uzyskacie Państwo więcej informacji na temat możliwości optymalizacji obciążeń podatkowych sektora energetycznego. Dostarczając naszym klientom rozwiązania wspierające ich w realizacji ich potrzeb, wykorzystujemy wieloletnie i szerokie doświadczenie poszczególnych członków naszego zespołu w świadczeniu usług dla sektora energetycznego, a także najlepsze światowe wzorce. Naszym klientom oferujemy rozwiązania, które nie tylko w zamiarze mają przynieść wymierne korzyści w istotnych obszarach działalności, ale co równie ważne, są skutecznie wdrażane w życie

Brozura Zespołu Doradztwa dla Rynków Energetycznych nie stanowi porady prawnej ani podatkowej. Deloitte Doradztwo Podatkowe sp. z o.o. nie ponosi odpowiedzialności za wykorzystanie informacji zawartych w tym opracowaniu bez wcześniejszego zasięgnięcia opinii specjalistów Deloitte Doradztwo Podatkowe Sp. z o.o.

Opracowanie materiałów: Wiesława Kozłowska Konsultant w Zespole Zarządzania Wiedzą Podatkową

Deloitte.

Właściwy kierunek.

Deloitte to firma, która wspomaga przedsiębiorców usługami najwyższej jakości, doświadczeniem oraz wiedzą. Dlatego stale monitorujemy przepisy oraz orzecznictwo i pisma interpretacyjne Ministra Finansów, wpływające na działalność firm z poszczególnych branż. Nasi specjaliści regularnie przekazują Państwu najnowsze informacje, wraz z eksperckim komentarzem i analizą szans oraz zagrożeń wynikających ze zmian w prawie. Zapraszamy do nieodpłatnej subskrypcji elektronicznych publikacji Deloitte dotyczących sektorów:

- energetycznego,
- farmaceutycznego,
- chemicznego,
- FMCG,
- usług finansowych,
- hotelarskiego,
- nieruchomości,
- TMT.

Aby otrzymywać serwisy Deloitte,
należy zarejestrować się
na stronie: www.deloitte.com/pl/subskrypcje.



Audyt • Podatki • Konsulting • Doradztwo Finansowe.

Deloitte świadczy usługi audytorskie, podatkowe, doradztwa gospodarczego i finansowego na rzecz klientów z sektora publicznego i prywatnego działających w różnorodnych branżach. Dzięki globalnej sieci firm członkowskich obejmującej 140 krajów dysponujemy wiedzą i doświadczeniem zarówno na poziomie światowym, jak i lokalnym, co pomaga klientom w odniesieniu sukcesu niezależnie od branży i miejsca prowadzenia działalności. Zatrudniamy 150 000 specjalistów zaangażowanych w wypracowywanie standardów efektywności.

Jednoczy ich kultura współpracy, sprzyjająca integracji, oferująca rynkom i klientom wyjątkową wartość, budująca solidarność i dająca nam siłę, którą czerpiemy z różnorodności kulturowej. W Deloitte panuje klimat sprzyjający ciągłemu pogłębianiu wiedzy, zdobywaniu cennego doświadczenia i wzbogacaniu możliwości rozwoju zawodowego. Nasi specjaliści są ukierunkowani na budowanie odpowiedzialności społecznej, zaufania publicznego oraz pozytywne oddziaływanie na społeczności, w których działają.

Nazwa Deloitte odnosi się do Deloitte Touche Tohmatsu, podmiotu prawa szwajcarskiego i jego firm członkowskich, które stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne. Dokładny opis struktury prawnej Deloitte Touche Tohmatsu oraz jego Firm Członkowskich można znaleźć na stronie www.deloitte.com/pl/onas.

Deloitte
ul. Piękna 18
00-549 Warszawa, Polska
Tel.: +48 22 511 08 11
Fax: +48 22 511 08 13
www.deloitte.com/pl