



Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 26 listopada 2024 r. (I SA/Sz 316/24)*

Nie ulega bowiem wątpliwości, że każda sprawa rozstrzygana jest przez organy podatkowe indywidualnie i w każdej sprawie organy podatkowe mają obowiązek przestrzegania przepisów postępowania i jego naczelných zasad, w szczególności zasady prawdy obiektywnej. Zdaniem Sądu, nieprzeprowadzenie przez organ postępowania wyjaśniającego co do rzeczywistego przebiegu kabla światłowodowego i oparcie się w istocie tylko na wadliwie ocenionej opinii prywatnej i wyrokach w sprawach spółki doprowadziło do niewyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy istotnych z punktu widzenia rozstrzygnięcia, co doprowadziło do naruszenia art. 187 § 1 O.p., zgodnie z którym organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym:

Przewodniczący: Sędzia WSA Anna Sokołowska (spr.)

Sędziowie: Sędzia WSA Elżbieta Dziel, Sędzia WSA Jolanta Kwiecińska

Protokolant: starszy inspektor sądowy Joanna Zienkowicz

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu [...] listopada 2024 r. sprawy ze skargi P. P. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia [...] kwietnia 2024 r. nr [...] w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2019 r.:

* W tekście wyroku zachowano oryginalną pisownię.

- I. uchyla zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Burmistrza D. z dnia [...] stycznia 2024 r. nr [...];
- II. zasądza od Samorządowego Kolegium Odwoławczego na rzecz strony skarżącej P. P. kwotę [...]([...]) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Zaskarżoną decyzją z dnia 10 kwietnia 2024 r. nr SKO/CZ/400/849/2024 Samorządowe Kolegium Odwoławcze w S. (dalej: „organ odwoławczy”, „Kolegium”) utrzymało w mocy decyzję Burmistrza D. (dalej: „organ I instancji”) z dnia 15 stycznia 2024 r. nr FB.3120.4.2024 w sprawie określenia P. Spółka akcyjna z siedzibą w P. (dalej: „spółka”, „strona”, „skarżąca”) wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości na 2019 rok w kwocie [...] zł.

Decyzje zostały wydane w następującym stanie faktycznym sprawy.

Spółka w 2016 r. wystąpiła o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości z tytułu niezasadnego opodatkowania kabli umieszczonych w kanalizacji kablowej składających się na środek trwały Kabel Światłowodowy [...] nr inwent. [...] i od tego momentu nie wykazywał do opodatkowania 74% wartości tego środka.

W związku z powyższym spółka w złożonej w 2019 r. deklaracji wykazała do opodatkowania budowlę o wartości [...] zł, grunty pozostałe o pow. [...] m.kw. oraz grunty związane z działalnością gospodarczą o pow. [...] m.kw. Organ I instancji postanowieniem z dnia 28 maja 2023 r. wezwał spółkę do skorygowania deklaracji podatkowej poprzez wykazanie do opodatkowania kabla linii światłowodowej, w związku z brakiem korekty deklaracji, następie, w dniu 3.11.2023 r. wszczął postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości na 2019 r., zaś organ wezwał w dniu 15.11.2023 r. podatnika do przekazania ewidencji środków trwałych na dzień 1.01.2019 r. oraz 1.01.2020 r. Spółka przesłała wymagane dokumenty.

Spółka przedłożyła m.in. opinię techniczno-budowlaną przygotowaną przez rzeczoznawcę budowlanego dr inż. L. W. sporządzoną na podstawie kart projektu Technicznego Rozbudowy sieci łączności P. dla odcinków sieci położonych w gminach sąsiadujących z gminą D.

Decyzją z dnia 15 stycznia 2024 r. organ I instancji określił spółce wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2019 r. w wysokości [...] zł.

W uzasadnieniu decyzji organ I instancji wskazał, że określenie „kanalizacja kablowa” zarówno na gruncie języka powszechnego, jak i pojęć z zakresu budownictwa, to nie tylko rury, lecz także cały system obiektów, która musi być wyposażona w „pomieszczenia podziemne dla kabli i ich złączy”. Organ I instancji wskazał,

że w trakcie postępowania ustalono, że rurociąg kablowy znajdujący się m.in. na terenie Gminy D. został ułożony w ziemi na głębokości około 1 m, a także zbudowany jest z następujących elementów:

- 1) rurociąg kablowy został wybudowany w ziemi z trzech rur RHDPE 50 fi 40/3,7:
 - 1 rura – czarna z niebieskimi paskami z napisem „[...]”;
 - 2 rura – czarna z białymi paskami z napisem „[...]”;
 - 3 rura – jednolicie czarna z napisem „[...]”;
- 2) pod drogami o nawierzchni asfaltowej kable światłowodowe zabezpieczone zostały, rurą RHDPEp fi 125/7, 1, metodą przewiertu;
- 3) przejścia pod rzekami, ciekami podstawowymi i rowami wykonane zostały rurą RHDPEp fi 125/11, 4, metodą przewiertu;
- 4) zabezpieczenia pod drogami nieutwardzonymi i wjazdami wybudowane zostały rurą RHDPEp fi 125/7,1, metodą rozkopu;
- 5) taśma ostrzegawcza w kolorze pomarańczowym z napisem „[...]” została umieszczona w ziemi na połowie głębokości ułożenia kabla światłowodowego.

Na podstawie przedłożonych dokumentów organ I instancji stwierdził, że w stanie faktycznym nie mamy do czynienia z kanalizacją kablową, lecz jedynie z rurą osłonową. W ocenie organu I instancji, w celu uznania danego, obiektu za kanalizację kablową musi stanowić zespół urządzeń – ciąg rur osłonowych i związanych z nimi pomieszczeń podziemnych dla kabli i ich złączy oraz urządzeń. Tym samym kanalizacja kablowa musi być wyposażona w pomieszczenia podziemne dla kabli i ich złączy.

Organ I instancji zaznaczył, że w opinii rzeczoznawcy wskazano, że nie było możliwe odnalezienie w archiwach spółki dokumentacji dotyczącej odcinka położonego na terenie gminy D., ale jednocześnie wynikało z niej, że sieć łączności, na którą składa się infrastruktura kablowa będąca przedmiotem opinii posiada jednolity charakter na całej swojej długości wzdłuż Rurociągu [...] i wybudowana została w tej samej technologii i w taki sam sposób na całej swojej długości, a zatem również na terenie gminy D. Organ I instancji wskazał dalej w decyzji, mając na uwadze całość zebranego w niniejszej sprawie materiału dowodowego, w szczególności wyjaśnienia spółki, projekt budowlany oraz Opinię techniczno-budowlaną [...], że kable światłowodowe nie są położone w kanalizacji kablowej, a zatem w całości (tj. kabel wraz z rurą osłonową, zwaną przez spółkę „kanalizacją kablową”) stanowią budowlę i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Organ I instancji wskazał na orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące analogicznego zagadnienia, tj., opodatkowania kanalizacji kablowej, w tym wyroki dotyczące spółki.

Na koniec, organ I instancji wskazał, że zgodnie z przekazaniem przez spółkę rejestrem środków trwałych od przedmiotowej linii światłowodowej (wraz

z kanalizacją kablową) są dokonywane odpisy amortyzacyjne w związku z czym ich podstawa opodatkowania została ustalona na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w wysokości odpowiadającej tzw. wartości początkowej ujawnionej w rejestrze środków trwałych. W konsekwencji, organ I instancji, określił wysokość częściowego zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za budowlę lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w wysokości [...] zł, tj. [...] zł x 2%=[...] zł w oparciu o deklarację podatkową i ewidencję środków trwałych.

Pismem z dnia 31 stycznia 2024 r. spółka złożyła odwołanie, w którym zarzuciła organowi naruszenie przepisów postępowania (art. 120, art. 122, art. 187 i art. 191 Ordynacji podatkowej), a także naruszenie przepisów prawa materialnego tj. art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 i 3a ustawy Prawo budowlane poprzez niewłaściwe zastosowanie będące wynikiem uznania, że kable światłowodowe zlokalizowane w kanalizacji kablowej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jak też art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ w zw. z art. 3 pkt 3 i 3a ustawy Prawo budowlane i w zw. z § 3 pkt 5 rozporządzenia w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać telekomunikacyjne obiekty budowlane i ich usytuowanie poprzez ich błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że warunkiem uznania danego obiektu za kanalizację kablową jest posiadanie przez ten obiekt wszystkich elementów wymienionych w definicji kanalizacji kablowej, zawartej w ww. rozporządzeniu.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w S. utrzymało w mocy decyzję organu I instancji z dnia 15 stycznia 2024 r.

W uzasadnieniu decyzji, organ odwoławczy przytoczył przepisy art. 2 ust. 1, 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 t.j., dalej: „u.p.o.l.”) regulujące zakres podmiotowy i przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz pojęcia budowli i obiektu budowlanego na gruncie u.p.o.l. i Prawa budowlanego.

Wskazał dalej, że oś sporu pomiędzy organem I instancji a podatnikiem koncentruje się wokół rozumienia pojęcia kanalizacja kablowa, co ma zasadnicze znaczenie dla oceny, czy kable będące własnością podatnika podlegają opodatkowaniu czy też nie.

W ocenie Kolegium, jeżeli kable mieszczą się w urządzeniu, które nie stanowi kanalizacji kablowej, podlegają opodatkowaniu jako obiekt liniowy – budowla. Nie ulega wątpliwości, że aby kabel nie stanowił obiektu budowlanego, jego części ani urządzenia budowlanego, to musi być zainstalowany w „kanalizacji kablowej”. Z ustawowego sformułowania „przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego”, wynika, że kabel, który nie jest zainstalowany w kanalizacji kablowej jest budowlą. W przeciwnym

razie wskazane powyżej sformułowanie, byłoby normatywnie zbędne. Nie podlega zatem opodatkowaniu bowiem tylko kabel, który jest zainstalowany w „kanalizacji kablowej”.

Dalej, organ odwoławczy stwierdził, że ani ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, ani ustawa Prawo budowlane nie zawierają definicji kanalizacji kablowej. Definiuje natomiast to pojęcie rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 26 października 2005 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać telekomunikacyjne obiekty budowlane i ich usytuowanie (Dz. U. Nr 219, poz. 1864 ze zm.) w § 3 pkt 3, zgodnie z którym jest to ciąg rur osłonowych i związanych z nimi pomieszczeń podziemnych dla kabli i ich złączy oraz urządzeń telekomunikacyjnych.

Kolegium wskazało, że możliwość pomocniczego skorzystania z tej definicji potwierdził NSA w wyroku z dnia 10 czerwca 2011 r. w sprawie II FSK 215/10.

Zdaniem organu odwoławczego, kanalizacja kablowa nie jest budynkiem ani też obiektem małej architektury, opisanym w art. 3 pkt 2 i art. 3 pkt 4 Prawa budowlanego, nie wykracza poza zakres typowych i powszechnie znanych budowli, przykładowo tylko wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. W ocenie Kolegium, można zatem stwierdzić, że kanalizacja kablowa stanowi budowlę, o której stanowi art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Organ odwoławczy wskazał na elementy, z których zbudowany jest przedmiot opodatkowania, wynikające z opinii technicznej, autorstwa dr inż. L. W., a także, że z ustaleń organu I instancji wynika, że rurociąg kablowy na terenie gminy D. został wybudowany w ziemi na głębokości ok. 1 metra i zbudowany jest z trzech rur [...].

Kolegium wskazało, że ponieważ z opinii rzeczoznawcy wynikało, że nie było możliwe odnalezienie w archiwach spółki dokumentów dotyczących odcinka rurociągu przebiegającego przez gminę D., to stwierdzono na podstawie Karty projektu technicznego nr [...] dotyczącego Rozbudowy sieci łączności P. wzdłuż Rurociągu [...] w relacji od Stacji Z. nr [...] w m. J. gmina B. do Stacji Pomp nr [...] w m. Ł. gmina B., że projekt zawierał budowę dwóch kabli światłowodowych i rury zapasowej (...). Na trasie projektowanych kabli światłowodowych wzdłuż [...] Rurociągu Naftowego przy Stacji Z. nr [...] w m. J., gmina B. należy umieścić zasobnik złączowy w którym należy wykonać złącze przelotowe na kablu światłowodowym. (...) do Stacji [...] projektowany kabel światłowodowy należy wprowadzić bez rurociągu kablowego. Bezpośrednio w ziemi. Odcinek ten zabezpieczyć betonowymi płytami chodnikowymi (...).

W konsekwencji Kolegium zgodziło się z twierdzeniem, że nie mamy w tym przypadku do czynienia z kanalizacją kablową, która stanowi ciąg rur osłonowych oraz pomieszczeń podziemnych dla kabli i złączy. Dlatego też, brak jest podstaw

prawnych do wyłączenia z opodatkowania wartości kabli światłowodowych, skoro nie są one położone w kanalizacji kablowej.

W ocenie Kolegium, nie sposób także pominąć, że w sprawie dotyczącej przedmiotów opodatkowania na terenie innych gmin – orzekały wielokrotnie sądy administracyjne, w tym WSA w Gorzowie Wielkopolskim.

Organ odwoławczy wskazał, że wbrew twierdzeniu spółki, Rozporządzenie na które powołały się organy, nie określa przedmiotu opodatkowania, jedynie wskazuje na jego elementy techniczne, trudno przyjąć aby ustawy podatkowe w sposób dokładny miały jeszcze regulować kwestie techniczne. Ponadto ustawodawca nie użył sformułowania „osłona”, „rura”, „rura osłonowa”, a użył sformułowania „kanalizacja”, którego już słownikowe wskazane przez organ I instancji znaczenie wskazuje na zespół urządzeń, a nie połączenie „rur osłonowych”. Nie można przy tym przyjąć poglądu spółki, że każdy obiekt, który osłania kabel i w którym jest on umieszczony, jest kanalizacją kablową. Przy czym sama spółka oprócz negowania zaprezentowanego przez organy obu instancji wyjaśnienia tego ustawowego sformułowania, nie przedstawiła własnego. Wobec tego Kolegium wskazało, że podziela stanowisko organów, że kable światłowodowe wraz z rurami osłonowymi jako linia kablowa podziemna, stanowią w całości budowlę. Przyjmując stanowisko strony należałoby uznać, że w gruncie położone są trzy kanalizacje kablowe, w tym jedna rezerwowa.

Kolegium wskazało dalej, że określenia „rura osłonowa” i „kanalizacja kablowa” nie są pojęciami tożsamymi. Rury osłonowe umieszczone w miejscu skrzyżowań z drogami i innymi przeszkodami, np. rowami melioracyjnymi, odwadniającymi, terenami podmokłymi, nie cechują się długością, więc nie stanowią kanalizacji kablowej. Zatem przedmiotem opodatkowania pozostają linie kablowe ułożone bezpośrednio w ziemi, co wprost reguluje przepis art. 3 pkt 3a u.p.b. Organ odwoławczy zwrócił także uwagę, że kanalizacja kablowa, została zakwalifikowana jako obiekt liniowy, który został zdefiniowany w art. 3 pkt 3a u.p.b., co oznacza obiekt budowlany, którego charakterystycznym elementem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia 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 w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.

W konsekwencji, zdaniem Kolegium, jeżeli zatem, tak jak mamy do czynienia w przedmiotowej sprawie, istnieją odcinki w sieci łączności, gdzie brak jest kanalizacji, a kable są umieszczone bezpośrednio w ziemi, to taka sieć nie stanowi obiektu liniowego w postaci kanalizacji kablowej.

Organ odwoławczy stwierdził, że stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie NSA, przywołując wyrok z dnia 11.01.2023 r., sygn. akt III FSK 1455/21 i z 13 lutego 2019 r., sygn. akt II FSK 876/17.

Spółka wywiodła skargę na powyższą decyzję Kolegium z dnia 10 kwietnia 2024 r., wnosząc o jej uchylenie w całości oraz o rozważenie przez Sąd uchylenia decyzji organu I instancji w całości, z uwagi na zawarte w niej zarówno naruszenia prawa materialnego, które miały wpływ na wynik sprawy oraz naruszenia przepisów postępowania, które mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a także o zwrot kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

Zaskarżonej decyzji skarżąca zarzucała:

- 1) naruszenie przepisów postępowania w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:
 - a. art. 187 § 1 i art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383; dalej: „O.p.”) poprzez dokonanie dowolnej a nie swobodnej oceny materiału dowodowego, w tym przedłożonej przez spółkę Opinii Techniczno-Budowlanej [...] (dalej: „Opinia techniczna”) polegającej na zignorowaniu stanowiska specjalistycznego zawartego w Opinii technicznej oraz wyciągnięciu z jej treści nieuzasadnionych wniosków, co skutkowało błędnym uznaniem, że kable światłowodowe będące własnością spółki nie są położone w kanalizacji kablowej, podczas gdy z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie wynika, że przedmiotowe kable zostały ułożone w kanalizacji kablowej w rozumieniu przepisów prawa budowlanego;
 - b. art. 191 w zw. z art. 187 § 1 w zw. z art. 122 i art. 120 O.p. poprzez wydanie decyzji Kolegium z naruszeniem zasady prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym i naruszeniem obowiązku dokonania rozstrzygnięcia w oparciu o cały materiał dowodowy zebrany w sprawie po jego rozpatrzeniu w sposób wyczerpujący polegające na wydaniu decyzji w oparciu o treść orzeczeń sądowych zapadłych w innych sprawach potraktowanych przez Kolegium jako prejudykat przy jednoczesnym pominięciu materiału dowodowego zgromadzonego w przedmiotowym postępowaniu, co stanowiło naruszenie zasady legalizmu i skutkowało błędnym uznaniem, że kable światłowodowe będące własnością spółki nie są położone w kanalizacji kablowej, podczas gdy z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie wynika, że przedmiotowe kable zostały ułożone w kanalizacji kablowej w rozumieniu przepisów prawa budowlanego;
- 2) naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:
 - a. art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 i 3a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2018 r. poz. 1202, dalej: „Prawo budowlane”)

poprzez niewłaściwe ich zastosowanie będące wynikiem uznania, że należące do spółki kable światłowodowe zlokalizowane w kanalizacji kablowej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, podczas gdy zgodnie z ww. przepisami kable zainstalowane w kanalizacji kablowej nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego i w konsekwencji nie mogą stanowić budowli opodatkowanej podatkiem od nieruchomości;

- b. art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 i 3a Prawa budowlanego i w zw. z § 3 pkt 5 Rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 26 października 2005 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać telekomunikacyjne obiekty budowlane i ich usytuowanie (Dz. U. z 2005 r. poz. 219.1864; dalej: „Rozporządzenie Ministra Infrastruktury”) poprzez ich błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że warunkiem kwalifikacji danego obiektu jako kanalizacji kablowej jest posiadanie przez ten obiekt wszystkich elementów wymienionych w definicji kanalizacji kablowej zawartej w Rozporządzeniu Ministra Infrastruktury, tj. ciągu rur osłonowych, związanych z nimi pomieszczeń podziemnych dla kabli i ich złączy oraz urządzeń telekomunikacyjnych, podczas gdy z prawidłowej wykładni ww. przepisów wynika, że posiadanie przez dany obiekt wszystkich ww. elementów nie jest warunkiem uznania obiektu za kanalizację kablową w rozumieniu u.p.o.l.;
- c. art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 i 3a Prawa budowlanego w zw. z art. 4 ust. 9 u.p.o.l. poprzez ich błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że dany obiekt liniowy w postaci kabla (sieci łączności) położonego w kanalizacji kablowej może posiadać odcinki, gdzie stanowi obiekt liniowy w postaci kanalizacji kablowej oraz takie gdzie takiej kanalizacji nie stanowi, co doprowadziło organy do błędnego wniosku, że obiekt położony na terenie więcej niż jednej gminy mógłby być zakwalifikowany w różny sposób z perspektywy podatku od nieruchomości, podczas gdy w rzeczywistości obiekt liniowy położony na terenie różnych gmin stanowi jeden obiekt o spójnej kwalifikacji, a w kompetencji organu podatkowego leży wyłącznie proporcjonalne określenie długości odcinka budowli położonego na terenie danej gminy, co ma przełożenie na ustalenie podstawy opodatkowania, a nie jego przedmiotu i co w konsekwencji doprowadziło organy do błędnego uznania, że kable światłowodowe będące własnością spółki nie są położone w kanalizacji kablowej.

W uzasadnieniu skargi skarżąca przedstawiła dotychczasowy przebieg postępowania oraz rozwinęła powyższe zarzuty.

Kolegium w odpowiedzi na skargę wniosło o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zważył, co następuje:

Stosownie do treści art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1267) w związku z art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.; dalej także jako: „p.p.s.a.”) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, przy czym kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. W ramach owej kontroli sąd administracyjny nie przejmuje sprawy administracyjnej do jej końcowego załatwienia, lecz ocenia, nie będąc przy tym związany granicami skargi, czy przy wydawaniu zaskarżonego aktu nie naruszono reguł postępowania administracyjnego i czy prawidłowo zastosowano prawo materialne.

Sąd uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, bądź inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a.). Stosownie do art. 134 § 1 p.p.s.a. rozstrzygając daną sprawę sąd nie jest związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a, który w niniejszej sprawie nie ma zastosowania. Może też zastosować przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia (art. 135 p.p.s.a.). Natomiast w razie nieuwzględnienia skargi, sąd skargę oddala odpowiednio w całości albo w części (art. 151 p.p.s.a.).

Dokonując oceny zgodności z prawem zaskarżonej decyzji Sąd uznał, że skarga jako zasadna zasługuje na uwzględnienie.

Przedmiotem kontroli Sądu jest decyzja Kolegium z 10 kwietnia 2024 r. utrzymująca decyzję Burmistrza z 15 stycznia 2024 r. w sprawie określenia spółce wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości na rok 2019 w kwocie [...] zł.

Spór dotyczy opodatkowania kabla światłowodowego, położonego na terenie gminy D., który organ podatkowy uznał w całości (kabel wraz z rurą osłonową) za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i w ten sposób określił wysokość podatku od nieruchomości na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w wysokości odpowiadającej tzw. wartości początkowej ujawnionej w rejestrze środków

trwałych. Zdaniem spółki, przedmiotowy kabel światłowodowy umieszczony jest w kanalizacji kablowej, a tym samym nie podlega opodatkowaniu.

W związku z tak zakreślonym przedmiotem sprawy i sporem, wskazać należy, na przepisy ustawy podatkowej (u.p.o.l.) oraz Prawa budowlanego, w brzmieniu obowiązującym w 2019 r., które stanowiły podstawę materialnoprawną wydanych decyzji.

Zgodnie z 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.

W myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. 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 o podatkach i opłatach lokalnych odsyła w definicji budynku i budowli do Prawa budowlanego. Stosownie do brzmienia art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego, budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, w tym między innymi (...) obiekty liniowe. Definicja obiektu liniowego została natomiast ustanowiona w art. 3 pkt. 3a Prawa budowlanego. Zgodnie z tym przepisem przez obiekt liniowy należy rozumieć obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia 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 w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego. Z przedstawionej definicji obiektu liniowego wynika, że jest nim między innymi „linia kablowa nadziemna” i, „umieszczona bezpośrednio w ziemi”, oraz „kanalizacja kablowa, przy czym przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego”. Zatem aby kabel nie stanowił obiektu budowlanego, jego części ani urządzenia budowlanego, to musi być zainstalowany w „kanalizacji kablowej”. Z ustawowego sformułowania „przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego”, wynika, że kabel, który nie jest zainstalowany w kanalizacji kablowej jest budowlą. W przeciwnym razie wskazane powyżej sformułowanie, byłoby zbędne, ponadto mamy w tym przypadku do czynienia z opisem przedmiotu, który nie podlega opodatkowaniu. Nie podlega opodatkowaniu bowiem tylko kabel, który jest zainstalowany w „kanalizacji kablowej”.

Kluczowe dla rozpoznawanej sprawy pojęcie „kanalizacja kablowa”, nie zostało wprost zdefiniowane ani w ustawie podatkowej (u.p.o.l.) ani w Prawie budowlanym.

Organy podatkowe w niniejszej sprawie odwołały się do definicji „kanalizacji kablowej” zawartej w § 2 pkt 5 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 26 października 2005 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać telekomunikacyjne obiekty budowlane i ich usytuowanie (Dz. U. Nr 219, poz. 1864 z późn. zm.), gdzie stwierdzono, że kanalizacja kablowa to ciąg rur osłonowych i związanych z nimi pomieszczeń podziemnych dla kabli i ich złączy oraz urządzeń telekomunikacyjnych. Zatem, zgodnie z tą regulacją, na kanalizację kablową składają się wszystkie elementy w postaci rur osłonowych, pomieszczeń podziemnych (studzienki kanalizacyjne), złącza kabli i urządzenia telekomunikacyjne, stanowiące zwarty ciąg (całość).

Sąd stoi na stanowisku, że brak jest uzasadnienia dla odwołania się przy wyjaśnieniu pojęcia „kanalizacja kablowa” do przepisów ww. rozporządzenia. Jest ono aktem rangi niższej niż ustawa, a zatem mimo zaliczenia do przepisów prawa budowlanego nie powinno stanowić podstawy do ustalania zakresu opodatkowania – jego przedmiotu. Stanowisko to nie powinno budzić wątpliwości, zwłaszcza w świetle uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09 (OTK-A z 2011 r. Nr 7, poz. 71), z którego wynika, że odesłanie, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. do przepisów prawa budowlanego oznacza wyłącznie odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane. Wskazać również należy na art. 217 Konstytucji zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W rozpoznawanej sprawie w przypadku dotyczącym sporu o opodatkowanie kabla światłowodów, istota sporu dotyczy zwolnienia z opodatkowania, a zatem aby ono wystąpiło powinno być, także precyzyjnie w ustawie podatkowej zdefiniowane.

Podkreślić jednak należy, że pojęcie „kanalizacji kablowej”, wynika z prawa budowlanego a nie rozporządzenia, nie można zatem uznać, że stanowi ono podstawę do ustalenia zakresu opodatkowania – jego przedmiotu. Rozporządzenie na które powołały się organy, nie określa przedmiotu opodatkowania, jedynie wskazuje na jego elementy techniczne, trudno przyjąć aby ustawy podatkowe w sposób dokładny miały jeszcze regulować kwestie techniczne.

Wyjaśnienie pojęcia „kanalizacji kablowej” można zatem wyprowadzić z art. 3 pkt 3a Prawo budowlane, zawierającego definicję „obektu liniowego”. Jak wyżej była mowa obiekt liniowy jest to obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia 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 w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego. Z definicji tej wynika więc, że cechą charakterystyczną obiektu liniowego (kanalizacji kablowej również) jest jego długość, a z przykładowego wyliczenia obiektów budowlanych stanowiących obiekt liniowy wynika, że stanowią one zwarty ciąg. Z przepisu tego można także wywieść, że kanalizacja kablowa służy do instalowania kabli.

Należy w tym zakresie pokreślić także, że ustawodawca kreując definicję „obektu liniowego” nie wprowadził jakichkolwiek zastrzeżeń, czy też wyłączeń dotyczących konkretnych rodzajów instalacji, są to zatem wszystkie rodzaje kabla (np. teletechniczne, światłowodowe, energetyczne, telekomunikacyjne) umieszczone w kanalizacji kablowej lub bezpośrednio w ziemi, przy czym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości te z nich, które są ułożone w kanalizacji kablowej.

Przedmiotem opodatkowania jest zatem obiekt liniowy do którego zalicza się „linię kablową nadziemną i, umieszczoną bezpośrednio w ziemi”, którego cechą charakterystyczną jest długość, zwarty ciąg. Jak wyżej wskazano, nie podlega natomiast opodatkowaniu jedynie kabel zainstalowany w kanalizacji kablowej.

Sąd podziela przy tym stanowisko NSA, cytowane w zaskarżonej decyzji jak i poprzedzającej ją decyzji organu I instancji, że określenia „rura osłonowa” i „kanalizacja kablowa” nie są pojęciami tożsamymi. Nie każdy obiekt, który osłania kabel i w którym jest on umieszczony, jest kanalizacją kablową. Co do zasady rury osłonowe umieszczone pod pasem drogowym, pod przepustami i zjazdami nie cechują się długością, więc nie stanowią kanalizacji kablowej (wyroki z 11.01.2023 r., sygn. akt III FSK 1455/21 i z 13 lutego 2019 r., sygn. akt II FSK 876/17). Ponadto ustawodawca nie użył sformułowania „osłona”, „rura”, „rura osłonowa”, a użył sformułowania „kanalizacja”, którego już słownikowe wskazane przez organ I instancji znaczenie wskazuje na zespół urządzeń, a nie połączenie „rur osłonowych”.

Podzielić należy zatem stanowisko organów, że kable światłowodowe wraz z rurami osłonowymi jako linia kablowa podziemna w całości stanowią budowlę.

Przechodząc do merytorycznego rozpoznania zarzutów, wskazać należy, że dotyczą one zarówno naruszenia prawa materialnego, jak i przepisów postępowania.

Na wstępie rozważań zaznaczyć zatem należy, że sądowa kontrola zaskarżonej decyzji musi w pierwszej kolejności dotyczyć tych ewentualnych naruszeń przepisów postępowania, które mogły mieć wpływ na prawidłowe ustalenie podstawy faktycznej rozstrzygnięć organów podatkowych. Jak trafnie wskazano w orzecznictwie, rozważania w przedmiocie zastosowania określonego przepisu prawa materialnego mają uzasadnienie dopiero na tym etapie stosowania prawa, na którym nie ma już żadnych wątpliwości, co do stanu faktycznego. Dopiero po przesądzeniu,

że stan faktyczny przyjęty przez organ w zaskarżonej decyzji jest prawidłowy albo, że nie został skutecznie podważony, można przejść do skontrolowania procesu subsumcji danego stanu faktycznego pod zastosowany w sprawie przepis prawa materialnego (wyrok NSA z dnia 2 lutego 2018 r., I FSK 579/16; wyrok ten i orzeczenia powołane w dalszej części uzasadnienia dostępne są na stronie internetowej: orzeczenia.nsa.gov.pl). Podkreślenia przy tym wymaga, że sąd administracyjny nie ustala stanu faktycznego, a jedynie wskazuje, które ustalenia organu zostały przez niego przyjęte, a które nie (uchwała NSA z 15 lutego 2010 r., sygn. akt II FPS 8/09).

Prawidłowe zastosowanie ww. przepisów prawa materialnego wymagało, w ocenie Sądu, na gruncie niniejszej sprawy, ustalenia, czy zainstalowane przez skarżącą rury osłonowe, stanowią kanalizację kablową, czy są przeznaczone do instalowania kabli, czy jedynie służą do osłony kabli, pełnią funkcję osłonową (jak twierdzi organ podatkowy). Należało zbadać mianowicie, czy rury te stanowią krótkie odcinki, które nie są ze sobą połączone (ich cechą charakterystyczną nie jest długość), czy też właśnie ich charakterystycznym parametrem jest długość, bowiem stanowią zwarty ciąg.

Innymi słowy, okolicznością podlegającą zbadaniu w rozpoznawanej sprawie, było w jakim zakresie linia kablowa położona jest w kanalizacji kablowej na terenie gminy D. Przy tym, dokonując prawnopodatkowej kwalifikacji spornych obiektów pamiętać należy, że konieczne jest wskazanie konkretnej budowli wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, jak również wykazanie wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych, na co wskazują ww. art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

W ocenie Sądu, lektura uzasadnień wydanych w sprawie decyzji oraz akt sprawy, prowadzi do wniosku, że organy podatkowe rozpoznając niniejszą sprawę naruszyły przepisy postępowania, gdyż nie przeprowadziły postępowania dowodowego w kierunku powyższych ustaleń, a więc nie ustaliły stanu faktycznego sprawy w zakresie niezbędnym do jej rozstrzygnięcia, w oparciu o powyższe regulacje.

Postępowanie wyjaśniające, mające na celu ustalenie okoliczności istotnych dla sprawy, organy podatkowe obowiązane są przeprowadzić zgodnie z wymogami przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 122 O.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. W myśl art. 124 O.p. organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. Postępowanie podatkowe powinno nadto być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 O.p.). Zgodnie z art. 187 § 1 O.p. organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał

dowodowy. W myśl art. 180 O.p., jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Jak wynika z art. 191 O.p., organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

Ostatni z przytoczonych przepisów uznaje się za zdefiniowanie w postępowaniu podatkowym tzw. zasady swobodnej oceny dowodów. Kryteria prawidłowej oceny materiału dowodowego nie zostały wprost wskazane w przepisach, jednak w tym zakresie orzecznictwo wskazuje, że aby ocenę dowodów można było uznać za swobodną (a nie dowolną, arbitralną), powinna być ona po pierwsze wszechstronna, a więc uwzględniająca wszystkie zgromadzone w sprawie dowody. Po drugie, ocena ta musi być zgodna z regułami logicznego rozumowania. Po trzecie, wnioski wyciągnięte z powyższej oceny dowodów powinny być zgodne z doświadczeniem życiowym (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 listopada 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3863/14, Lex Omega nr 1957834).

Materiał dowodowy jest zupełny, jeśli zebrano i rozpatrzono wszystkie dowody, przeprowadzono wnioski dowodowe, a udowodniony stan faktyczny stanowi pełną, spójną i logiczną całość. Organ, rozpatrując materiał dowodowy, nie może pominąć żadnego istotnego dowodu. Pominięcie dowodu może nasuwać wątpliwości, co do zgodności z rzeczywistością ustalonego stanu faktycznego oraz może wzbudzić wątpliwości, co do trafności oceny innych dowodów. Przyjęta w art. 191 O.p. zasada swobodnej oceny dowodów zakłada, że organ podatkowy nie jest skrupowany przy ocenie dowodów kryteriami formalnymi, ma swobodnie oceniać wiarygodność i moc dowodową poszczególnych dowodów, na których oparł swoją decyzję.

Gwarancją realizacji zasady swobodnej oceny dowodów jest ustawowy wymóg, aby decyzja podatkowa zawierała m.in. uzasadnienie faktyczne i prawne (art. 210 § 1 pkt 6 O.p.). Stosownie do art. 210 § 4 O.p. uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności. Organ podatkowy ma zatem obowiązek nie tylko ocenić cały materiał dowodowy zgodnie ze wskazaniem wiedzy, logicznego rozumowania i doświadczenia życiowego, ale także musi w wyczerpujący sposób przedstawić swój tok rozumowania w uzasadnieniu decyzji. Dotyczy to w szczególności omówienia, które dowody i z jakich przyczyn uznane zostały przez niego za wiarygodne i wzięte za podstawę ustaleń faktycznych, a którym dowodom i z jakich powodów odmówił on mocy dowodowej.

Powyższe zasady obowiązują w równym stopniu organ odwoławczy. Organ odwoławczy ma bowiem obowiązek ponownego merytorycznego rozpatrzenia sprawy oraz jej rozstrzygnięcia, w ramach czego następuje równolegle kontrola prawidłowości decyzji organu I instancji. Organ ten nie może ograniczać się do

przedstawienia i umotywowania własnego stanowiska. Na obowiązek ustosunkowania się organu administracji publicznej do twierdzeń, zarzutów i wniosków stron wskazuje orzecznictwo sądowoadministracyjne, ewentualne uchybienia w tym zakresie wiążąc z istotnym wpływem na treść rozstrzygnięcia (tak Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w uzasadnieniu wyroku z dnia 14 kwietnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 180/05, Lex Omega nr 166546). Zgodnie z ugruntowaną już linią orzecznictwa, obowiązek odniesienia się do twierdzeń strony ciąży w szczególności na organie drugiej instancji, który winien w swojej decyzji rozstrzygnąć zasadność podniesionych w odwołaniu zarzutów (tak Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 22 kwietnia 1998 r., sygn. akt I SA/Lu 21/98, Lex Omega nr 34147 oraz z dnia 20 grudnia 1999 r., sygn. akt IV SA 274/97, Lex Omega nr 48234, a także Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. akt III SA/Wr 68/10, Lex Omega nr 694486 i Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., sygn. akt III SA/Kr 1185/05, Przegląd Prawa Publicznego z 2007 r., nr 9, str. 109).

W poddanej sądowej kontroli sprawie organ podatkowy, jak wynika z akt sprawy, ustalenia, że kabel położony na terenie gminy D., stanowi budowlę opodatkowaną wraz z rurą osłonową, dokonał na podstawie wyjaśnień spółki, przedstawionej przez spółkę opinii rzeczoznawcy wraz z Kartami Projektu Technicznego Rozbudowy sieci łączności P. dla odcinków sieci położonych w gminach sąsiadujących z gminą D. – gmina B. i L., gdyż – jak wyjaśniono – z uwagi na upływ czasu nie było możliwe odnalezienie w archiwach spółki dokumentacji odnoszącej się do odcinka na terenie gminy D. Wprawdzie, organ I instancji w toku postępowania podatkowego wystąpił do Starosty [...], a więc organu administracji budowlanej o udostępnienie projektu technicznego dotyczącego odcinka na terenie gminy D., ale projektu technicznego nie otrzymał. Zarówno z akt sprawy, jak i z decyzji organu I instancji nie wynika, aby były przeprowadzane inne dowody i ustalenia. Uzasadnienie decyzji organ I instancji oparł o prawomocne wyroki WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 11.04.2019 r., I SA/Go 536/18, z 6.02.2020 r., I SA/Go 777/19, oddalające skargi spółki w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2013 r. i 2014 r.

Organ I instancji w uzasadnieniu decyzji przedstawił ustalenia na podstawie opinii rzeczoznawcy, odnośnie do budowy przedmiotowego obiektu, z których wynika m.in., że rurociąg kablowy zbudowany jest z trzech rur RHDPE 50 fi 40/3,7 (w dwóch umieszczone są kable, jedna jest rezerwowa). Pod drogami asfaltowymi, pod rzekami, ciekami i rowami, pod drogami nieutwardzonymi i wjazdami kable zabezpieczone są rurą RHDPEp fi 125/11,4 metodami przewiertu albo rozkopu. Wskazał także, że w opinii zaznaczono, że na rurociągu kablowym zamontowane są rury osłonowe w miejscach gdzie dochodzi do skrzyżowań z inną infrastrukturą.

Organ podkreślił, że nie dysponował dokumentacją techniczną dotyczącą przebiegu linii na terenie gminy D., tylko gmin sąsiednich. Organ przytoczył z treści Karty Projektu technicznego dotyczące gminy B., m.in. że do stacji Zasuw kabel światłowodowy należy prowadzić bez rurociągu kablowego bezpośrednio w ziemi. Na tej podstawie, w powiązaniu z wyjaśnieniami spółki, że sieć będąca przedmiotem opinii na całej długości posiada jednolity charakter i wybudowana jest w tej samej technologii, organ I instancji stwierdził, że ma do czynienia z rurą osłonową, że kable nie są położone w kanalizacji kablowej. Organ odwoławczy, w wyniku ponownego rozpoznania sprawy, aprobując stanowisko organu I instancji, przytoczył przepisy u.p.o.l., Prawa budowlanego oraz rozporządzenia Ministra Infrastruktury z 26 października 2005 r., opisał wskazania opinii rzeczoznawcy i ustalenia organu I instancji przeprowadzone na podstawie tej opinii, wskazując na brak podstaw prawnych do wyłączenia z opodatkowania wartości kabli światłowodowych skoro nie są położone w kanalizacji kablowej. Jak również zacytował fragmenty z treści ww. wyroku z 3.12.2020 r., I SA/Go 375/20 (dotyczącego spółki), a także z orzeczeń NSA z 11.01.2023 r., III FSK 1455/21 i z 13.02.2019 r., II FSK 876/17.

W ocenie Sądu, tak przeprowadzone postępowanie podatkowe oraz tak skonstruowane uzasadnienia decyzji podatkowych, naruszają wskazane w skardze przepisy procesowe, tj. art. 122, art. 187, art. 191 O.p. poprzez niepełne i niewłaściwe rozpoznanie stanu faktycznego, oparcie się na niekompletnym materiale dowodowym i dokonaniu błędnej oceny zebranego materiału dowodowego. Organy nie zgromadziły bowiem pełnego materiału dowodowego, pozwalającego na zrekonstruowanie stanu faktycznego oraz oceniły posiadane dowody z przekroczeniem zasady swobodnej oceny, dokonując dowolnej oceny tych dowodów. Organy podatkowe naruszyły także art. 210 § 4 O.p., gdyż w uzasadnieniach decyzji organy podatkowe wskazały podstawy prawne, ale nie wykazały podstaw faktycznych poczynionych ustaleń, co jest konsekwencją wadliwie przeprowadzonego postępowania dowodowego. W końcu organ odwoławczy naruszył art. 127 O.p. i wynikającą z niego zasadę dwuinstancyjności, gdyż nie rozpoznał sprawy ponownie, w jej całokształcie. Nie dokonał własnych ustaleń faktycznych. Nie odniósł się do zarzutów i argumentacji odwołania oraz wniosków dowodowych strony.

Zdaniem Sądu, wnioski zawarte w decyzjach organów podatkowych nie znajdują oparcia w zgromadzonym materiale dowodowym.

Organy podatkowe uwzględniły prywatną opinię rzeczoznawcy budowlanego, przedstawioną przez skarżącą, powołując się na wskazania z niej wynikające w zakresie budowy ocenianej sieci łączności, dochodząc do nieprawdziwych wniosków, które z niej nie wynikały. Z przedmiotowej opinii rzeczoznawcy nie wynika bowiem, wbrew twierdzeniu organu I instancji, że przedmiotowy kabel nie znajduje się w kanalizacji kablowej. Przyjęcie takiego wniosku dla odcinka zlokalizowanego

na terenie gminy D., bez poczynienia jednoznacznych ustaleń nie jest możliwe do zaakceptowania. Zwłaszcza, że spółka konsekwentnie twierdziła, że stan faktyczny dla odcinka w gminie D. jest odmienny niż w gminach sąsiednich. Wskazywała, że kabel położony jest w rurociągu kablowym na całej długości, co daje możliwość jego swobodnego wyjmowania i wkładania bez naruszenia konstrukcji rurociągu oraz gruntu. Na rurociągu zamontowane są rury osłonowe w miejscach skrzyżowań z innymi obiektami, zaś w miejscach gdzie wybudowane zostały te rury osłonowe, wewnątrz usadowiony został rurociąg (kanalizacja), a kable ułożone są w rurociągu. To samo – zdaniem Sądu – wynika z opisu elementów składowych sieci zawartego w opinii rzeczoznawcy.

Zarówno organ I instancji, jak i organ odwoławczy nie odniosły się do tych twierdzeń spółki. W ocenie Sądu, z opinii i dokumentacji technicznej wynika jedynie, że kabel przebiega poza rurociągiem kablowym, tj. w ziemi (zabezpieczony płytami chodnikowymi) jedynie na odcinkach dobiegających bezpośrednio do Stacji Zsuw, znajdującej się w gminie B. Z akt sprawy nie wynika zaś, aby obiekty takie znajdowały się w przebiegu sieci w gminie D., nadto żeby były przedmiotem oceny w niniejszym postępowaniu. Przedmiotem postępowania w rozpoznawanej sprawie stanowił tylko środek trwały KABEL Światłowodowy [...]. Sąd podziela pogląd, że nie można oceniać czy rurociąg, w którym biegnie przedmiotowy kabel spełnia przesłanki uznania za kanalizację kablową w oparciu o parametry techniczne obiektu ustalone dla innego odcinka rurociągu. Zdaniem Sądu, organ podatkowy powinien przeprowadzić dokładne postępowanie dowodowe w tym zakresie, czego nie uczynił, nie jest bowiem zwolniony z obowiązku czynienia własnych ustaleń i gromadzenia dowodów we własnym zakresie w celu ustalenia prawnopodatkowej kwalifikacji spornego obiektu. Jak zasadnie wskazano w odwołaniu organ podatkowy w tym celu mógł przeprowadzić oględziny, czy zwrócić się o dodatkowe wyjaśnienia do spółki. Zdaniem Sądu, mógł też sporządzić dokumentację fotograficzną przedmiotowego obiektu budowlanego oraz rozważyć ewentualne powołanie biegłego, albo też zwrócić się o dokumentację budowlaną czy to do administracji budowlanej czy do spółki (zamiast o projekt techniczny), co umożliwia art. 180 O.p. i zasada otwartego systemu środków dowodowych. Tymczasem organ I instancji, za podstawę ustaleń faktycznych przyjął opinię rzeczoznawcy, z której wyciągnął – w ocenie Sądu – błędne wnioski, gdyż z opinii nie wynika, czy w gminie D. kabel na pewnych odcinkach przebiega w ziemi. W ocenie Sądu organ nie dokonał należytej wnikliwej oceny opinii prywatnej przedłożonej do akt sprawy, sam zauważając przy tym, że nie może być ona miarodajna dla ustalenia i oceny stanu faktycznego sprawy, skoro podstawą jej sporządzenia były dokumenty dotyczące innych lokalizacji kabli i urządzeń.

Odnosząc się do cytowanych w decyzjach ww. wyroków WSA w Gorzowie Wielkopolskim, trafnie skarżąca wskazała, że nie mogą stanowić te orzeczenia podstawy rozstrzygnięcia niniejszej sprawy i być traktowane jak prejudykat, choćby dotyczyły opodatkowania obiektów w ramach zbudowanej jednej sieci łączności [...] wzdłuż Rurociągu [...] należących do skarżącej, jednakże z innych przyczyn niż podnieszone przez skarżącą.

Zasadnie zauważono w odwołaniu i skardze, że powołane w decyzji organu I instancji wyroki dotyczyły określenia zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości za 2013 r. i 2014 r. i zapadły pod rządami wcześniej obowiązujących przepisów u.p.o.l. i odmiennej definicji „budowli”, w czasie gdy kwalifikacja tego typu obiektów wymagała badania spełnienia kryterium „całości techniczno-użytkowej”. Sąd co do zasady zgadza się z poglądami tam zawartymi. Niemniej jednak należy podkreślić, że orzeczenia te (jak również wskazane przez organ odwoławczy I SA/Go 375/20), co wynika z ich treści, dotyczą odrębnych ustaleń faktycznych poczynionych na podstawie dowodów zgromadzonych w odrębnych postępowaniach podatkowych, które sąd I instancji (a następnie NSA) uznał za ustalenia wyczerpujące i prawidłowe. Wynika z tych orzeczeń, że w trakcie postępowania podatkowych organy dysponowały dokumentacją techniczną dla danego odcinka sieci, nadto w tych postępowaniach organy powoływały biegłego budowlanego, przeprowadzano oględziny obiektów, czego w rozpoznawanej sprawie zabrakło. Z tych powodów treść tych orzeczeń nie mogła mieć decydującego znaczenia dla rozpoznawanej sprawy. Nie ulega bowiem wątpliwości, że każda sprawa rozstrzygana jest przez organy podatkowe indywidualnie i w każdej sprawie organy podatkowe mają obowiązek przestrzegania przepisów postępowania i jego naczelných zasad, w szczególności zasady prawdy obiektywnej Zdaniem Sądu, nieprzeprowadzenie przez organ postępowania wyjaśniającego co do rzeczywistego przebiegu kabla światłowodowego i oparcie się w istocie tylko na wadliwie ocenionej opinii prywatnej i wyrokach w sprawach spółki doprowadziło do niewyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy istotnych z punktu widzenia rozstrzygnięcia, co doprowadziło do naruszenia art. 187 § 1 O.p., zgodnie z którym organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Wskazać również przyjdzie ponownie, że zgodnie z art. 180 § 1 O.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Ponadto, art. 188 O.p. przewiduje, iż żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem.

W niniejszej sprawie organ odwoławczy nie odniósł się do zarzutów i argumentacji spółki z odwołania oraz nie odniósł się i nie przeprowadził dowodów

wskazywanych w odwołaniu (biegły, oględziny, dodatkowe wyjaśnienia spółki), mogących mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, czym naruszył art. 122, art. 180 § 1, art. 187 § 1, art. 188 O.p. w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik postępowania. Organ ten w zaskarżonej decyzji nie podjął wszystkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Reasumując, Sąd uznał, że zgromadzone w rozpoznawanej sprawie dowody nie pozwalały na prawidłowe ustalenie stanu faktycznego w sposób umożliwiający subsumpcję przepisów prawa materialnego. Na obecnym etapie postępowania nie było możliwości sformułowania oceny co do tego, czy kable światłowodowe wraz z rurami osłonowymi jako linia kablowa podziemna w całości stanowią budowlę. Kwestia prawidłowego zastosowania przez organ podatkowy przepisów prawa materialnego zaktualizuje się dopiero, gdy w tej mierze zostanie prawidłowo ustalony stan faktyczny, który znajdzie odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji.

Jednocześnie, nie przesądzając wyniku postępowania, wskazać należy, że z uwagi na wyżej wymienione mankamenty dowodowe przedwczesne jest wypowiadanie się w kwestii zarzutów podniesionych w skardze, dotyczących w szczególności naruszenia art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 i 3 a Prawa budowlanego.

Rozpatrując sprawę ponownie, organy podatkowe uwzględnią ocenę prawną Sądu i respektując naczelną zasadę postępowania podatkowego – zasadę prawdy obiektywnej, przeprowadzą postępowanie wyjaśniające w celu ustalenia prawno-podatkowej kwalifikacji kabla światłowodowego. W niniejszej sprawie za pomocą wszelkich dostępnych dowodów organy podatkowe ustalą, czy zainstalowane na terenie gminy D. przez skarżącą rury osłonowe wokół tego kabla, stanowią kanalizację kablową, tj. czy są przeznaczone do instalowania kabli, czy jedynie służą do osłony kabli, pełnią funkcję osłonową. Należy też zbadać, czy rury te stanowią krótkie odcinki, które nie są ze sobą połączone (ich cechą charakterystyczną nie jest długość), czy też właśnie ich charakterystycznym parametrem jest długość, stanowią zwarty ciąg. Organ podatkowe rozważą konieczność uzupełnienia dowodu z opinii biegłego z zakresu budownictwa, a także oględzin a następnie skonfrontują treść owej opinii z zebrany materiał dowodowy. Organ podatkowy rozważą także podjęcie innych czynności dowodowych, takich jak pozyskanie dokumentacji dotyczącej powstania i robót budowlanych dotyczących spornych obiektów, czy jakichkolwiek innych dowodów, które – zdaniem organu – będą konieczne do wyczerpującego wyjaśnienia sprawy.

W szczególności, organy rozważą i odniosą się w sposób procesowy do zgłoszonych przez skarżącą wniosków dowodowych, podnoszonej argumentacji i ocenią całokształt zgromadzonego materiału dowodowego w sposób zgodny z art. 191 O.p.

Powinnością organów będzie również danie wyrazu ustaleniom postępowania w uzasadnieniu decyzji spełniającym wymogi art. 210 § 4 O.p. W tym stanie rzeczy, Sąd w pkt I sentencji wyroku orzekł na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. o uchyleniu zaskarżonej decyzji, a dodatkowo w związku z art. 135 p.p.s.a. o uchyleniu poprzedzającej ją decyzji organu I instancji.

W związku z uwzględnieniem skargi Sąd orzekł również w pkt II sentencji wyroku o kosztach postępowania na podstawie art. 200 oraz art. 205 § 2 i § 4 p.p.s.a., zasądając na rzecz strony skarżącej zwrot kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw, obejmujący zwrot uiszczanego wpisu sądowego od skargi ([...] zł) oraz opłaty od pełnomocnictwa ([...] zł), a także wynagrodzenie pełnomocnika strony skarżącej będącego radcą prawnym ([...] zł), wynikające z § 2 pkt 5) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1935 z późn. zm.).

Powołane w niniejszym wyroku orzeczenia sądów administracyjnych są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).