



# BURMISTRZ ROGOŹNO

☒ 64-610 ROGOŹNO, ul. Nowa 2  
NIP 766-00-09-703  
www.rogozno.pl

☎ tel.(0-67) 26-84-400  
fax 26-18-075  
e-mail: um@rogozno.pl

Data: 2014-06-04  
Nasz znak: FN.3120.3.11.1.2014.KI  
Telefon: 785 009 431

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012r., poz.749, z późn. zm.), Burmistrz Rogoźna jako organ podatkowy stwierdza, że stanowisko własne wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 14 kwietnia 2014r. złożonym przez ..... o udzielenie pisemnej interpretacji indywidualnej w zakresie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości dotyczącym budowli nigdy nie wykorzystywanych do działalności gospodarczej – jest nieprawidłowe

## UZASADNIENIE

W dniu 14 kwietnia 2014r. /....., złożyła wniosek o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości dotyczącego budowli sieci wodociągowej i kanalizacyjnej położonej w miejscowości

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie:

zajmuje się działalnością w zakresie usług zbiorowego dostarczania wody oraz zbiorowego odprowadzania ścieków. Do przedmiotowej działalności wykorzystuje infrastrukturę techniczną, na którą składają się m.in. urządzenia wodociągowo-kanalizacyjne, w tym sieci wodociągowe i kanalizacyjne.

W dniu 14 października 2010r. na podstawie umowy odpłatnego przejęcia urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych Wnioskodawca przejął i objął w swoje posiadanie sieci wodociągowe i kanalizacyjne, położone w miejscowości ..... Przejęcie nastąpiło w trybie art. 31 ustawy z 7 czerwca 2001r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzeniu ścieków, za wynagrodzeniem, ustalonym według ceny odpowiadającej wartości rynkowej przejmowanych budowli.

Nabyte budowle nie są aktualnie przez Wnioskodawcę wykorzystywane z uwagi na fakt, iż do chwili obecnej z terenu, na którym położone są wspomniane wyżej sieci, nie wpłynął jeszcze żaden wniosek o przyłączenie do sieci, choćby jednego z właścicieli nieruchomości zainteresowanego świadczeniem usług wykonywanych przez Wnioskodawcę.

Warunkiem przyjęcia omawianych sieci do użytkowania jest złożenie wniosku i fizyczne przyłączenie do sieci pierwszego odbiorcy. Do momentu przekazania do użytkowania nakłady poniesione na ich nabycie pozostają na koncie księgowym "środki trwałe w budowie". W miesiącu przyjęcia sieci do używania staną się one środkami trwałymi, a ich wartość będzie podstawą naliczenia odpisów amortyzacyjnych.

Wnioskodawca, od momentu nabycia ww. urządzeń, wykazywał je jako budowlę będącą przedmiotem opodatkowania podatku od nieruchomości. W konsekwencji Wnioskodawca płacił od tych budowli podatek od nieruchomości.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy Wnioskodawca postąpił prawidłowo uznając, iż sieć wodociągowa oraz kanalizacyjna położona w miejscowości , stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości od momentu nabycia w 2010r., pomimo iż nigdy nie były one wykorzystywane od działalności gospodarczej Wnioskodawcy?

Wnioskodawca przedstawił własne stanowisko w sprawie opisane poniżej.

W ocenie Wnioskodawcy w stanie faktycznym będącym przedmiotem niniejszego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, sieć wodociągowa oraz sieć kanalizacyjna położone w miejscowości , nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, z uwagi na fakt, iż do sieci tych nie został przyłączony jakikolwiek odbiorca, w związku z tym:

1. sieci te nie są „budowlami istniejącymi” w rozumieniu art. 6 ust.2 u o p i o l.;
2. ze względów technicznych niemożliwe jest wykorzystywanie tych sieci w działalności gospodarczej Wnioskodawcy.

W ocenie Wnioskodawcy w omawianym stanie faktycznym sprawy zastosowanie znajdują wskazane niżej regulacje kształtujące konstrukcję podatku od nieruchomości:

- przedmiot opodatkowania: opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust.1 pkt 3 u o p i o l.);
- definicja budowli: 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; 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 u o p i o l, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych (art.1a ust. 1 pkt 2 u o p i o l);
- zakres podmiotowy: podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych (art. 3 ust 1 u o p i o l);
- podstawa opodatkowania: podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem art.4 ust.4-6 u o p i o l – 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 ust1 pkt 3 u o p i o l);
- moment powstania obowiązku podatkowego: obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku (art. 6 ust. 1 u o p i o l). Jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego

po roku, w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem (art.6 ust.2 u o p i o l)

Z treści ww. regulacji jak pisze strona wynika, iż warunkiem opodatkowania budowli jest to aby:

- 1) budowla istniała;
- 2) budowla była związana z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- 3) budowla mogła być wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych.

Budowla będąca własnością Wnioskodawcy:

- 1) nie jest budowlą „istniejącą” w rozumieniu art. 2 u o p i o l
- 2) jest związana z prowadzoną działalnością gospodarczą;
- 3) nie może być wykorzystywana do prowadzenia działalności ze względów technicznych.

Zgodnie z treścią art. 6 ust. 2 u o p i o l okolicznością decydującą o powstaniu obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości jest istnienie budynku lub budowli. Przepisy u o p i o l nie zawierają przy tym wskazówek, co do tego kiedy budowle należy uznać za istniejącą. Z uwagi na zakres działalności gospodarczej prowadzonej przez Wnioskodawcę, za właściwe należy uznać posłużenie się w celu interpretacji pojęcia „istnienia” budowli przepisami regulującymi tą działalność przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych, a więc przede wszystkim przepisami ustawy z 7 czerwca 2001r o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U. 2006, Nr 123, poz. 858) – dalej zwanej: „u.z.z.w”.

Pod pojęciem sieci (wodociągowej, jak również kanalizacyjnej) rozumieć należy – zgodnie z art. 2 pkt 7 u.z.z.w. - przewody wodociągowe lub kanalizacyjne wraz z uzbrojeniem i urządzeniami, którymi dostarczana jest woda lub którymi odprowadzane są ścieki, będące w posiadaniu przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego.

Przenosząc powyższą regulację na grunt stanu faktycznego wniosku stwierdzić należy, iż sieć wodociągowa oraz sieć kanalizacyjna nie są „budowlami istniejącymi” w rozumieniu art. 6 ust. 2 u.p.o.l. ponieważ sieci te - w rozumieniu art. 2 ust. 7 u.z.z.w. - nie są jeszcze wykorzystywane do działalności w zakresie dostarczania wody lub odprowadzania ścieków. Aby można było mówić o sieci, jako o istniejącej budowli - w rozumieniu art. 6 ust. 2 u.p.o.l. - konieczne jest, w ocenie Wnioskodawcy, przyłączenie do choćby jednego odbiorcy. Dopiero po przyłączeniu do sieci pierwszego odbiorcy, sieć wodociągowa i sieć kanalizacyjna wskazane w stanie faktycznym wniosku staną się sieciami w rozumieniu art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków.

Zarówno sieć wodociągowa, jak i sieć kanalizacyjna nie są wykorzystywane do działalności gospodarczej Wnioskodawcy. Za ich pomocą nie są świadczone usługi w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz odprowadzania ścieków. W konsekwencji nie można uznać, iż sieci te są budowlami „istniejącymi” - w rozumieniu art. 6 ust. 2 u.p.o.l.

Pojęcie względów technicznych:

Zgodnie z treścią art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podlegają jedynie „budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Pojęcie to zostało zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., który wskazuje, że za obiekty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznaje się: "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".

Oznacza to, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie takie budowle, które znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy lub też innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, chyba że są niezdatne do prowadzenia działalności ze względów technicznych. W przypadku budowli, zaistnienie przesłanki, o której mowa w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 3

u.p.o.l., skutkuje wyłączeniem z opodatkowania. Wyłączenie przedmiotów opodatkowania z kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej musi mieć charakter obiektywny, to znaczy, że przedmiot opodatkowania nie może nadawać się do prowadzenia działalności gospodarczej przez konkretnego przedsiębiorcę i jednocześnie nie mógłby być wykorzystywany przez inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą o innym charakterze. Względy techniczne dotyczą zatem możliwości wykorzystywania konkretnego przedmiotu opodatkowania i są okolicznością faktyczną niezależną od woli przedsiębiorcy [tak L. Eteł; „Podatek od nieruchomości. Komentarz”; LEX 2012 r.].

W stanie faktycznym będącym przedmiotem niniejszego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej mamy do czynienia z sytuacją, w której Wnioskodawca z przyczyn obiektywnych nie może prowadzić działalności gospodarczej przy wykorzystaniu sieci wodociągowo-kanalizacyjnej (opisanej w stanie faktycznym). Do momentu złożenia wniosku o przyłączenie do sieci przez pierwszego odbiorcę, który w następstwie tego wniosku zostanie do sieci przyłączony, sieć nie będzie wykorzystywana i to właśnie z powodów obiektywnych, tj. stan techniczny sieci bez przyłączy nie pozwala na jej jakąkolwiek eksploatację.

Wyjaśnić przy tym należy, iż „względy techniczne” konkretnych budowli oceniane powinny być w sposób obiektywny przez podatników i nie będą tu miały znaczenia decyzje, czy też inne akty administracyjne. Art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wyraźnie określa, że wyłączenie budowli z opodatkowania nastąpi, gdy „przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”. Przepis powyższy nie odwołuje się do prawa budowlanego, co więcej, mowa w nim o „względach technicznych”, a nie „względach budowlanych”. W konsekwencji podatek uprawniony - a nawet zobowiązany - jest do tego aby samodzielnie zbadać, czy ewentualne niewykorzystywanie budowli nastąpiło z uwagi na „względy techniczne”, czy też z innych powodów.

> WSA w Lublinie w wyroku z dnia 5 listopada 2008 r., (sygn. I SA/Lu 243/08):

„Z przepisu art., 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wynika, aby względy techniczne musiały być w sposób obligatoryjny wykazane przez przedsiębiorcę posiadaniem orzeczenia organów administracji budowlanej w zakresie stanu technicznego budynku. Sam podatek jest uprawniony do ustalenia, że obiekt nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych, albowiem znajduje się w złym stanie technicznym”.

> WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 23 marca 2006 r. (sygn. I SA/Rz 517/05): „nie znajduje uzasadnienia twierdzenie, że tylko decyzja organów nadzoru budowlanego jest podstawą do wykazania, że w budynku nie może być ze względów technicznych prowadzona działalność gospodarcza. Takiego wymogu nie ma bowiem w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 3”.

> WSA w Warszawie w wyroku z 10 września 2007 r. (sygn. III SA/Wa 767/07):

„stwierdził, że nie ma racji organ kwestionując możliwość dokonania samodzielnie oceny, czy z powodów technicznych budynek nie może być wykorzystany do prowadzenia działalności gospodarczej, wskazując, że tylko odpowiedni akt administracyjny, np. decyzja o pozwoleniu na rozbiórkę, może tę okoliczność należycie dokumentować. Przepisy PLokU *expressis verbis* nie obligują podatnika do legitymowania się stosownym aktem administracyjnym z zakresu prawa budowlanego, czego domaga się organ. Jeżeli organ podatkowy kwestionuje poprawność złożonej korekty deklaracji, powinien przeprowadzić postępowanie dowodowe w celu ustalenia, czy wspomniane względy techniczne faktycznie występują.”;

Pojęcie względów technicznych w orzecznictwie sądów administracyjnych

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie możliwości wyłączania budowli (sieci wodociągowej i kanalizacyjnej) znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jako reprezentatywny w tym zakresie uznać należy wyrok NSA z dnia 17 listopada 2005 r. (sygn. FSK 2319/04), w uzasadnieniu którego sąd sformułował następującą tezę: „brak dokonania przez gminę przyłączenia do sieci wodno-kanalizacyjnej może być przesłanką do stwierdzenia, że prowadzenie działalności gospodarczej na gruncie jest niemożliwe ze względów technicznych”

Z przywołanego orzeczenia jednoznacznie wynika, że przyłączenie odbiorcy do sieci

wpływa na powstanie przesłanki nie możliwości wykorzystywania budowli z uwagi na jej względy techniczne. Co prawda ww. orzeczenie dotyczyło opodatkowania nieruchomości, do której sieć miała być podłączona, ale sposób wnioskowania przyjęty przez Naczelny Sąd Administracyjny ma również zastosowanie w odwrotnej sytuacji, tj. do sieci wodociągowo-kanalizacyjnej, do której nie został przyłączony żaden odbiorca.

Stanowisko Wnioskodawcy znajdują uzasadnienie również w świetle innych orzeczeń sądów administracyjnych, w tym między innymi:

> wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r. (sygn. II FSK 1059/12): „Przyjąć należy, że ratio legis wprowadzenia ww. przepisu wynikało z przyjęcia przez ustawodawcę za zasadne zmniejszenia obciążeń podatkowych tych podmiotów, które nie mogą wykorzystywać posiadanych nieruchomości dla celów gospodarczych z przyczyn całkowicie od nich niezależnych, a związanych z naturą danego przedmiotu opodatkowania. Innymi słowy, analizowany przepis może znaleźć zastosowanie tylko w przypadku zaistnienia obiektywnych okoliczności natury technicznej, całkowicie uniemożliwiających wykorzystanie przedmiotu opodatkowania do celów działalności gospodarczej prowadzonej przez dany podmiot. Tym samym wyłączenie, o jakim mowa w art. 1a ust 1 pkt 3 u.p.o.i, nie obejmuje sytuacji, gdy brak możliwości wykorzystania nieruchomości dla celów działalności gospodarczej wynika z przyczyn leżących po stronie posiadającego daną nieruchomość przedsiębiorcy. Wskazuje na to przede wszystkim użyte przez ustawodawcę w analizowanym przepisie sformułowanie: (...) nie są i nie mogą być wykorzystywane (...). Pojęcie względów technicznych nie obejmuje swoim zakresem technologicznych, ekonomicznych, jak również finansowych przyczyn braku możliwości wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej. Ma ono normatywny kontekst determinowany kryteriami formalnymi właściwymi dla przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r. poz. 1409).”

> wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2009 r. (sygn. akt II FSK 47/08): „w którym stwierdzono, że „przez względy techniczne należy rozumieć uwarunkowania konstrukcyjne obiektów wchodzących w skład zakładu oraz względy organizacyjne związane ze sposobem prowadzenia działalności gospodarczej”.

> wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 grudnia 2013 r. (I SA/GL 861/13): „techniczne względy, uniemożliwiające wykorzystywanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej, powinny mieć charakter przeszkód obiektywnych, to znaczy nie mogą one być determinowane wolą podatnika, lecz okolicznościami zewnętrznymi (wyroki NSA z dnia 16 lutego 2006 r., sygn. akt II FSK 301/05 oraz wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1354/07).”

> wyrok WSA w Gliwicach z 5 października 2004 r., (sygn. I SA/Ka 2227/03): „wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 3 wyłączenie dotyczy sytuacji, gdy przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej, a powodem tego jest zdarzenie niezależne od podatnika, dotyczące stanu technicznego nieruchomości”;

Podsumowując powyższe rozważania, Wnioskodawca uważa za w pełni uzasadnione stanowisko własne, które przedstawił w niniejszym wniosku. Sieć wodociągowo-kanalizacyjna będąca przedmiotem niniejszej sprawy nie powinna stanowić przedmiotu opodatkowania bowiem nie jest budowlą „istniejącą” w rozumieniu art. 6 ust. 2 u.p.o.i. oraz nie może być wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych.

„Względy techniczne” mają charakter obiektywny i w żaden sposób nie zależą od decyzji Wnioskodawcy. Sieć nie może być eksploatowana bowiem dotychczas nie został do niej podłączony pierwszy odbiorca.

Co więcej, za nieuzasadnione i sprzeczne z ratio legis należałoby uznać opodatkowanie przedmiotowej budowli, w sytuacji gdy z uwagi na względy techniczne nie jest ona eksploatowana, a za jej pomocą Wnioskodawca nie osiąga jakichkolwiek przychodów.

Burmistrz Rogoźna po rozpatrzeniu wniosku wyjaśnia co następuje:

Zgodnie z art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. - Dz. U. z 2010r. Nr 95, poz. 613 ze zm.) jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Ponadto zgodnie z art. 6 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w ciągu roku, podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek. Nabycie istniejącej budowli przez ... nastąpiło 14 października 2010 roku, dlatego obowiązek podatkowy powstał zgodnie z art. 6 ust. 1 cyt. wyżej ustawy od początku miesiąca następującego po miesiącu nabycia sieci czyli od listopada 2010 roku, niezależnie od tego czy dany obiekt jest użytkowany czy nie, gdyż budowla (przedmiot podatku) istnieje i jest w posiadaniu przedsiębiorcy.

Zgodnie z ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zmianami), art. 1a zawiera definicje pojęć w niej użytych. Definicję budowli zawiera art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Jest nią 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. Zatem art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., definiując budowlę, odsyła do przepisów ustawy - Prawo budowlane. Podkreślić jednak należy, iż odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia terminów: „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”. W art. 3 pkt. 3a ustawy prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1409 ze zmianami) zdefiniowano 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, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemia, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego. Przy dokonywaniu prawnopodatkowej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości niezbędne jest zatem oparcie się w pierwszym rzędzie na przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a jedynie pomocniczo - w zakresie ustawowego odesłania - na prawie budowlanym (Por. L. Eteł, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne*). W związku z tym, prawo budowlane jest podstawą do kwalifikowania danego obiektu jako obiektu budowlanego, natomiast o tym, czy stanowi on dla potrzeb opodatkowania budynek, czy też budowlę, rozstrzyga wyłącznie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych ( L. Eteł, B. Pahl, glosa do wyroku WSA z dnia 28 listopada 2008r, I SA/Kr 1213/08). Należy również zwrócić uwagę, że w zasadzie nie mają znaczenia przy zaliczaniu do budowli określonych obiektów budowlanych klasyfikacje statystyczne, a zwłaszcza Klasyfikacja Środków Trwałych (Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. z 1999r., Nr 112, poz. 1317 z późn. zm.)- obowiązywało do końca 2010 r., zaś od dnia 1 stycznia 2011 r. obowiązuje rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji i Środków Trwałych (Dz. U. z 2010r., Nr 242, poz. 1622) oraz Klasyfikacja Obiektów Budowlanych (Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz. U. z 1999r., Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.). Przepisy te zostały stworzone na inne potrzeby i nie mogą modyfikować obowiązków podatkowych. Trzeba jednak pamiętać, że art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazuje, iż podstawą opodatkowania budowli jest ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 16b i n.), jak i ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 22a i n.) wymagają prowadzenia ewidencji środków trwałych. Ewidencja ta jest prowadzona z uwzględnieniem przepisów dotyczących Klasyfikacji Środków Trwałych. Podstawą opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jest ich wartość początkowa wynikająca z ewidencji środków trwałych. W praktyce ustalenie wartości stanowiącej podstawę opodatkowania odbywa się na podstawie tejże ewidencji. Budowle wykazane w tej ewidencji są w większości przypadków budowlami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jednak Klasyfikacja

Środków Trwałych nie może być podstawą do ustalania, czy dana rzecz jest przedmiotem podatku od nieruchomości. Przepisy tej klasyfikacji odgrywają istotną rolę przy ustalaniu tzw. wartości amortyzacyjnej stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przy określaniu przedmiotu opodatkowania decyduje ustawa co znajduje potwierdzenie w wyrokach sądów. Wskazać należy na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., Sygn. akt P 33/09, OTK-A z 2011 r., nr 7, poz. 71, w którym to sąd wyraźnie orzekł, że odesłanie z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie pojęcia budowli dotyczy wyłącznie ustawy prawa budowlanego, a nie aktów podwykonawczych. Wykładnia art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i art. 3 pkt 1 lit. b i art. 3 pkt 3 ustawy – prawa budowlanego jest prawidłowa. W tymże wyroku sąd podkreślił, że nie stanowi podstawy dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości ani Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych ani Klasyfikacja Środków Trwałych. Jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Jak wynika z treści art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej rozumie się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów pod tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. WSA we Wrocławiu wyrokiem z dnia 19 stycznia 2012r. Sygn. Akt I SA/Wr 1662/11 podniósł, że ww. przepisem ustawodawca wprowadził jako zasadę, iż wszystkie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy są związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Jednocześnie ustawodawca nie wprowadził definicji legalnej pojęcia "względów techniczne", co oznacza, że wyłączenie gruntu, budynku czy budowli z wykorzystywania w działalności gospodarczej powinno być każdorazowo szczególnie badane i wymaga rozważenia rodzaju oraz charakteru przeszkody, a także ustalenia przyczyn oraz czasu jej powstania. Zdaniem Sądu, ze względu na wprowadzoną zasadę względy techniczne uniemożliwiające prowadzenie działalności gospodarczej w określonym obiekcie, powinny mieć obiektywny i trwały charakter. Obiektywny, to znaczy taki, który jest niezależny od woli przedsiębiorcy. Tak więc względy ekonomiczne, finansowe czy też podejmowane przez przedsiębiorcę decyzje gospodarcze lub też brak racjonalnych działań, nie są zaliczane do względów technicznych, o jakich mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Nieograniczony trwały charakter wynika wprost z końcowej części powołanego przepisu, który stanowi, że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. A zatem, stan techniczny obiektu jak wspomniano wyżej musi mieć charakter trwały, nieprzemijający". W przypadku . . . fakt nie użytkowania sieci z powodu braku zainteresowania potencjalnych mieszkańców stanowi element ekonomiczny, nie ma on charakteru względów technicznych o nieograniczonym charakterze. Względę ekonomiczne nigdy nie są przeszkodą do opodatkowania budowli czy budynku według stawek najwyższych, związanych z działalnością gospodarczą. Podobne stanowisko wyraził w wyroku NSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2014r., Sygn. Akt II FSK 1059/12 Ponadto, zakładając nawet, że istniejąca przeszkoda ma pewne elementy techniczne (brak przyłączy do mieszkańców) to przeszkoda ta jak wcześniej wspomniano nie ma charakteru trwałego, a taki jest wymagany w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., aby mówić o względach technicznych. Nabyta przez . . . budowla powinna być opodatkowana podatkiem od nieruchomości, bowiem znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy. Wskazywane przez . . . wyroki sądów dotyczą innych stanów faktycznych (gruntów i budynków) i z ich treści wywieść można odmienne zdanie niż wskazuje . . . , że właśnie sieć wodociągowo-kanalizacyjna będąca własnością . . . jak najbardziej powinna być opodatkowana podatkiem od nieruchomości. Należy wskazać, że podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy w tym znaczeniu, że obowiązek podatkowy powstaje przez sam fakt posiadania nieruchomości, bez względu na to, czy przynosi ona zysk jej posiadaczowi, czy też na tę nieruchomość należy ponieść nakłady w celu utrzymania jej w stanie zdatnym do użytku oraz na pewnym poziomie estetycznym. Podatek od nieruchomości nie nawiązuje więc w swojej konstrukcji do efektów ekonomicznych uzyskiwanych przez wykorzystanie danej nieruchomości. Decydujące znaczenie ma to,

że podstawę opodatkowania (z zastrzeżeniem budowli) stanowi powierzchnia gruntów i budynków, a nie jest ważne jak intensywnie jest gospodarcze wykorzystanie tych nieruchomości i jakie to przynosi efekty ekonomiczne. W piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 20 października 2003r. wyjaśniono, że przy interpretacji pojęcia „względy techniczne” należy odnosić się do przepisów prawa budowlanego. Jednocześnie wskazano, że nie można kwalifikować do „względów technicznych” sytuacji uzasadnionych względami technologicznymi lub ekonomicznymi. W przypadku przyłączenia do sieci jest potencjalnie możliwe, to uzasadnia opodatkowanie przekazanej wcześniej sieci. W orzecznictwie i piśmiennictwie przyjął się pogląd, że pojęciem „względy techniczne” nie są objęte okoliczności lub zdarzenia faktyczne i prawne prowadzące do niewykorzystywania nieruchomości, a będące skutkiem świadomego, zamierzonego działania przedsiębiorcy, który z innych względów niż techniczne zaprzestał czasowo lub trwale użytkowania w celach gospodarczych danej nieruchomości, będącej nadal w jego posiadaniu. Podmiot prowadzący działalność gospodarczą powinien inicjować działania zmierzające do przyłączenia odbiorcy. Jak wspomniano wyżej za „względy techniczne”, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie można uznać chwilowej przeszkody w gospodarczym wykorzystywaniu nieruchomości. Pogląd ten był formułowany w orzecznictwie sądowym na tle stanów faktycznych, w których przeszkoda w wykorzystywaniu nieruchomości na potrzeby działalności gospodarczej miała charakter ekonomiczny i była obiektywnie usuwalna.

Podstawowym kryterium związku nieruchomości z działalnością gospodarczą jest samo jej posiadanie przez przedsiębiorcę. Istotnym faktem jest, że związek danej nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej oznacza także związek pośredni służący prowadzonej działalności i nie może być utożsamiany jedynie z działalnością faktyczną. Tym samym przejściowe niewykorzystywanie nieruchomości przez przedsiębiorcę, nie daje podstaw do tego, aby do wymiaru podatku od nieruchomości nie miały zastosowania stawki przewidziane dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Nieruchomość taka mimo chwilowego jej niewykorzystywania, z różnych przyczyn, na potrzeby działalności gospodarczej nie przestaje być związaną z prowadzoną przez dany podmiot działalnością gospodarczą.

Jak wspomniano wyżej podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy w tym znaczeniu, że obowiązek podatkowy powstaje przez sam fakt posiadania nieruchomości natomiast wszelkie wyłączenia muszą wynikać wprost z ustawy. Gdyby ustawodawca chciał wyłączyć z opodatkowania budowle, które nie są użytkowane, to zamieściłby stosowny zapis. Zgodnie z obowiązującym prawem niewykorzystywanie budowli nie daje podstaw by wyłączyć ją z opodatkowania, a bez znaczenia dla istnienia tego obowiązku pozostaje, czy płatnik z owej nieruchomości korzysta.

Reasumując Wnioskodawca postąpił prawidłowo uznając, iż sieć wodociągowa oraz kanalizacyjna położona w miejscowości , stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu nabycia budowli, pomimo iż nigdy nie były one wykorzystywane do działalności gospodarczej a stanowisko własne Wnioskodawcy w stanie faktycznym jest błędne.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistniałego zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

## POUCZENIE

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa (art.52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – tekst jednolity Dz. U. z 2010 poz. 270, z późn.zm.).

Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 cyt. wyżej ustawy), w terminie



trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art.53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Burmistrz Rogoźna ul. Nowa 2, 64-610 Rogoźno.

Z up. BURMISTRZA

*mgr Krzysztof Ostrowski*  
ZASTĘPCA BURMISTRZA

---

