



Wrocław, 30.09.2019r.

WPO-SAP.310.9.2019.KD

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art.14j §1,art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U. z 2019r.,poz.900 z późn. zm.) w związku z art.1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019r., poz.1170 z późn. zm.),

po rozpatrzeniu wniosku

z siedzibą we Wrocławiu przy ul. z dnia 23.05.2019r.,który wpłynął do organu 27.05.2019r., uzupełniony następnie pismami: z dnia 24.05.2019r.-wpływ 29.05.2019r.; z dnia 14.06.2019r.-wpływ 26.06.2019r.; z 24.05.2019r.- wpływ 01.08.2019r., reprezentowanego przez Pre i dotyczącego wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości w zakresie obowiązku opodatkowania następujących budowli i urządzeń budowlanych usytuowanych na terenie posesji zajmowanej przez firmę i związanych z siedzibą firmy przy ul.

- 1)ogrodzenia wykonanego ze słupków stalowych, wkopanych w ziemię i rozwiezionych na nich typowych paneli wykonanych z drutu;
- 2) szamba;
- 3)przyłącza gazowego z licznikiem znajdującego się na ścianie budynku;
- 4)przyłącza wodnego, umieszczonego w zewnętrznej (poza budynkiem) studziennicy wodomierzowej, usytuowanej na terenie posesji;

5)przyłacza wody, gazu i prądu znajdujących się w części na terenie posesji należącej do Spółki a w części w pasie ulicy , gdzie są wpięte w zewnętrzne instalacje;

organ podatkowy

uznaje **stanowisko** strony w przedstawionym stanie faktycznym odnośnie:

ad.1 –opodatkowania ogrodzenia za nieprawidłowe, stwierdzając że opisany we wniosku metalowy płot stanowi urządzenie budowlane, które jako budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości;

ad.2 –opodatkowania szamba za nieprawidłowe, stwierdzając że szambo wybudowane przez Spółkę, stanowi budowlę, która jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej i podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości;

ad.3 –opodatkowania przyłącza gazowego za nieprawidłowe, stwierdzając że przyłącze gazowe wraz z licznikiem(gazomierzem), usytuowane na ścianie budynku, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości;

ad.4 -opodatkowania przyłącza wodnego wraz ze studzienką wodomierzową za nieprawidłowe, stwierdzając że przyłącze usytuowane w studzience wodomierzowej podlega wraz ze studzienką opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości;

ad. 5- opodatkowania przyłącza wody, gazu i prądu znajdujących się w części na terenie posesji należącej do Spółki a w części w pasie ul. , gdzie są wpięte w zewnętrzne instalacje **za nieprawidłowe**, stwierdzając że przyłącza stanowiące własność przedsiębiorcy jako środki trwałe Spółki, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

UZASADNIENIE

W dniu 27 maja 2019r. do organu podatkowego wpłynął wniosek z o.o., z siedzibą we Wrocławiu przy ul. reprezentowanego przez Prezesa firmy o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania budowli i urządzeń budowlanych związanych z siedzibą firmy przy ul. Z uwagi na to, że wniosek był zbyt lakoniczny organ podatkowy dwukrotnie wzywał Spółkę do uzupełnienia wniosku pod rygorem pozostawienia go bez rozpatrzenia. Podatnik nadesłał wyjaśnienia 29 maja 2019r., 26 czerwca 2019r. i 1 sierpnia 2019r.

Wnioskodawca uważa, iż posiadane przez niego budowle takie jak ogrodzenie, szambo, przyłącze gazowe z licznikiem, przyłącze wodne, przyłącze prądu nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż stanowią tzw. obiekty pomocnicze wchodzące w skład budynku jako osobnego obiektu inwentaryzowanego, obsługujące ten budynek i nie służą działalności gospodarczej. Koszty wytworzenia tych obiektów zostały dodane do wartości budynku, który jest amortyzowany wraz z tymi urządzeniami. Skoro budynek podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, to tzw. obiekty pomocnicze zdaniem Wnioskodawcy nie powinny być opodatkowane dodatkowo, gdyż powoduje to podwójne opodatkowanie tych samych środków.

Spółka zwróciła się więc o interpretację przepisów podatkowych, co do zasadności opodatkowania posiadanych budowli i urządzeń budowlanych podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny.

Spółka dysponuje na swojej posesji następującymi budowlami i urządzeniami budowlanymi: **1.** ogrodzenie; **2.** szambo i kanalizacja; **3.** przyłącze gazowe; **4.** przyłącze wodne; **5.** przyłącza wody, gazu i prądu, które w części znajdują się na terenie posesji a w części w pasie ul. gdzie są wpięte w zewnętrzne instalacje i są poza terenem posesji firmy.

Te środki trwałe do tej pory nie były opodatkowane podatkiem od nieruchomości, gdyż Spółka nie wiązała ich posiadania z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ad.1. Spółka na terenie posesji posiada **ogrodzenie** w kształcie nieregularnego czworokąta. Jedna część (jeden bok) ogrodzenia została wykonana przez właściciela sąsiedniej posesji przed zakupem działki przez Wnioskodawcę. Płot w części wykonanej przez Spółkę składa się ze słupków metalowych wkopanych w ziemię i rozwieszonych na nich typowych paneli wykonanych z drutu. Panele te mogą być w każdej chwili zdjęte i użyte w innym miejscu a więc zdaniem Spółki nie stanowią trwałej budowli. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1991r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych, niektóre wymienione przykładowo budowle i urządzenia budowlane stanowią tzw. „obiekty pomocnicze”, wchodzące w skład budynku, jako osobnego obiektu inwentarzowego. Do obiektów pomocniczych obsługujących dany budynek należy zaliczyć m.in. chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia. Skoro budynek podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, to zdaniem Wnioskodawcy tzw. obiekty pomocnicze nie powinny dodatkowo podlegać opodatkowaniu.

Ponadto, płot służy wyłącznie zabezpieczeniu terenu firmy przed wejściem osób nieuprawnionych, w szczególności dzieci, które mogłyby ulec wypadkowi na terenie firmy oraz osób postronnych. Funkcję płotu mógłby wykonywać ochroniarz pilnujący terenu firmy i uniemożliwiający wejście na teren firmy osób niepowołanych. Wobec tego budynek bez płotu spełniałby swoją funkcję tak samo jak z płotem. Tak więc zdaniem Spółki płot nie służy do prowadzenia działalności gospodarczej a koszt wykonania płotu został dodany do wartości budynku i jest amortyzowany razem z budynkiem. Dodatkowy podatek spowodowałby podwójne opodatkowanie tych samych środków.

Ad.2. Podczas projektowania siedziby firmy przyjęto założenie, że **szambo** będzie rozwiązaniem czasowym do chwili wybudowania kanalizacji przy ul.

Taka kanalizacja powstała w 2016r. ale zbyt wysokie koszty, uniemożliwiły podłączenie do niej posesji firmy. Inwestorem sieci kanalizacji sanitarnej w ciągu ul. nie było miasto Wrocław (MPWiK) lecz firma deweloperska, która wykonywała tę sieć na potrzeby nowo budowanego osiedla mieszkaniowego. Projekt nie przewidywał wyprowadzenia sięgaczy kanalizacyjnych do nieruchomości, nie będących własnością inwestora. Każdy z zainteresowanych podłączeniem swojej nieruchomości do sieci kanalizacji sanitarnej mógł to uczynić na własny koszt. Jednak wysokość kosztów spowodowała, że Przedsiębiorca nie zdecydował się na podłączenie swojej posesji do sieci sanitarnej.

Zdaniem Spółki szambo wraz z kanalizacją stanowi obiekt pomocniczy obsługujący budynek i w związku z tym nie powinno być opodatkowane.

Ponadto część instalacji sanitarnej, która wykracza poza obręb budynku do miejsca połączenia się z przyłączem, stanowi wg Wnioskodawcy część instalacji należącej do wnętrza budynku. Ponieważ szambo jest nieodłączną częścią instalacji kanalizacyjnej budynku i od szamba nie prowadzą na zewnątrz żadne instalacje, powinno być traktowane jako część instalacji wewnętrznej i nie powinno być dodatkowo opodatkowane. Koszt wykopania szamba i jego połączenia z instalacją kanalizacyjną budynku został włączony do wartości budynku i podlega amortyzacji i opodatkowaniu razem z budynkiem oraz został pokryty ze środków już opodatko-

wanych podatkiem CIT. Dodatkowy podatek powodowałby podwójne opodatkowanie tych samych środków.

Ad.3. Przyłącze gazowe z licznikiem znajduje się na ścianie budynku i jest zdaniem Wnioskodawcy elementem instalacji budynku a rura doprowadzająca gaz do przyłącza znajduje się w części w ciągu ul. a w części na terenie posesji firmy. W związku z tym Wnioskodawca uważa, że przyłącze nie powinno być opodatkowane, gdyż koszt jego budowy został włączony do wartości budynku i podlega amortyzacji razem z budynkiem, i został pokryty ze środków opodatkowanych podatkiem CIT. Dodatkowy podatek powodowałby podwójne opodatkowanie tych samych środków.

Ad.4. Warunki wykonania **przyłącza wodnego** określone przez MPWiK zakładały umieszczenie licznika wody w zewnętrznej (poza budynkiem) studzience wodomierzowej, pomimo tego, że wg Wnioskodawcy była techniczna możliwość umieszczenia wodomierza wewnątrz budynku. Zgodnie z interpretacją Głównego Urzędu nadzoru Budowlanego z 26 lipca 2017r., części kanalizacji, które wykraczają poza obręb budynku do miejsca połączenia się z przyłączem będą stanowić część instalacji wewnątrz budynku. Wobec tego opodatkowaniu winna podlegać tylko część przyłącza pomiędzy granicą posesji a studzienką wodomierzową z wyłączeniem samej studzienki wodomierzowej. Koszt budowy przyłącza wodnego został włączony w wartość budynku, podlega amortyzacji razem z budynkiem i został pokryty ze środków już opodatkowanych podatkiem CIT. Dodatkowy podatek powodowałby podwójne opodatkowanie tych samych środków.

Ad.5. Przyłącza wody, gazu i prądu znajdują się w części na terenie posesji firmy a w części w pasie ulicy, gdzie są wpięte w zewnętrzne instalacje. Podatnik ma wątpliwości czy podlegają one opodatkowaniu a jeżeli tak, to w jakiej części. W ocenie Podatnika części instalacji, które wykraczają poza obręb budynku do miejsca połączenia z przyłączem będą stanowić część instalacji wewnętrznej budynku i wobec tego opodatkowaniu powinny podlegać tylko w części pomiędzy granicą posesji a przyłączem. Koszty budowy tych przyłączy jak twierdzi Przedsiębiorca zostały włączone w wartość budynku i zostały pokryte ze środków już opodatkowanych podatkiem CIT. Dodatkowy podatek powodowałby podwójne opodatkowanie tych samych środków.

Po przeanalizowaniu faktów podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowego, **organ podatkowy uznaje:**

za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy będącego przedsiębiorcą, w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości wymienionych we wniosku budowli i urządzeń budowlanych usytuowanych na posesji Spółki i stanowiących jego własność, które zakwalifikowane zostały przez Wnioskodawcę jako obiekty pomocnicze nie podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem organu podatkowego wszystkie budowle i urządzenia budowlane będące w posiadaniu Wnioskodawcy takie jak: ogrodzenie, zbiornik szamba, przyłącze wodne, przyłącze prądu, przyłącze gazu są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z orzecznictwem jedynie budowle lub ich części będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą opodatkowuje się podatkiem od nieruchomości, mimo nie prowadzenia na nich działalności gospodarczej. Wystarczy sam fakt ich posiadania. Zatem nieruchomości, na których nie jest prowadzona działalność gospodarcza a są we władaniu przedsiębiorcy, bez względu na ich usytuowanie, winny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z treści przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019r., poz.1170 z późn. zm.) zawartych w art.2 ust.1 pkt 3 wynika, iż oprócz gruntów i budynków lub ich części opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Na mocy legalnej definicji zawartej w art. 1a ust.1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust.2a;.

Z treści tej definicji wynika, "że gruntami, budynkami, budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej" są co do zasady wszystkie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Ustawodawca w art.1a ust.1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określił, iż działalność gospodarcza, o której jest mowa w ustawie oznacza działalność, uregulowaną przepisami ustawy z dnia 6 marca 2018r. Prawo Przedsiębiorców (Dz.U. z 2019r. poz.1292).

Stosownie zaś do art.3 Prawa Przedsiębiorców, działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Nie ulega wątpliwości, iż Spółka jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą, jest bowiem zarejestrowana w KRS-ie jako przedsiębiorca.

Ponadto w definicji nieruchomości związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą ustawodawca nie zawarł *warunku wykorzystywania tego rodzaju nieruchomości* na cele związane z działalnością gospodarczą, wystarczy sam fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę. Oznacza to, że nawet nieruchomości niewykorzystywane w danym momencie do prowadzenia działalności gospodarczej należy uznać za związane z działalnością gospodarczą.

Jedynym czynnikiem decydującym więc o uznaniu nieruchomości za związaną z działalnością gospodarczą jest kryterium posiadania i to w znaczeniu, o jakim mowa w przepisach prawa cywilnego, wobec braku definicji posiadania w ustawie podatkowej.

Potwierdzenie, że decydujące znaczenie ma kryterium „posiadania”, można odnaleźć w orzecznictwie podatkowym. Tytułem przykładu jest wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 listopada 2016r. o sygn. I SA/Rz 709/16, w którym Sąd ten stwierdził, że „... co do zasady, o możliwości zastosowania wyższych stawek podatku od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę. Nie ma tu znaczenia to, czy przedsiębiorca rzeczywiście wykonuje działalność gospodarczą z wykorzystaniem takich gruntów, budynków, czy budowli...”. Podobne stanowisko znajdziemy w orzeczeniach NSA: wyrok NSA z dnia 13.09.2016r., II FSK 2257/14 ; wyrok NSA z 21.04.2015r., II FSK 1296/13.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (art.1a ust.1 pkt 2) zawarta została legalna definicja budowli wiążąca na gruncie przepisów tejże ustawy.

Zgodnie z tym przepisem 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.

Wskazane w definicji budowli dwukrotne odesłanie do przepisów ustawy prawo budowlane ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć: „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”. Jest to odesłanie wyłącznie do regulacji rangi ustawowej, a nie do wszystkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym. Dokonując zatem prawnopodatkowej kwalifikacji po-

tencjalnego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, niezbędne jest oparcie się przede wszystkim na przepisach u.p.o.l. a jedynie pomocniczo-w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym. Tezę tę potwierdza m.in. wyrok WSA w Bydgoszczy z 29.10.2004r o sygn. akt I SA/Bd 402/04 oraz wyrok NSA z 13.04. 2011r o sygn. II FSK 144/10.

W związku z tym prawo budowlane jest podstawą do kwalifikowania danego obiektu jako obiektu budowlanego, natomiast o tym jaki przedmiot opodatkowania (budynek czy budowle) stanowi on dla potrzeb podatku od nieruchomości rozstrzyga wyłącznie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

Należy podkreślić, iż każda budowla w rozumieniu prawa budowlanego mieści się w definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli zatem dany obiekt budowlany jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego, to powinien być też klasyfikowany jako budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Z art. 3 pkt 1 prawa budowlanego wynika, że obiektem budowlanym jest: budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Ten nowy wymóg, aby obiekt budowlany został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych nie został doprecyzowany w ustawie. Jednak jak wypowiada się w tym zakresie Ministerstwo Finansów w odpowiedzi na interpelację poselską nr 32306 nowelizacja ta ma jedynie uprościć i skrócić procedurę budowlaną i nie ma wpływu na zmianę charakteru urządzeń budowlanych ani na ich opodatkowanie, nie zmienił się również charakter instalacji znajdujących się wewnątrz obiektów budowlanych, a więc nie ma wpływu na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Pojęcie budowli na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odpowiada w swej istocie budowli w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2019r., poz. 1186 z późn. zm.). Zgodnie z art. 3 pkt 3 tej ustawy przez budowlę należy rozumieć "każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową".

Wskazany katalog ma jedynie charakter przykładowy i nie może być traktowany jako wyczerpujący. Dlatego, aby ocenić czy posiadany przez podatnika obiekt jest budowlą podlegającą opodatkowaniu należy po pierwsze stwierdzić, czy mamy do czynienia z obiektem budowlanym, po drugie, że nie jest to budynek (obiekt trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach) i po trzecie, że nie jest to obiekt małej architektury (niewielkie obiekty takie jak: kapliczki, obiekty architektury ogrodowej, piaskownice, śmietniki). Jeżeli wskazane warunki są spełnione, to mamy do czynienia z budowlą, która będzie opodatkowana, o ile, jak już wcześniej wskazano, jest ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Natomiast przez urządzenie budowlane (art. 3 pkt 9 p.b.) należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia

instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Tym samym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie tego rodzaju urządzenia, które stanowią całość techniczno-użytkową obiektu budowlanego. Z pewnością za urządzenie budowlane należy uznać obiekty wyliczone przykładowo przez ustawodawcę w cytowanym przepisie, jak również obiekty konstrukcyjnie do nich podobne.

Należy równocześnie podkreślić, że elementy sieci technicznych, które tworzą w budynkach instalacje wewnętrzne (gazowe, elektroenergetyczne, wodociągowe, kanalizacyjne, telekomunikacyjne) stanowią elementy wyposażenia budynku jako obiektu budowlanego i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Stanowi o tym wyrok NSA z 24 czerwca 2014 o sygn. akt II FSK 1792/12.

Natomiast "przyłącze, które umożliwia połączenie sieci wewnętrznej i zewnętrznej i znajduje się poza budynkiem (a więc nie jest urządzeniem technicznym stanowiącym część budynku) jest urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego i budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Sieć techniczna pozostająca poza budynkiem stanowić będzie odrębną od budynku budowlę."-wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 września 2013r., sygn. akt II FSK 2498/11.

Podstawę opodatkowania dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust.4-6 stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych- ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Wartość początkowa budowli lub ich części jako środków trwałych wynika z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, prowadzonych przez podatnika na potrzeby opodatkowania dochodu (art.16g u.p.d.o.pr.). Podatnicy są zobowiązani wprowadzić do ewidencji środki trwałe najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Wprowadzając środki do ewidencji, muszą dokonywać ich klasyfikacji zgodnie z klasyfikacją Środków Trwałych(KŚT).

Klasyfikacja ta nie jest jednak podstawą do ustalania przedmiotu podatku. Należy podkreślić, iż zgodnie z art. 217 Konstytucji, KŚT jako akt prawny niższego rzędu niż ustawa(jest to rozporządzenie Rady Ministrów),nie może stanowić podstawy do interpretacji przepisów innych ustaw zwłaszcza w zakresie obowiązków podatkowego.

Dane wynikające z Klasyfikacji Środków Trwałych są niezbędne przy ustalaniu stawek amortyzacyjnych, a przez to i do ustalenia wartości amortyzacyjnej, do której te stawki mają zastosowanie. Jak wynika z przepisów musi być zgodność pomiędzy wartością początkową budowli-środka trwałego przyjętą na potrzeby amortyzacji, a wartością początkową budowli, będącą podstawą opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. Zgodność ta jest zagwarantowana tym, że zarówno ustalanie odpisów amortyzacyjnych jak i podatku od nieruchomości odbywa się na podstawie kwoty wartości początkowej budowli ustalonej zgodnie z przepisami ustaw regulujących podatki dochodowe i uwidocznionej w ewidencji środków trwałych.

Zasadnicze znaczenie mają zatem przepisy ustalające tę wartość, a nie wyliczenia tej wartości dokonane przez podatnika i uwidocznione w ewidencji środków trwałych.

Wartością początkową jest m.in. koszt wytworzenia zdefiniowany w ustawie, a nie koszt wytworzenia ustalony nieprawidłowo przez podatnika i zapisany w ewidencji środków trwałych.

Nie ma więc podstaw do twierdzenia, że podstawą opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jest wartość początkowa wykazana w tejże ewidencji. Jest nią wartość ustalona zgodnie z przepisami regulującymi podatki dochodowe.

Często w skład budynku jako pojedynczego obiektu inwentarzowego, wlicza się także obiekty pomocnicze obsługujące dany budynek, np. chodniki, dojazdy, place, ogrodzenia, studnie itp., jak to uczynił Wnioskodawca. Jednak w celu przejrzystości w ustalaniu prawidłowych kwot wartości początkowych budowli dla potrzeb podatku od nieruchomości, należy wykazywać w ewidencji środków trwałych wartości poszczególnych budowli osobno i ustalać je wg zasad, o których mowa w przepisach o podatkach dochodowych, a nie wg wartości obiektów inwentarzowych.

Gdyby ustawodawca chciał, aby podstawą opodatkowania budowli była wartość wynikająca z ewidencji środków trwałych, inaczej brzmiałby zapis art.4 ust. 1 pkt.3 u.p.o.l.. Nie byłoby potrzeby wskazywania na „wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych”. Wystarczyłoby wskazanie wartości wynikającej z ewidencji środków trwałych. W art.4 ust.1 pkt 3 u.p.o.l. główny nacisk położony jest na wartość początkową określoną w przepisach, a nie faktycznie uwidocznioną wartość w ewidencji środków trwałych.

Należy pamiętać, iż o obowiązkach podatkowych decyduje ustawa. Zasada ta znalazła odzwierciedlenie w art.217 Konstytucji, który stanowi, iż 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. Tak więc obowiązek podatkowy ma charakter obiektywny. O jego powstaniu nie decyduje wola podmiotów nim objętych (podatników) ani organów podatkowych. Obowiązek podatkowy powstaje wówczas, gdy zaistnieje zdarzenie określone w ustawie podatkowej (w rozpoznawanej sprawie – zdarzenie określone w u.p.o.l.).

Ad.1.1. Spółka posiada na terenie swojej posesji ogrodzenie, które nie zostało wykazane w deklaracji na podatek od nieruchomości jako budowla do opodatkowania.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych **budowla oznacza 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.** Jak stanowi art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego przez obiekt budowlany należy przez to rozumieć:

- budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- obiekt małej architektury.

Za budowlę w rozumieniu przepisów podatkowych uznaje się również urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego stanowi, iż przez urządzenia budowlane należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak **przyłącza** i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, **ogrodzenia**, place postojowe i place pod śmietniki.

Ogrodzenia są zatem urządzeniami budowlanymi w rozumieniu Prawa budowlanego, a tym samym są uznawane za budowle w rozumieniu przepisów o podatku od nieruchomości o ile są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i podlegają opodatkowaniu tym podatkiem według stawki 2% od ich wartości określonej na podstawie art.4 ust.1 pkt 3 i ust.3-7 u.p.o.l.

Stanowisko to potwierdzają: wyrok NSA z 17 kwietnia 2012r. o sygn. I FSK 918/11; wyrok WSA w Warszawie z 25 czerwca 2012r. o sygn. III SA/Wa 2580/11; wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 maja 2015r. o sygn. II SA/Kr 265/15.

A zatem ogrodzenie posesji firmy podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ad.2.2. Spółka na terenie swojej posesji posiada wkopany **zbiornik szamba**, który nie został zgłoszony do opodatkowania jako budowla, gdyż zdaniem spółki szambo jest nieodłączną częścią instalacji kanalizacyjnej budynku. Od szamba nie prowadzą na zewnątrz żadne instalacje, a więc jak twierdzi Podatnik, zgodnie ze stanowiskiem GUNB, powinno być ono traktowane jako część instalacji wewnętrznej nie podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zdaniem Wnioskodawcy to władze miasta Wrocław nie wywiązały się ze swoich zobowiązań co do podłączenia tejże posesji do sieci, a ponadto koszty budowy szamba wliczono do wartości budynku i podlegają one amortyzacji wraz z budynkiem.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych **budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości 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.**

Pojęcie obiektu budowlanego stanowiącego budowlę zawarte zostało w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego. W myśl tego przepisu przez obiekt budowlany rozumie się budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem. Budowla winna więc stanowić całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Z kolei zgodnie z art.3 pkt 3 Prawa budowlanego przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak m.in. obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolnostojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne fortyfikacje), hydro-techniczne, **zbiorniki**, wolnostojące instalacje przemysłowe, i ... inne.

Jak wynika z powyższych przepisów **zbiorniki** są wprost wymienione przez ustawodawcę jako obiekty budowlane stanowiące **budowle**, które wraz z instalacją kanalizacyjną tworzą całość techniczno-użytkową i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż są w posiadaniu przedsiębiorcy. Ponadto zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011r. o sygn. P 33/09 budowle wprost wymienione w definicji budowli wg prawa budowlanego są budowlami w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. A zatem zbiornik szamba jako budowla związana z działalnością gospodarczą podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ad.3.3. Spółka deklaruje posiadanie przyłącza gazowego z licznikiem usytuowanego na ścianie budynku, które wg Spółki jest elementem instalacji budynku i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wydane na podstawie art.9 Prawa energetycznego Obwieszczenie Ministra Energii z dnia 16 maja 2018r. w sprawie ogłoszenia tekstu jednolitego rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 2.07.2010r. w sprawie szczegółowych warunków funkcjonowania systemu gazowego(Dz.U. 2018,poz.1158z późn. zm.)w §2 pkt 5 zawiera definicję przyłącza - **przyłącze do sieci gazowej, to odcinek sieci od gazociągu zasilającego do armatury odcinającej, służący do przyłączenia do sieci gazowej urządzeń lub instalacji podmiotu przyłączanego.**

Natomiast zgodnie z § 3 pkt 13 rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji (Dz. U. z 1999r.Nr 74,poz 836 z późn.zm.) przez instalację gazową należy rozumieć układ przewodów gazowych w budynku wraz z armaturą, wyposażeniem i urządzeniami gazowymi mającymi początek w miejscu połączenia przewodu z kurkiem głównym gazowym odcinającym tę instalację od przyłącza, a zakończenie na urządzeniach gazowych wraz z tymi urządzeniami.

Również w Obwieszczeniu Ministra Inwestycji i Rozwoju z dnia 8 kwietnia 2019r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. z 2019r. poz.1065), w dziale IV, który reguluje sprawy wyposażenia technicznego budynków, w tym między innymi wymagania dla instalacji gazowej na paliwa gazowe, w § 156 ust. 2 zamieszczono następującą definicję instalacji gazowej *"Instalację gazową zasilaną z sieci gazowej stanowi układ przewodów za kurkiem głównym, prowadzonych na zewnątrz lub wewnątrz budynku, wraz z armaturą, kształtkami i innym wyposażeniem, a także urządzeniami do pomiaru zużycia gazu, urządzeniami gazowymi oraz przewodami spalinowymi lub powietrznospalinowymi, jeżeli są one elementem wyposażenia urządzeń gazowych."*

W § 159 ww rozporządzenia zawarto wyjaśnienie odnośnie usytuowania kurka głównego.

1.Instalacja gazowa budynku zasilanego z sieci gazowej powinna mieć zainstalowany na *przyłączy kurek główny*, umożliwiający odcięcie dopływu gazu.

2. *Kurek główny* powinien być zainstalowany na zewnątrz budynku w wentylowanej szafce co najmniej z materiału trudno zapalnego przy ścianie, we wnęce ścienną lub w odległości nieprzekraczającej 10 m od zasilanego budynku, w miejscu łatwo dostępnym i zabezpieczonym przed wpływami atmosferycznymi, uszkodzeniami mechanicznymi i dostępem osób niepowołanych.

Tak więc *instalacja gazowa budynku* mająca swój początek poza kurkiem głównym gazu, *usytuowana na ścianie budynku*, stanowi element instalacji budynku nie podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Natomiast przyłącze gazowe jako urządzenie budowlane, wymienione wprost w art. 3 pkt 9 prawa budowlanego, stanowi budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i winno być opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

Ad.4.4: Spółka informuje, iż licznik wody dokonujący pomiarów na instalacji wodociągowej w budynku został umieszczony poza budynkiem w zewnętrznej studzience wodomierzowej. Zdaniem Podatnika część instalacji, która wykracza poza obręb budynku do miejsca połączenia z przyłączem stanowi część instalacji wewnętrznej budynku, nie podlegającej opodatkowaniu.

Opodatkowaniu zdaniem Spółki powinna podlegać ewentualnie część pomiędzy granicą posesji a studzienką wodomierzową z wyłączeniem studzienki wodomierzowej.

Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. z 2019,poz.1065) w dziale IV, który reguluje sprawy wyposażenia technicznego budynków, w tym między innymi wymagania dla instalacji wodociągowej w § 115 w sprawie połączenia instalacji wodociągowej stwierdzono, iż:

-na połączeniu wewnętrznej instalacji wodociągowej zimnej wody w budynku lub zewnętrznej na terenie działki budowlanej z siecią wodociagową powinien być zainstalowany zestaw wodomierza głównego, zgodnie z wymaganiami Polskich Norm dotyczących zabudowy zestawów wodomierzowych w instalacjach wodociagowych oraz wymagań instalacyjnych dla wodomierzy.

W § 116 ww rozporządzenia określono, iż dopuszcza się umieszczenie zestawu wodomierza głównego w studzience poza budynkiem, jeżeli jest on niepodpiwniczony i nie ma możliwości wydzielania na parterze budynku odpowiedniego miejsca.

Tak więc należy przyznać rację spółce, iż część instalacji wodociągowej usytuowana poza budynkiem mająca swój koniec w studzience wraz z zaworem za wodomierzem głównym, który to wodomierz stanowi ostatni (z perspektywy przyłącza i przepisów budowlanych) element „instalacji zimnej wody doprowadzanej z sieci wodociągowej”, należy uznać za element wewnętrznej instalacji wodociągowej budynku, nie podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Studnia wodomierzowa – jak na to wskazuje nazwa – to studzienka przeznaczona na pomieszczenie na wodomierz. Obowiązujące w Polsce normy zakładają, że licznik wody (czyli wodomierz) powinien być zainstalowany w takim miejscu, które nie tylko umożliwi prawidłowy pomiar pobranej z sieci i zużytej przez dany obiekt wody, ale również prawidłowe jego funkcjonowanie, a co za tym idzie rzetelność wykonywanych pomiarów. Normy wyraźnie definiują pomieszczenia, w jakich można założyć licznik wody. Studzienka wodomierzowa to pewnego rodzaju pomieszczenie zewnętrzne, nie będące ani budynkiem ani obiektem małej architektury czyli budowlą, której zadaniem jest zabezpieczenie wodomierza przed zalaniem oraz zamarznięciem. A więc jako osobne pomieszczenie-budowla, w którym swój koniec ma przyłącze wodociągowe –na odcinku od sieci wodociągowej do punktu za zaworem za wodomierzem głównym wewnętrznej instalacji wodociągowej, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ad.5.5. Przyłącza wody, gazu i prądu znajdują się w części na terenie posesji a w części w pasie ul. , gdzie są wpięte w zewnętrzne instalacje. Wnioskodawca uważa, iż części instalacji które wykraczają poza obręb budynku do miejsca połączenia się z przyłączem będą stanowić część instalacji wewnątrz budynku. Opodatkowaniu winny podlegać tylko części pomiędzy granicą posesji a przyłączem.

Do niedawna taka interpretacja dotycząca wszystkich przyłączy była prawidłowa. Jednak w związku ze zmianą orzecznictwa co do definicji przyłącza wodociągowego, zmianie uległo również stanowisko organu podatkowego.

W dniu 22 czerwca 2017r. Sąd Najwyższy Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych Wydział III w składzie siedmiu sędziów po rozpoznaniu zagadnienia prawnego:

-czy przyłączem wodociągowym w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz. U. 2006, nr 132, poz. 858 z późn. zm.) jest przewód łączący sieć wodociągową z wewnętrzną instalacją wodociągową w nieruchomości odbiorcy usług na całej swej długości, czy też odcinek przewodu między granicą nieruchomości a wewnętrzną instalacją wodociągową w tej nieruchomości? podjął w sprawie o sygnaturze III SZP 2/16 uchwałę, w której przyjął, że:

-przyłącze wodociągowe, to przewód łączący sieć wodociągową z wewnętrzną instalacją wodociągową w nieruchomości odbiorcy usług na całej swej długości.

Z motywów, jakimi kierował się Sąd Najwyższy, podejmując ww uchwałę, wynika, że nie miał on jakichkolwiek wątpliwości, że skoro w definicji przyłącza wodociągowego nie występuje pojęcie granicy nieruchomości, to granica ta nie ma żadnego znaczenia przy wyznaczaniu tego odcinka. Co za tym idzie nie ma wątpliwości, że jest to przewód łączący na całej swej długości sieć wodociągową z wewnętrzną instalacją w nieruchomości odbiorcy usług na odcinku od sieci wodociągowej do punktu za zaworem, za wodomierzem głównym wewnętrznej instalacji wodociągowej, także poza granicami tej nieruchomości.

Tak więc zgodnie z najnowszym orzecznictwem należy opodatkować **cały odcinek przewodu od sieci wodociągowej** do punktu za głównym wodomierzem oddzielającym wewnętrzną instalację wodociągową pomijając granice nieruchomości.

Wnioskodawca w żadnym z pism nie określił szczegółowo miejsca usytuowania poszczególnych przyłączy ani nie określił miejsca położenia elementów istotnych dla poszczególnych przyłączy. Organ zajął więc stanowisko w oparciu o informacje jakimi dysponował.

Przyłącza prądu zazwyczaj są umieszczane w szafkach usytuowanych na granicy posesji. Jeśli więc złącze usytuowane jest w granicy działki, to podlega opodatkowaniu **w całości od części usytuowanej na terenie posesji Wnioskodawcy**, czyli od granicy nieruchomości do budynku. Istotnym dla opodatkowania jest

kwestia ustalenia własności przyłącza oraz miejsce jego usytuowania, bowiem środki trwałe stanowiące własność Spółki podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Podobnie jest z **przyłączem gazowym** – opodatkowaniu podlega fragment sieci gazowej usytuowanej na terenie posesji bądź poza nią w zależności od miejsca położenia kurka głównego, czyli przewody gazowe na odcinku od kurka głównego do instalacji gazowej wewnętrznej.

Należy mieć na uwadze fakt, iż jeżeli sieć przewodów stanowi własność przedsiębiorcy, których wartość została włączona do wartości budynku jak twierdzi Wnioskodawca, to nadal stanowią one środki trwałe Spółki, które jako odrębne od budynku budowie zarówno w rozumieniu przepisów prawa budowlanego jak i przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Reasumując **jeśli budowle lub ich części jako środki trwałe stanowią własność Spółki i są we władaniu przedsiębiorcy**, to podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż są **związane z prowadzeniem działalności gospodarczej**, a tylko takie budowle stanowią przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Wobec powyższego orzeczono jak powyżej.

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji – (art.53 §1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – tj. Dz.U. z 2018r.,poz. 1302 z późn.zm.).

Skargę wnosi się, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art.54 §1 i §2 cytowanej wyżej ustawy).

Z up. Prezydenta

Barbara Waliszewska-Staśko
Z-ca Dyrektora Wydziału
Podatków i Opłat