

Białystok, 09 maja 2016 r.

[...]
ul. [...]
[...]

[...]

Interpretacja Indywidualna Przepisów Prawa Podatkowego

Prezydent Miasta Białegostoku działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) w związku z wnioskiem z dnia 31 marca 2016 r. (data wpływu do tut. Urzędu: 31 marca 2016 r.) – uzupełnionego pismem z dnia 15 kwietnia 2016 r. (data wpływu do tut. Urzędu: 19 kwietnia 2016 r.) – spółki [...] z siedzibą w [...]¹ o udzielenie podatkowemu pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

- **uznaje za nieprawidłowe stanowisko strony przedstawione we wniosku z dnia 31 marca 2016 r., który został uzupełniony pismem z dnia 15 kwietnia 2016 r.**

Uzasadnienie

STAN FAKTYCZNY

Wnioskiem z dnia 31 marca 2016 r. (data wpływu do tut. Urzędu: 31 marca 2016 r.) spółka [...] z siedzibą w [...], zwróciła się do tutejszego organu podatkowego o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Z przedstawionego w wyżej wymienionym wniosku stanu faktycznego wynika cyt. „*Spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu, dystrybucji i przesyłaniu ciepła. Celem zbudowania przez Spółkę infrastruktury technicznej - sieci ciepłowniczej, Urząd [...] wydaje zezwolenia na zajęcia pasów drogowych i umieszczenie urządzeń infrastruktury technicznej w pasach drogowych ulic [...]. Za zajęcie pasa Spółka ponosi opłaty zgodnie z wydanymi zezwoleniami. Spółka opłaca podatek od nieruchomości od wartości infrastruktury - budowli tam umieszczonych. W marcu 2016 roku Spółka otrzymała zezwolenie nr [...] na umieszczenie urządzeń infrastruktury technicznej w pasie drogowym ulicy [...] (z dnia [...] marca 2016 roku), oraz zezwolenie nr [...] na umieszczenie urządzeń infrastruktury technicznej w pasie drogowym ulicy [...] (z [...] marca 2016 roku), w którym organ poinformował, że Spółka jest zobowiązana do zgłoszenia się do [...] Urzędu [...] faktu uzyskania zezwolenia będącego podstawą do ustalenia wymiaru podatku od nieruchomości - podatku od gruntu leżącym pod infrastrukturą techniczną w pasach drogowych dróg publicznych.*”

Mając na uwadze konieczność uzupełnienia ww. wniosku, tut. organ podatkowy, w postanowieniu z dnia 12 kwietnia 2016 r. (znak: [...]), wezwał spółkę do udzielenia (na piśmie) odpowiedzi na poniższe pytania:

- 1) Czy w związku z otrzymanymi zezwoleniami nr [...] (z dnia [...] marca 2016 r.) i nr [...] (z dnia [...] marca 2016 r.) nastąpiło faktyczne rozpoczęcie przez spółkę prac budowlanych, na gruncie zlokalizowanym w pasie drogowym, celem umieszczenia

¹ dalej wskazywana również jako spółka, wnioskodawca lub strona

infrastruktury technicznej, tj. sieci ciepłej? W przypadku odpowiedzi twierdzącej należało wskazać kiedy prace, o których mowa wyżej, zostały rozpoczęte. Jeżeli przedmiotowe prace zostały już zakończone – należało również wskazać datę ich zakończenia.

- 2) Jakiego rodzaju prace konieczne są do przeprowadzenia celem umieszczenia przez spółkę sieci ciepłej, tj. np. czy konieczne jest wykonanie wykopów w gruncie?
- 3) Czy podczas wykonywania ww. prac zajęty teren jest zabezpieczony w sposób wskazujący, iż w miejscu budowy infrastruktury technicznej (tj. sieci ciepłej) nie należy przebywać osobom innym niż wykonujące te prace (np. poprzez umieszczenie odpowiednich znaków, ogrodzenie gruntu itp.)?
- 4) Jak będzie przebiegała sieć ciepła spółki – na obszarze gruntu w pasie drogowym, którego dotyczą zezwolenia nr [...] (z dnia [...] marca 2016 r.) i nr [...] (z dnia [...] marca 2016 r.) – po zakończeniu jej budowy, tj. czy będzie przebiegać nad powierzchnią gruntu np. na słupach, czy też pod powierzchnią gruntu?

W związku z powyższym, spółka [...] z siedzibą w [...] przesłała pismo z dnia 15 kwietnia 2016 r., w którym wyjaśniła, co następuje.

- odnośnie pytania nr 1 cyt. „zezwolenie [...] z dnia [...]03.2016 r. - ul. [...] prace zostały rozpoczęte [...]03.2016 r. i są w trakcie realizacji, zezwolenie [...] z dnia [...]03.2016 r. - ul. [...] prace zostały rozpoczęte [...]03.2016 r. i zostały zakończone w dniu [...]04.2016 r.”;
- odnośnie pytania nr 2 cyt. „zgodnie z projektem technicznym budowa sieci ciepłych w obu przypadkach wymaga wykopów w gruncie”;
- odnośnie pytania nr 3 cyt. „w trakcie wykonywania prac teren budowy jest wyгородzony i oznakowany zgodnie z obowiązującymi przepisami”;
- odnośnie pytania nr 4 cyt. „w obu przypadkach sieć ciepła jest lub będzie umieszczona pod powierzchnią gruntu”.

Spółka [...] z siedzibą w [...] wnosi o wyjaśnienie cyt. „Czy na Spółce ciąży obowiązek podatkowy w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntu zajętego na potrzeby umieszczenia urządzeń infrastruktury technicznej w pasie drogowym drogi publicznej?”.

STANOWISKO PODMIOTU UPRAWNIONEGO DO ZŁOŻENIA WNIOSKU

Zdaniem spółki – w kontekście przedstawionego w piśmie z dnia 31 marca 2016 r. (uzupełnionego pismem z dnia 15 kwietnia 2016 r.) stanu faktycznego oraz z uwagi na obowiązujące przepisy prawa – cyt. „nie ciąży na niej obowiązek podatkowy w zakresie opodatkowania nieruchomości: gruntu w pasie drogowym drogi publicznej, na którym zostanie umieszczona infrastruktura techniczna służąca do prowadzenia działalności gospodarczej przez Spółkę.”.

Jednocześnie wnioskodawca wskazuje, że cyt. „charakter władztwa Spółki nie odpowiada posiadaniu rzeczy w rozumieniu art. 336 k.c.². Spółka nie może być uznana za posiadacza gruntów, jako że nie włada nimi jak posiadacz samoistny, ani jako osoba, której przysługuje do gruntu inne prawo (posiadacz zależny). Sprawowane przez nią incydentalnie (przez okres dwóch tygodni)³ ograniczone władztwo nad gruntem odpowiada co najwyżej kategorii posiadania prawa (zezwolenia), do korzystania z niego w określonym

² Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks Cywilny (t. j. Dz. U. z 2016 r. poz. 380) – dalej powoływana w skrócie jako „k.c.”

³ Z pisma wnioskodawcy z dnia 15 kwietnia 2016 r., które stanowi uzupełnienie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z dnia 31 marca 2016 r., wynika, że prace – w granicach pasa drogowego – prowadzone są przez spółkę:

- odnośnie ul. [...] (zezwolenie nr [...] z dnia [...] marca 2016 r.) od dnia [...] marca 2016 r. i nie zostały jeszcze zakończone;

zakresie. Przepis art. 3 Ustawy określający podmioty, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, nie wymienia posiadaczy służebności, a jedynie posiadaczy rzeczy. Zobowiązanie podatkowe ciężące na posiadaczu nie może wynikać z zezwolenie na zajęcie pasa drogowego. Zobowiązanie podatkowe wynika z faktu posiadania oraz woli posiadacza.”.

Na potwierdzenie swego stanowiska [...] z siedzibą w [...] powołuje się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 listopada 2015 r. (sygn. akt III SA/Wa 86/15).

OCENA PRAWNA STANOWISKA WNIOSKODAWCY Z PRZYTOCZENIEM PRZEPISÓW PRAWA

Uwzględniając przedstawiony we wniosku z dnia 31 marca 2016 r. (data wpływu do tut. Urzędu: 31 marca 2016 r.), który został uzupełniony pismem z dnia 15 kwietnia 2016 r. (data wpływu do tut. Urzędu: 19 kwietnia 2016 r.), stan faktyczny i prawny, dotyczący skutków podatkowych w podatku od nieruchomości zajęcia pasa drogowego, tutejszy organ podatkowy wyjaśnia, co następuje.

Stosownie do treści art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), określanie m. in. podmiotów i przedmiotów opodatkowania następuje w drodze ustawy. W odniesieniu do podatku od nieruchomości m. in. podmiot i przedmiot opodatkowania regulują przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.)⁴.

Mając na uwadze regulację art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) i b) u.p.o.l., podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości, jak również wtedy, gdy posiadanie jest bez tytułu prawnego, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa i nieruchomości będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, faktycznie władającymi nieruchomościami lub obiektami budowlanymi. Natomiast w świetle art. 6 ust. 1 ww. ustawy, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku.

Mając na uwadze regulację art. 2 ust. 1 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: *grunty*, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 46 § 1 k.c., nieruchomościami są *części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty)*, jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Zgodnie z art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2015 r. poz. 460 z późn. zm.)⁵, pasem drogowym jest wydzielony liniami granicznymi grunt wraz z przestrzenią nad i pod jego powierzchnią, w którym są zlokalizowane droga oraz obiekty budowlane i urządzenia techniczne związane

- odnośnie ul. [...] (zezwolenie nr [...] z dnia [...] marca 2016 r.) od dnia [...] marca 2016 r. i zostały już zakończone (data zakończenia prac: [...] kwietnia 2016 r.).

⁴ dalej powoływana w skrócie jako „u.p.o.l.”

⁵ dalej powoływana w skrócie jako „u.d.p.”

z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, a także urządzenia związane z potrzebami zarządzania drogą. W myśl art. 40 ust. 1 u.d.p. zajęcie pasa drogowego na cele niezwiązane z budową, przebudową, remontem, utrzymaniem i ochroną dróg, wymaga zezwolenia zarządcy drogi, wydanego w drodze decyzji administracyjnej⁶.

W kontekście analizowanego stanu faktycznego zasadnicze znaczenie ma kwestia czy w przypadku zajęcia pasa drogowego (na podstawie zezwolenia - decyzji administracyjnej) możemy mówić o posiadaniu części gruntu.

W myśl art. 336 k.c. posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Z takiego uregulowania wynika, że posiadaczem jest podmiot sprawujący faktyczne władztwo nad rzeczą (*corpus*). Natomiast pośrednio wywodzi się z ww. przepisu drugi element (tj. *animus*) związany z wolą posiadania. *Animus* oznacza wolę władania dla siebie i przejawia się w podejmowaniu czynności wskazujących na to, że posiadacz traktuje rzecz jako pozostającą w jego sferze swobodnej dyspozycji, przy czym ocena podejścia uwzględnia rzeczywistą wolę władającego, ale dokonywana jest obiektywnie, z punktu widzenia otoczenia posiadającego (analogicznie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1788/15⁷).

W rozpatrywanej sprawie, poza sporem pozostaje okoliczność, że przedmiotowy grunt zajęty przez spółkę, jako pozostający w granicach pasa drogowego drogi publicznej, stanowi – w zależności od kategorii drogi – własność Skarbu Państwa, bądź samorządu województwa, powiatu lub gminy (art. 2a u.d.p.). W związku z powyższym spełniony jest warunek z art. 3 ust. 4 u.p.o.l. w zakresie „własnościowym”, tj. wskazany przepis odnosi się do cyt. „nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego”. Ponadto, poza sporem pozostaje kwestia opodatkowania obiektów budowlanych⁸.

Zgodnie ze złożonym wnioskiem z dnia 31 marca 2016 r. (uzupełnionym pismem z dnia 15 kwietnia 2016 r.), spółka rozpoczęła prace celem umieszczenia infrastruktury technicznej (tj. sieci ciepłej) w marcu 2016 r. Część prac została zakończona dnia [...] kwietnia 2016 r. (dot. ul. [...]), inne są kontynuowane (dot. ul. [...]). Przedmiotowe prace (obejmujące m. in. wykopy w gruncie) wykonywane są na terenie objętym stosownymi zezwoleniami, o których była mowa wyżej. Ponadto, zajęty grunt (część pasa drogowego) został wygradzony i oznakowany.

Zatem, oceniając charakter czynności będących konsekwencją uzyskanych przez [...] z siedzibą w [...] zezwoleń nr [...] z dnia [...] marca 2016 r. oraz nr [...] z dnia [...] marca 2016 r. na zajęcie pasa drogowego, należy stwierdzić, że odpłatne udostępnienie części gruntów celem umieszczenia infrastruktury technicznej, skutkuje przeniesieniem na ww. podmiot ich posiadania i to bez względu na okoliczność, iż w decyzji nie zostało zawarte określenie „posiadanie”, czy „użytkowanie”. Należy przy tym podkreślić, że udostępnienie gruntów zlokalizowanych w pasie drogowym, nie nastąpiło jedynie w celu wejścia na ten grunt. Z punktu widzenia otoczenia, spółka faktycznie włada gruntem stanowiącym część pasa drogowego, tj. zajęła, wygradziła, oznakowała ten grunt, aby przeprowadzić na nim prace (w tym wykonanie wykopów) celem umieszczenia sieci ciepłej. W tej sytuacji nie

⁶ Wskazanego przepisu nie stosuje się w razie konieczności usunięcia awarii urządzeń niezwiązanych z potrzebami zarządzania drogami lub potrzebami ruchu drogowego, a znajdujących się w pasie drogowym. Po zlokalizowaniu awarii prowadzący roboty niezwłocznie zawiadamia o tym zarządcę drogi i w porozumieniu z nim określa termin i powierzchnię zajętego pasa drogowego. – por. art. 40 ust. 14 u.d.p.

⁷ wyrok dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

⁸ W piśmie z dnia 31 marca 2016 r. wnioskodawca wskazuje cyt. „Spółka nie kwestionuje faktu, że jest podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do obiektów budowlanych - sieci ciepłowniczej”.

można uznać, że taki sposób udostępnienia powoduje, że spółka nie ma woli ich posiadania. Na co zwrócił uwagę Naczelnny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 listopada 2008 r. (sygn. akt II FSK 1101/07)⁹, cyt. „*Nawet jeśli przyjmiemy, że występuje element posiadania służebności w postaci wejścia na grunt, wykonania czynności związanych z właściwą eksploatacją linii (...), to nie wyklucza to faktycznego władztwa (...) („woli” posiadania w rozumieniu art. 336 k.c.)*”.

Po zakończeniu prac budowlanych polegających na posadowieniu infrastruktury technicznej (tj. sieci ciepłej przebiegającej pod gruntem w obrębie pasa drogowego), na spółce [...] z siedzibą w [...] nie będzie ciążył obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. Przedmiotowy grunt przestanie być bowiem faktycznie zajęty przez wnioskodawcę, tj. dostęp do tego gruntu nie będzie już ograniczony tylko dla spółki poprzez jego wygrodzenie, oznakowanie, prowadzenie wykopów przez wyznaczonych pracowników. Zatem, po zakończeniu inwestycji, o której mowa wyżej, obecność w gruncie elementów sieci ciepłej może ograniczać sposób jego użytkowania, ale nie oznacza już utraty przez właściciela jego posiadania.

Mając na uwadze miesięczny charakter powstawania i wygasania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości¹⁰ należy zauważyć, że rozpoczęcie prac w marcu 2016 r. skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego od dnia 1 kwietnia 2016 r. Natomiast zakończenie wskazanych prac w dniu [...] kwietnia 2016 r. skutkuje wygaśnięciem obowiązku podatkowego z końcem kwietnia 2016 r.

W kwestii istnienia obowiązku podatkowego od części gruntu - pasa drogowego należy wskazać, że w analizowanym stanie faktycznym nie będzie miało zastosowanie wyłączenie z opodatkowania, o którym mowa w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. Zgodnie z tym przepisem, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle - z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych. Z kolei stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem gruntów związanych z budynkami mieszkalnymi, jak również gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych oraz gruntów niezabudowanych objętych obszarem rewitalizacji, o którym mowa w ustawie z dnia 9 października 2015 r. o rewitalizacji (Dz. U. poz. 1777), i położonych na terenach, dla których miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego przewiduje przeznaczenie pod zabudowę mieszkaniową, usługową albo zabudowę o przeznaczeniu mieszanym obejmującym wyłącznie te rodzaje zabudowy, jeżeli od dnia wejścia w życie tego planu w odniesieniu do tych gruntów upłynął okres 4 lat, a w tym czasie nie zakończono budowy zgodnie z przepisami prawa budowlanego. W związku z powyższym, zajęcie przez spółkę gruntu pasa drogowego w celu prowadzenia robót umieszczenia sieci ciepłej będzie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych.

Reasumując, spółka, która uzyskała zezwolenie na zajęcie pasa drogowego może być uznana za posiadacza zależnego nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa (drogi krajowe) albo jednostki samorządu terytorialnego (drogi wojewódzkie, powiatowe, gminne), na podstawie tytułu prawnego jakim jest decyzja administracyjna przyznająca to zezwolenie. W takim przypadku na spółce będzie ciążył obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. **Mając na uwadze powyższe, stanowisko spółki [...] z siedzibą w [...] przedstawione we wniosku o wydanie**

⁹ wyrok dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

¹⁰ por. art. 6 ust. 1 i 4 u.p.o.l.

interpretacji indywidualnej z dnia 31 marca 2016 r. (uzupełnionym pismem z dnia 15 kwietnia 2016 r.) jest nieprawidłowe.

Informuje się, że niniejsza interpretacja udzielana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania w organie podatkowym i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku z dnia 31 marca 2016 r. (uzupełnionego pismem z dnia 15 kwietnia 2016 r.).

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 Białymstoku (ul. Henryka Sienkiewicza 84, 15-950 Białystok), po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie czternastu 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 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.).

Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. 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 Prezydenta Miasta Białegostoku (ul. Słonimska 1, 15-950 Białystok).

Otrzymują:

1. (wnioskodawca) [...]
 [...]
 [...]
2. aa.