



PREZYDENT OLSZTYNA

URZĄD MIASTA OLSZTYNA

Olsztyn, dnia 23 11.2016 r.

Znak sprawy: PL.310.3.2016

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Olsztyna na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.), dalej jako o.p. w związku z art. 2 ust. 1 i art. 1a ust. 2a pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716), dalej jako u.p.o.l.

uznaje za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy
zaprezentowane we wniosku z dnia 23 sierpnia 2016 r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

UZASADNIENIE

W dniu 24.08.2016 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego dotyczący tego czy sieci ciepłownicze lub ich części, które Wnioskodawca zaprzestanie wykorzystywać w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ze względu na ich wyeksploatowanie lub zły stan techniczny, które zostaną faktycznie odłączone od sieci przesyłowej i które formalnie Wnioskodawca postawi w stan likwidacji, lecz nie zostaną one fizycznie usunięte (pozostawi je w ziemi), podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W piśmie przedstawiono następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą ciepłowniczym i w swojej działalności wykorzystuje budowle podziemne – sieci ciepłownicze, którymi przesyłana jest energia cieplna do ogrzewania obiektów.

Specyfika prowadzonej działalności, warunki użytkowania oraz postęp technologiczny wymagają od Wnioskodawcy stałego inwestowania w podziemne sieci ciepłownicze oraz ich przebudowywania zgodnie z najnowocześniejszymi technologiami. Ze względu na zły stan techniczny i brak technicznych możliwości dalszego użytkowania, wyeksploatowane sieci wybudowane w starej technologii są wyłączane z użytku poprzez odłączenie ich od sieci ciepłowniczej, co Wnioskodawca

dokumentuje protokołem likwidacji. W ich miejsce Wnioskodawca buduje nowe sieci preizolowane. Nowo wybudowane sieci preizolowane są przyjmowane do ewidencji środków trwałych, a ich wartość początkowa stanowi podstawę do naliczania podatku od nieruchomości.

W większości przypadków ze względu na wysoki koszt usunięcia/rozbiórki, wyeksploatowane sieci ciepłownicze lub ich części, które zostały odłączone od sieci ciepłowniczej i postawione w stan likwidacji (sporządzany jest protokół likwidacji) i wykreślone z ewidencji środków trwałych, pozostawiane są w ziemi. Na podstawie protokołu likwidacji Wnioskodawca zaprzestaje naliczania odpisów amortyzacyjnych od danej sieci lub jej części.

W odniesieniu do tak zaprezentowanego stanu faktycznego sformułowane zostało pytanie czy sieci ciepłownicze lub ich części, które Wnioskodawca zaprzestanie wykorzystywać w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ze względu na ich wyeksploatowanie lub zły stan techniczny, które zostaną faktycznie odłączone od sieci przesyłowej i które formalnie Wnioskodawca postawi w stan likwidacji, lecz nie zostaną one fizycznie usunięte (pozostawi je w ziemi), podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Przedstawiając własne stanowisko Wnioskodawca wskazał, że sieci ciepłownicze lub ich części, które Wnioskodawca zaprzestanie wykorzystywać w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ze względu na ich wyeksploatowanie lub zły stan techniczny, które zostaną faktycznie odłączone od sieci przesyłowej i które formalnie Wnioskodawca postawi w stan likwidacji, lecz nie zostaną one fizycznie usunięte (pozostawi je w ziemi), nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca wskazał, iż w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. nie był zobowiązany do naliczania podatku od nieruchomości od sieci ciepłowniczych, które nie były i nie mogły być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych, i które nie były fizycznie likwidowane (sieci i ich części pozostawione w ziemi). Z kolei zmiana przepisu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych skutująca ograniczeniem stosowania pojęcia „względy techniczne” do przypadków, kiedy względem budynków, budowli lub ich części została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania (art. 1ust. 2a u.p.o.l), faktycznie uniemożliwia Wnioskodawcy powoływanie się na „względy techniczne” w odniesieniu do sieci ciepłowniczych lub ich części, które z przyczyn technicznych (wyeksploatowanie lub zły stan techniczny) zostają odłączone od istniejącej sieci przedsiębiorstwa i nie są w żaden sposób wykorzystywane w działalności gospodarczej prowadzonej przez Wnioskodawcę. Tym bardziej, że – jak wskazuje Spółka powołując się na przepisy ustawy Prawo budowlane – w praktyce organy nadzoru budowlanego nie wydają decyzji o rozbiórce w odniesieniu do obiektów budowlanych, o których mowa we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, ponieważ w przypadku sieci ciepłowniczych, które są specyficznymi obiektami liniowymi, nie występuje zagrożenie bezpieczeństwa ludzi lub mienia oraz zagrożenie dla środowiska i życia ludzi.

Swoje stanowisko, zgodnie z którym odłączone sieci ciepłownicze lub ich części nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości Wnioskodawca wywodzi z brzmienia art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego. Stwierdza bowiem, że z chwilą fizycznego połączenia urządzenia

przesyłowego (sieci ciepłych lub ich części) z siecią przedsiębiorstwa staje się ono samoistną rzeczą ruchomą. W tym też momencie przestaje być ono częścią składową nieruchomości, a stają się częścią składową przedsiębiorstwa przesyłowego. Wnioskodawca staje się posiadaczem przyłączonych sieci lub ich części. Zdaniem Wnioskodawcy od tego momentu przyłączone sieci ciepłownicze lub ich części spełniają kryterium związania z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. A *contrario* w momencie faktycznego odłączenia sieci ciepłowniczych lub ich części od sieci ciepłowniczej przedsiębiorstwa stają się one na powrót częścią składową nieruchomości, na której zostały posadowione. W tym momencie Wnioskodawca traci posiadanie (władztwo) tych urządzeń. W efekcie utraty statusu części składowej przedsiębiorstwa i ich posiadania przez Wnioskodawcę sieci te lub ich części tracą przymiot budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Organ podatkowy dokonując interpretacji zważył co następuje:

Na wstępie wyjaśnienia wymaga, że podany we wniosku stan faktyczny oraz postawione pytanie prawne będzie stanowić jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznaczać granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywoływać określone w ustawie skutki prawne.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 2 ust. 1 reguluje zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości. Zgodnie z jego brzmieniem opodatkowaniu tym podatkiem podlegają:

- 1) grunty,
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Pod pojęciem budowli należy rozumieć 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, który zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.).

Ustawodawca definiując pojęcie budowli odsyła do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 219 ze zm). Należy podkreślić, iż odesłanie to ma ograniczony zakres i odnosi się wyłącznie do pojęć: obiekt budowlany, budowla oraz urządzenie budowlane. Art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego stanowi, że ilekroć w ustawie mowa jest o obiekcie budowlanym należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Z kolei pod pojęciem budowli (art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego) 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 jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Pod pojęciem obiektu liniowego (art. 3 pkt 3a Prawa budowlanego), wchodzącego w zakres definicji budowli, kryje się obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.

W tym miejscu warto przywołać wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (*sygn. akt. P 33/09*), który konkretyzuje, jakie obiekty budowlane należy uznać za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zaliczyć należy do nich:

- 1) budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane i w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
- 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane lub w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenie nie zostało wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.

Bez wątpienia sieci ciepłownicze, o których mowa w przedmiotowym wniosku, należy zaliczyć do obiektów liniowych, z uwagi na ich charakterystyczny parametr czyli długość. Skoro ustawodawca zaliczył w sposób wyraźny obiekty liniowe do kategorii budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, to należy je również uznać za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Podkreślić należy, że samo ustalenie, że dany obiekt budowlany stanowi budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie przesądza o jego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Warunkiem decydującym o opodatkowaniu budowli lub ich części tym podatkiem jest okoliczność związania z prowadzeniem działalności gospodarczej, na którą wskazuje art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Z kolei o tym, w jaki sposób rozumieć pojęcie budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przesądza treść art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

W tym miejscu wskazać należy, iż do 31.12.2015 r. art. 1a ust.1 pkt 3 u.p.o.l. stanowił o tym, że grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to 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. Od 01.01.2016 r. ww. artykuł definiuje pojęcie gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jako grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

Zastrzeżenie zawarte w art. 1 ust. 2a u.p.o.l. obejmuje zamknięty katalog przedmiotów opodatkowania, które pomimo, tego że znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy nie są traktowane jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zaliczyć do nich należy:

- 1) budynki mieszkalne oraz grunty związane z tymi budynkami;
- 2) grunty, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d;
- 3) budynki, budowle lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górnictwa, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

Wskazać należy, że nowelizacja ww. przepisów dokonana przez ustawodawcę na mocy ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1045) miała na celu doprecyzowanie pojęcia „względy techniczne” w związku z koniecznością wyeliminowania sporów interpretacyjnych odnoszących się do tego nieostrego pojęcia. Tym samym doprecyzowanie pojęcia „względy techniczne” miało doprowadzić do obostrzenia jego granic, a w efekcie zawęzić jego stosowanie w stosunku do dotychczasowej praktyki. Od 2016 r. ustawodawca ograniczył stosowanie pojęcia „względy techniczne” wyłącznie do tych budynków i budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego nakazująca rozbiórkę obiektu budowlanego na podstawie art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane lub decyzja ostateczna organu nadzoru górnictwa, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

Odsuwając na dalszy plan rozważania dotyczące „względów technicznych”, które na gruncie przedstawionego stanu faktycznego nie znajdują zastosowania z uwagi na obowiązujące od 01.01.2016 r. jednoznaczne brzmienie art. 1a ust. 2a u.p.o.l., organ podatkowy pragnie w tym miejscu skoncentrować się na wykładni pojęcia gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W ocenie organu podatkowego, dokonując wykładni tego pojęcia (ze szczególnym uwzględnieniem budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) w brzmieniu obowiązującym od 01.01.2016 r. należy mieć na uwadze dorobek orzeczniczy sądów administracyjnych dotyczący sposobu wykładania tego pojęcia rozwinięty na kanwie uprzednio obowiązującego brzmienia przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. W ocenie organu podatkowego sposób wykładania tego pojęcia powinien znaleźć zastosowanie w niniejszym stanie faktycznym ze względu na swój wciąż aktualny charakter.

W judykaturze wskazuje się, iż podczas interpretowania pojęcia gruntów, budynków oraz budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie można poprzestawać na wyniku wykładni językowej w rezultacie której, o tym, czy grunt, budynek czy budowla podlega opodatkowaniu stawkami podatkowymi w podwyższonej wysokości, tj. jako nieruchomość związana z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 5 ust.1 pkt 1 lit. a, pkt 2 lit. b oraz pkt 3 u.p.o.l.), decyduje sam fakt jej posiadania przez podmiot o statusie przedsiębiorcy. Podkreśla się, że w procesie wykładni prawa nie należy ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej, poprzestając na wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy zostanie skonfrontowany z innymi przepisami lub uwzględniony cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (*por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r., sygn. akt I KZP 6/07; uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 25 czerwca 2007 r., sygn. akt I FPS 4/06;*

M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*" Warszawa 2010; L. Morawski, *Zasady wykładni prawa Toruń 2010*; R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego Warszawa 1995*). W orzecznictwie sądów administracyjnych akcentuje się, że o tym czy dana nieruchomość (grunt, budynek czy budowla) jest związana z działalnością gospodarczą przesądza istnienie faktycznej więzi pomiędzy działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika a nieruchomością podlegającą opodatkowaniu. A zatem o gospodarczym przeznaczeniu nieruchomości, w tym również budowli, decydować będzie okoliczność jej ujęcia w prowadzonej przez podatnika ewidencji środków trwałych, dokonywania odpisów amortyzacyjnych czy zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących nieruchomości (*wyrok NSA z dnia 17 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1840/12, Lex nr 1518936, wyrok WSA w Warszawie z 8 stycznia 2015 r. sygn. akt. III SA/Wa 682/14 Lex nr 1745732 oraz wyrok NSA w Warszawie z 28 kwietnia 2016 r. sygn. akt II FSK 748/14, Lex nr 2064959, wyrok WSA w Olsztynie z 25 lutego 2016 r. sygn. akt I SA/Ol 808/15*).

W stanie faktycznym przedstawionym przez Wnioskodawcę nie budzi wątpliwości okoliczność, że sieci ciepłownicze lub ich części są ujmowane w prowadzonej przez Spółkę ewidencji środków trwałych, co niewątpliwie świadczy o ich związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Z kolei z chwilą odłączenia wyeksploatowanych sieci ciepłowniczych lub ich części od istniejącej sieci przedsiębiorstwa Wnioskodawca dokonuje ich wykreślenia z ewidencji na podstawie sporządzonego uprzednio protokołu likwidacji. W świetle zaprezentowanego wyżej orzecznictwa bezspornym jest, iż powyższa okoliczność (wykreślenie z ewidencji środków trwałych) skutkuje utratą faktycznego związku budowli (sieci ciepłowniczych lub ich części) z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą (działalnością przesyłową). Tym samym sieci ciepłownicze lub ich części z chwilą ich wykreślenia z ewidencji środków trwałych tracą status budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, co oznacza, że nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z uwagi na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości wskazany w art. 2 ust. 1 u.p.o.l.

W dalszej części wniosku Wnioskodawca, uzasadniając słuszność swojego stanowiska odnośnie braku podstaw do uznania odłączonych sieci ciepłowniczych lub ich części jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, odwołuje się do przepisu art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego regulującego kwestię statusu prawnego urządzeń służących do doprowadzania wody, pary, gazu, prądu elektrycznego oraz innych urządzeń podobnych (urządzeń przesyłowych). Zgodnie §1 powołanego wyżej artykułu urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzą w skład przedsiębiorstwa. Zgodzić się należy ze stwierdzeniem, że urządzenia określone w art. 49 § 1 k.c. z chwilą, gdy przez fizyczne połączenie z siecią przestają być częścią składową nieruchomości, zachowują status samoistnych rzeczy ruchomych, mogących być przedmiotem odrębnej własności i odrębnego obrotu (*por. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 13 lipca 2011 r. sygn. akt III CZP 26/11 Lex nr 852328*). Jednocześnie wskazać należy, że okoliczność faktyczna polegająca na połączeniu urządzeń przesyłowych (sieci ciepłowniczych) z siecią przedsiębiorstwa (Wnioskodawcy) nie przesądza o tym, że wchodzą one w skład przedsiębiorstwa (*wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 stycznia 2010 r. sygn. akt V CSK 195/09, OSNC 2010/7-8/116 wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 stycznia 2011 r., III CSK 85/10 Lex nr 686143*). W doktrynie i orzecznictwie podkreśla się, że urządzenia przesyłowe (na gruncie rozpatrywanej sprawy sieci

cieplne) wchodzi w skład przedsiębiorstwa z chwilą ich połączenia w sposób trwały z przedsiębiorstwem oraz zawarcia umowy (E. Niezbecka, *Komentarz do art. 49 Kodeksu cywilnego w: Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna pod red. A. Kidyby Lex 2012*). Tym samym samo fizyczne połączenie z siecią przedsiębiorstwa – jak to wskazuje Wnioskodawca we wniosku z dnia 23.08.2016 r. - nie stanowi o tym, że sieci te lub ich części wchodzi w skład przedsiębiorstwa

Wracając do głównego nurtu rozważań organ podatkowy pragnie skupić się na tym elemencie stanu faktycznego, który ma istotne znaczenie w przedmiotowej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Jak wskazano wcześniej sieci ciepłownicze lub ich części są ujawniane w prowadzonej przez Spółkę ewidencji środków trwałych i wchodzi w skład przedsiębiorstwa Wnioskodawcy. Pojęcie przedsiębiorstwa zostało zdefiniowane w art. 55¹ Kodeksu cywilnego. Zgodnie z jego brzmieniem przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawodawca w pkt 9 art. 55¹ Kodeksu cywilnego zaliczył do składników przedsiębiorstwa księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że w skład przedsiębiorstwa powinny wchodzić wszelkie dokumenty przedsiębiorstwa, a więc zarówno dokumenty rejestracyjne jak i księgi inwentarzowe (określane również jako ewidencja środków trwałych) (J.W. Katner, *Komentarz do art. 55¹ Kodeksu cywilnego w: Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna. pod red. P. Księżak, Lex 2014*). Niewątpliwie jedną z kategorii ksiąg wchodzących w skład przedsiębiorstwa będą księgi rachunkowe. Każda jednostka gospodarcza zobowiązana jest do prowadzenia ksiąg rachunkowych (handlowych), które są wykorzystywane dla ujęcia operacji gospodarczych oraz odzwierciedlenia sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa, a także wykazania jego wyniku finansowego i rentowności. Księgi te obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów i sald, które tworzą: dziennik, księga główna, księgi pomocnicze, zestawienia obrotów i sald księgi głównej oraz sald pomocniczych i wykaz składników aktywów i pasywów, czyli inwentarz (art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.). Księgi rachunkowe odzwierciedlają w sposób obiektywny, oderwany od subiektywnych ocen sytuację majątkową i finansową przedsiębiorcy i w pełni oddają zestawienie składników wchodzących w skład przedsiębiorstwa. Bez wątplenia treść ksiąg rachunkowych przesądza o tym, że jakiś składnik zostanie

zaliczony w poczet składników przedsiębiorstwa, a innemu składnikowi takiego prawa się odmówi. Ustalenie stanu składników przedsiębiorstwa musi być zatem konsekwencją danych ujawnianych w księgach rachunkowych. Przyjęcie takiego założenia nie pozostawia wątpliwości co do składu i uzasadnia ich przynależność do przedsiębiorstwa również wtedy, gdy działalność przedsiębiorstwa z równych przyczyn nie jest prowadzona (Z. Gawlik, *Komentarz do art. 55¹ Kodeksu cywilnego w: Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna pod. red. A. Kidyby, Lex 2012*).

Przenosząc powyższe na grunt rozpatrywanej sprawy wskazać należy, że okoliczność ujawnienia w ewidencji środków trwałych – odzwierciedlającej składniki wchodzące w skład przedsiębiorstwa – sieci ciepłowniczych lub ich części potwierdza, jak wskazuje się w przytoczonym wcześniej orzecznictwie sądownoadministracyjnym, istnienie związku tych budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z kolei fakt wykreślenia z ewidencji środków trwałych odłączonych na skutek wyeksploatowania lub złego stanu technicznego sieci ciepłowniczych lub ich części skutkuje tym, że przestają one być składnikiem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego, co dowodzi o ustaniu faktycznego związku odłączonych sieci z działalnością gospodarczą prowadzoną przez Wnioskodawcę. W konsekwencji przedmiotowe sieci tracą status budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości

Mając na uwadze powyższe rozważania, uznać należy, że w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej sieci ciepłownicze lub ich części, które Wnioskodawca zaprzestanie wykorzystywać w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ze względu na ich wyeksploatowanie lub zły stan techniczny, które pozostaną faktycznie odłączone od sieci przesyłowej i które formalnie pozostawi w stan likwidacji, lecz nie zostaną one fizycznie usunięte, nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

POUCZENIE

Na niniejsza interpretację stronie przysługuje prawo wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, 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 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – tekst jednolity Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.)

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy).