

znak: BF.3120.IP/1.2022**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Burmistrz Miasta Szczytno na podstawie art. 14j §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz.1452 ze zm.)

uznaie za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy – przy
prezentowane we wniosku z dnia 23-09-2022r. dotyczące obowiązku podatkowego w zakresie infrastruktury telekomunikacyjnej sieci jako budowli, tj. składaniu deklaracji i opłacaniu podatku od nieruchomości przez Województwo – jako właściciela budowli i przez podmiot, będący posiadaczem zależnym na podstawie umowy z w przedstawionym stanie faktycznym w trzech wariantach.

UZASADNIENIE

W dniu 05-10-2022r. do organu podatkowego wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w przedmiocie obciążenia podatkiem od nieruchomości elementów infrastruktury telekomunikacyjnej które stanowią budowle (obiekty stale związane z gruntem), w postaci kanalizacji teletechnicznej, na którą składają się rurociągi osłonowe, studnie i zasobniki, jak również wszystkie pozostałe elementy infrastruktury telekomunikacyjnej s / niebędące budowlami składające się na tor światłowodowy (np. kable światłowodowe, przełącznice optotelekomunikacyjne, patchcordy, urządzenia aktywne i inny osprzęt niezwiązany z gruntem) w trzech wariantach opisanego stanu faktycznego w zakresie istnienia, nieistnienia obowiązku podatkowego za w/w elementy infrastruktury stanowiące budowle.

W piśmie przedstawiono następujący stan faktyczny:

S e (dalej:) zrealizowało projekt pn. „Sieć W efekcie została wybudowana światłowodowa sieć teleinformatyczna, stanowiąca w całości własność i której celem jest likwidacja wykluczenia cyfrowego, a w szczególności umożliwienie mieszkańcom z terenu województwa) dostępu do szerokopasmowego Internetu. W ramach prowadzonej inwestycji) zawarło ze spółką (Sp. z o.o. (dalej:) umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym (dalej: umowa PPP). o z dniem 17 grudnia 2015r. tj. z dniem podpisania protokołu końcowego w ramach

Umowy PPP, oddało spółce w dzierżawę budowlę stanowiącą infrastrukturę sieci telekomunikacyjnej wraz z kanalizacją kablową, w której położone zostały przewody i kable światłowodowe. Operator Infrastruktury w okresie eksploatacji sieci miał administrować, utrzymywać oraz prowadzić eksploatację infrastruktury powierzonej w dzierżawę i powstałej w wyniku budowy i ewentualnej rozbudowy, w tym dostarczać sieć telekomunikacyjną w rozumieniu Prawa telekomunikacyjnego, zapewnić dostęp telekomunikacyjny do infrastruktury i świadczyć usługi dla Operatorów Sieci Dostępowych. Zgodnie z wydawanymi wcześniej interpretacjami indywidualnymi w zakresie podatków od nieruchomości otrzymano odpowiedzi potwierdzające stanowisko Województwa w zakresie braku obowiązku składania deklaracji podatkowych, ponieważ obowiązek ten ciąży na [redacted]. Działalność telekomunikacyjna [redacted] wykonywana jest zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2010r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci (dalej: u.w.r.u.s.t.). Na mocy Uchwały Sejmiku Województwa [redacted] z dnia 28 września 2010r. [redacted]

uzyskało wpis do rejestru jednostek samorządu terytorialnego wykonujących działalność w zakresie telekomunikacji niebędącą działalnością gospodarczą, prowadzonego przez Urząd Komunikacji Elektronicznej (UKE), potwierdzony zaświadczeniem znak [redacted] o wpisie do rejestru jednostek samorządu terytorialnego, wykonujących działalność w zakresie telekomunikacji z dnia 10 marca 2022r. [redacted] czeka na rozstrzygnięcie sądu Apelacyjnego w sprawie o wydanie sieci [redacted] oraz zapłatę kar umownych – sygn. Akt V Gc [redacted], sprawa z powództwa [redacted] a p-ko [redacted]. W pierwszej instancji zapadł wyrok korzystny dla Województwa w związku z czym [redacted] o przygotowuje się do zwrotnego przejęcia sieci [redacted] i wyboru sposobu dalszego zarządzania tą infrastrukturą. Planuje się przyjęcie jednego z trzech niżej opisanych wariantów:

Wariant I:

[redacted] pozostanie właścicielem i faktycznym posiadaczem sieci [redacted] / przez cały okres jej eksploatacji i pełnił będzie rolę operatora telekomunikacyjnego wykonującego działalność w zakresie telekomunikacji w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, o których mowa w art. 3 u.w.r.u.s.t. Sieć będzie w całości w posiadaniu [redacted] a, natomiast czynności konieczne do prawidłowego jej funkcjonowania będzie w imieniu [redacted] a wykonywał podmiot zewnętrzny – Wykonawca, będący operatorem telekomunikacyjnym na podstawie zawartej z tym podmiotem umowy oraz udzielonego mu przez [redacted] o pełnomocnictwa lub pełnomocnictw. Oferowanie i świadczenie usług dostępowych realizowane będzie przez [redacted] za pośrednictwem Wykonawcy, który zobowiązany będzie również do zawierania umów z operatorami. [redacted] będzie ponosiło opłaty i koszty związane z istnieniem i eksploatacją infrastruktury, zarówno stałe jak i zmienne takie jak: koszty roczne za umieszczenie urządzeń w pasach drogowych i działkach cieków stanowiących wody płynące, koszty związane z usuwaniem awarii, z przebudową Sieci, modernizacją, rozbudową. [redacted] określać będzie ponadto strategię rozbudowy sieci oraz nakłady inwestycyjne na jej rozwój. Wykonawca w tym wariantcie będzie świadczył usługi polegające na: utrzymaniu gotowości Sieci 24/7, oraz jej stałego monitoringu, wykonywanie podłączeń nowych operatorów wraz z wydawaniem warunków technicznych, serwisie urządzeń aktywnych, konserwacji sieci, dojazdu, usuwaniu awarii. Za wyżej wymienione czynności (oprócz usuwania awarii, która jest odrębnie wycenioną usługą) Wykonawca będzie otrzymywał stałe wynagrodzenie. Środki z umów przychodowych (ze sprzedaży usług) przekazywane będą na konta [redacted]

Wariant II

[redacted] pozostanie właścicielem sieci [redacted] / przez cały okres jej eksploatacji. [redacted] jako właściciel sieci SSPW przekaze operatorowi infrastruktury wyłącznie w dzierżenie w rozumieniu art. 308 Kodeksu cywilnego (tj. administrowanie i utrzymanie, bez przeniesienia posiadania) te elementy infrastruktury telekomunikacyjnej sieci [redacted] /, które stanowią budowlę (obiekty trwale

związane z gruntem) tj. rurociągi osłonowe, studnie i zasobniki oraz pozostałe elementy infrastruktury składające się na tor światłowodowy. Jednocześnie , przekaze operatorowi infrastruktury w dzierżawę (posiadanie zależne na podstawie umowy) pozostałe elementy infrastruktury telekomunikacyjnej niebędące budowlami (np. kable, przełącznice optotelekomunikacyjne, patchcordsy, urządzenia aktywne i inny osprzęt niezwiązany z gruntem), co stanowi zakres niezbędny i wystarczający do świadczenia przez niego usług telekomunikacyjnych.

Na podstawie zawartej z Województwem umowy Operator Infrastruktury w okresie eksploatacji sieci

✓ będzie administrował i utrzymywał infrastrukturę powierzoną w dzierżenie oraz prowadził eksploatację infrastruktury powierzonej w dzierżawę i powstałej w wyniku ewentualnej rozbudowy, w tym będzie dostarczał sieć telekomunikacyjną w rozumieniu prawa telekomunikacyjnego, zapewniał dostęp telekomunikacyjny do infrastruktury i świadczył usługi dla Operatorów Sieci Dostępowych. Operator świadczy usługi w oparciu o eksploatację elementów sieci powierzonych w dzierżawę (tj. elementów niebędących budowlami). Budowle wchodzące w skład , pozostają we władaniu . Oferowanie świadczenie usług dostępowych realizowane będzie przez , za pośrednictwem Wykonawcy, który zobowiązany będzie również do zawierania umów z operatorami.

Na podstawie prowadzonej przez ewidencji środków trwałych można wyodrębnić wartość budowli (elementów nieoddanych w dzierżawę) od wartości pozostałej infrastruktury. Zatem, budowle wchodzące w skład sieci / w całości pozostaną w posiadaniu i będą wykorzystywane w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej o których mowa w art. 3 u.w.r.u.s.t.

o) będzie ponosiło opłaty i koszty związane z istnieniem i eksploatacją infrastruktury zarówno stale jak i zmienne takiej jak: koszty roczne za umieszczenie urządzeń w pasach drogowych i działkach cieków stanowiących wody płynące, koszty związane z usuwaniem awarii, z przebudową Sieci, modernizacją, rozbudową. określać będzie ponadto strategię rozbudowy sieci oraz nakłady inwestycyjne na jej rozwój. Wykonawca w tym wariantcie będzie świadczył usługi polegające na: utrzymaniu gotowości Sieci 24/7, oraz jej stałego monitoringu, wykonywanie podłączeń nowych operatorów wraz z wydawaniem warunków technicznych, serwisie urządzeń aktywnych, konserwacji sieci, dojazdu, usuwaniu awarii. Za wyżej wymienione czynności (oprócz usuwania awarii, która jest odrębnie wycenioną usługą) Wykonawca będzie otrzymywał stałe wynagrodzenie. Środki z umów przychodowych (ze sprzedaży usług) przekazywane będą na konta Województwa.

Wariant III

o jako właściciel sieci – dla prowadzenia działalności w zakresie telekomunikacji w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, o których mowa w art. 3 u.w.r.u.s.t.
- przekaze w dzierżawę na ustalony okres oraz powierzy zarządzanie siecią / Wykonawcy – wybranemu operatorowi telekomunikacyjnemu. ✓ pozostanie właścicielem sieci przez cały okres jej eksploatacji. Operatorem telekomunikacyjnym będzie wykonawca. Dostęp do usług szerokopasmowych z sieci o) odbywać się będzie za pośrednictwem lokalnych operatorów telekomunikacyjnych. Za zawieranie umów z tymi operatorami odpowiedzialny będzie Wykonawca – operator infrastruktury wybrany przez o) . o) przekaze Wykonawcy w posiadanie zależne (na podstawie zawartej z Wykonawcą umowy) – w celu administrowania i utrzymania – całą sieć , tj. elementy stanowiące budowle i niebędące budowlą. Wykonawca w tym wariantcie pełnił będzie rolę operatora telekomunikacyjnego wykonującego działalność w zakresie telekomunikacji w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, o których mowa w art. 3 u.w.r.u.s.t. Sieć będzie w całości w posiadaniu Wykonawcy, i wszelkie czynności konieczne do prawidłowego jej funkcjonowania oraz oferowania i świadczenia usług będzie wykonywał Wykonawca.

obiektów budowlanych, posiadaczami samoistnymi, użytkownikami wieczystymi gruntów, posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy lub jest bez tytułu prawnego. Przez pojęcie „tytuł prawny” należy rozumieć nie tylko typową umowę dzierżawy lub najmu, ale również zarząd, użytkowanie wieczyste, użytkowanie (art. 252 k.c.) oraz inne szczególne formy prawne gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego (tak wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 lutego 2016r. I SA/Gd 1014/15 czy WSA we Wrocławiu z dnia 25 kwietnia 2013r. I SA/Wr 211/13).

Zgodnie z u.p.o.l. przedmiot opodatkowania stanowią: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Użyte w u.p.o.l. określenia oznaczają:

- a) *budynek – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;*
- b) *budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;*
- c) *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;*
- d) *działalność gospodarcza – działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018r. -Prawo przedsiębiorców*

Zgodnie z art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców, działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu w sposób ciągły. Prowadzona przez Województwo działalność w zakresie telekomunikacji zgodnie z art. 3 ust 4 ustawy o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych należy do zadań własnych o charakterze użyteczności publicznej jednostki samorządu terytorialnego i wykonywana jest na podstawie uchwały organu stanowiącego (art. 3 ust.5 ww. ustawy).

Odnosząc się do definicji działalności gospodarczej wskazanej powyżej należy stwierdzić, iż w ramach swoich działań nie prowadzi działalności gospodarczej i tym samym nie jest również przedsiębiorcą. jest jednostką samorządu terytorialnego wykonującą działalność w zakresie telekomunikacji, w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2010r. O wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych, które mieszczą się w zakresie realizacji jego zadań własnych. W przypadkach, gdy jednostka samorządu terytorialnego wykonuje przewidziane ustawą zadania, to w tym zakresie mamy do czynienia z działalnością użyteczności publicznej, która nie jest traktowana jako działalność gospodarcza. W związku z tym budowle związane z prowadzeniem wskazanej w ustawie działalności, o ile są w posiadaniu jednostki samorządu terytorialnego oraz elementy wchodzące w skład sieci szerokopasmowej nie tworzą całości techniczno-użytkowej, mogą być traktowane jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a zatem nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Pogląd taki wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w Lublinie nr FSK 1498/12 z dnia 27-05-2014r., wyrok NSA z dnia 03.04.2007r. II FSK 777/06 i II FSK 514/06, wyrok NSA z dnia 25.01.2008r., I SA/Lu 703/07. Województwo jako właściciel sieci i jednostka samorządu terytorialnego zarejestrowana w prowadzonym przez Urząd Komunikacji Elektronicznej rejestrze JST wykonujących działalność w zakresie telekomunikacji niebędącą działalnością gospodarczą, nie jest przedsiębiorcą.

Województwo _____ w ramach swoich działań nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 3 prawa przedsiębiorców.

Odnosnie sieci telekomunikacyjnych przyjmuje się, że są to obiekty budowlane w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994r. - Prawo budowlane, które nie mają cech budynku, a przez to są budowlami. Obiekt ten zdefiniowano w art. 3 pkt 3a Prawa budowlanego. Jest nim obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa. Przy czym, po wprowadzeniu nowej definicji, kable w kanalizacji kablowej nie są budowlą (urządzeniem budowlanym lub jego częścią) w rozumieniu prawa budowlanego. Zmiana ta, uwzględniając orzecznictwo sądowe, skutkuje tym, że kable umieszczone w kanalizacji kablowej nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Na gruncie powyższych definicji należy stwierdzić, że rurociągi teletechniczne sieci SSPW, jako obiekt liniowy, zalicza się do budowli, o których mowa w u.p.o.l. Nie każda jednak budowla, zgodnie z u.p.o.l., ale tylko „związana z prowadzeniem działalności gospodarczej”, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z definicją zawartą w art.1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, to budowla będąca w posiadaniu przedsiębiorcy, chyba że nie jest i nie może być wykorzystywana do prowadzenia działalności ze względów technicznych. Budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej nie musi być taka, która służy prowadzeniu działalności: wystarczy, że jest w posiadaniu przedsiębiorcy. (L.Etel. Podatek od nieruchomości. 2012). W orzeczeniu WSA z dnia 25 lutego 2010 roku i SA/Gd 940/09 stwierdzono, że kryterium kwalifikowania ww. przedmiotów opodatkowania, jako „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest fakt posiadania przez przedsiębiorcę (co wynika z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.) i żadnej doniosłości prawnej nie ma okoliczność, czy ww. przedmiot jest rzeczywiście wykorzystywany do prowadzenia tej działalności. W tym kontekście należy uwzględnić fakt, iż ustawodawca dokonał wyraźnego rozróżnienia pomiędzy przedsiębiorcami telekomunikacyjnymi (prowadzącymi działalność gospodarczą) oraz jednostkami samorządu terytorialnego wykonującymi działalność w zakresie telekomunikacji, w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej (art. 3 ustawy o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych). JST wykonuje taką działalnością na podstawie uchwały organu stanowiącego (art. 3 ust. 5 u.w.r.u.s.t.), zaś działalność ta należy do zadań własnych o charakterze użyteczności publicznej jednostki samorządu terytorialnego (art. 3 ust. 4 u.w.r.u.s.t.). Odzwierciedleniem takiego stanu rzeczy jest utworzenie przez UKE rejestru jednostek samorządu terytorialnego wykonujących działalność w zakresie telekomunikacji niebędącą działalnością gospodarczą, odrębnego od rejestru przedsiębiorców telekomunikacyjnych (art. 5 u.w.r.u.s.t.) Co więcej, zgodnie z ustawą o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych, działalność w zakresie telekomunikacji prowadzona przez jednostkę samorządu terytorialnego nie jest działalnością gospodarczą, o czym bezpośrednio przesądza art. 3 u.w.r.u.s.t. Zatem, opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości nastąpi jedynie wówczas, gdy budowla będzie związana z prowadzeniem działalności gospodarczej i będzie w posiadaniu przedsiębiorcy.

W wariantcie I Województwo _____ jako właściciel sieci _____, będzie posiadaczem sieci i będzie pełniło funkcję Operatora Infrastruktury. Podmiot zewnętrzny wybrany przez Województwo będzie wykonywał w imieniu i na rzecz Województwa czynności konieczne do prawidłowego funkcjonowania sieci _____ N oraz oferowania i świadczenia usług dostępowych. W tym wariantcie na Województwie _____ nie będzie ciążył obowiązek podatkowy w zakresie infrastruktury sieci szerokopasmowej jako budowli. (Województwo nie będzie posiadało statusu podatnika od nieruchomości za budowle wchodzące w skład Sieci Szerokopasmowej _____). Nie ma zatem podstaw do obciążania Województwa podatkiem od nieruchomości za budowle wchodzące w skład Sieci Szerokopasmowej _____ wybudowanej na terenie województwa _____) i składania deklaracji na ten

podatek, gdyż Województwo nie będzie prowadziło działalności gospodarczej a będzie wykonywało działalność w zakresie telekomunikacji w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, o których mowa w art. 3 u.w.r.u.s.t.

Podatek nie będzie również ciążył na podmiocie zewnętrznym, któremu Województwo udzieli praw do administrowania i operowania siecią i jako taki nie będzie zobowiązany składać deklaracji i opłacać podatek od nieruchomości i budowli wchodzących w skład sieci wybudowanej w związku z realizacją projektu: Sieć Szerokopasmowa I województwo gdyż czynności które będzie wykonywał podmiot zewnętrzny będą w imieniu i na rzecz Województwa.

Następnie należy wskazać, odnosząc się do wariantu II, że z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają obiekty budowlane, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. A art. 3 ust. 3a ustawy Prawo budowlane wskazuje, że *"obiektem budowlanym jest także obiekt liniowy, a więc obiekt, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności (..) kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego"*. Oznacza to, że obiektem budowlanym i budowlą może być tylko kanalizacja telekomunikacyjna, jako infrastruktura, o ile będzie w posiadaniu przedsiębiorcy (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Operatorowi Infrastruktury zostały oddane w administrowanie i utrzymanie (dzierżenie w rozumieniu art. 338 K.c.) elementy infrastruktury telekomunikacyjnej w postaci kanalizacji teletechnicznej (budowli - obiektów trwale związanych z gruntem), na które składają się rurociągi osłonowe, studnie i zasobniki oraz pozostałe elementy infrastruktury składające się na tor światłowodowy. To zaś posiadaniem nie jest. Z kolei pozostałe elementy infrastruktury składające się na tor światłowodowy (nie będący budowlą, czyli kable światłowodowe, przełącznice, patchcordy, urządzenia aktywne i inny osprzęt nie związany z gruntem, będą przekazane w dzierżawę, przy czym przekazanie Operatorowi w dzierżawę elementów infrastruktury niebędących budowlami, stanowi zakres niezbędny i wystarczający do świadczenia przez niego usług telekomunikacyjnych (świadczy usługi w oparciu o eksploatację elementów sieci powierzonych w dzierżawę). Na podstawie prowadzonej ewidencji środków trwałych, można wyodrębnić wartość budowli (elementów nie oddanych w dzierżawę) od wartości pozostałej infrastruktury podlegającej dzierżawie.

Jak się przyjmuje na gruncie prawa cywilnego, dzierżenia nie można utożsamiać z posiadaniem. Wprawdzie zarówno w przypadku posiadania jak i dzierżenia występuje władztwo faktyczne nad rzecz (corpus), to różnica zachodzi w elemencie psychicznym (animus). Posiadacz w zakresie swojego władztwa działa zawsze dla siebie (rem sibi habendi), natomiast dzierżyciel działa dla kogo innego (animus detendi pro alieno) (J.Gołączyński [w:] System Prawa Prywatnego. Tom 4. Prawo rzeczowe, C.H. Beck, Warszawa 2005 r., s.14). Jako, że kanalizacja kablowa (budowla) nie zostanie przekazana w posiadanie innemu podmiotowi, zatem objęcie jej podatkiem od nieruchomości zależy bezpośrednio od uznania Województwa za podmiot prowadzący działalność gospodarczą (jedynego posiadacza). Kwestię prowadzenia działalności gospodarczej przez jednostkę samorządu terytorialnego w zakresie określonym w art. 3 ust. 1 u.w.r.u.s.t. przesądza przepis art. 5 tej ustawy przyjmując w istocie, że działalność o której mowa w art. 3 ust. 1 u.w.r.u.s.t., wykonywana przez jednostkę samorządu terytorialnego, nie jest działalnością gospodarczą („działalność o której mowa w art. 3 ust 1., niebędącą działalnością gospodarczą, wykonuje się zgodnie z przepisami...”). Nie ma znaczenia to, że zapewnienie przez Województwo dostępu do infrastruktury telekomunikacyjnej ma się odbywać za pośrednictwem Operatora Infrastruktury (dzierżawcę kabli światłowodowych), albowiem jak to wynika z art. 5 u.w.r.u.s.t., jednostka samorządu terytorialnego przedmiotową działalność prowadzić może również pośrednio. Mowa jest tam bowiem o działalności zarówno w formie niewyodrębnionej w ramach jej jednostki samorządu terytorialnego) osobowości prawnej, jak również w formie porozumienia, związku lub stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego, fundacji, której

fundatorem jest jednostka samorządu terytorialnego, porozumienia komunalnego, spółki kapitałowej lub spółdzielni z udziałem jednostki samorządu terytorialnego (szerzej wyrok NSA z dnia 13.01.2017 r., sygn. akt II FSK 2818/16).

Dodatkowo, należy wskazać, że nawet jeżeli wybudowana infrastruktura telekomunikacyjna nie zostałaby przekazana umownie innemu podmiotowi - przedsiębiorcy prowadzącemu działalność gospodarczą to objęcie wchodzących w jej skład budowli podatkiem od nieruchomości uzależnione jest od uznania jednostki samorządu terytorialnego (Województwa) za podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Jeżeli przedmioty opodatkowania związane są z działalnością województwa wykonywaną zgodnie z ustawą o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych, która nie stanowi działalności gospodarczej, to od budowli nieprzekazanych przedsiębiorcy Województwo nie zapłaci podatku od nieruchomości. Jak wynika bowiem z postanowień art. 5 u.w.r.u.s.t. działalność jednostki samorządu terytorialnego prowadzonej w celu zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej w zakresie budowy lub eksploatacji infrastruktury telekomunikacyjnej i sieci telekomunikacyjnych, nabywania praw do infrastruktury telekomunikacyjnej i sieci telekomunikacyjnych; dostarczania sieci telekomunikacyjnych lub zapewniania dostępu do infrastruktury telekomunikacyjnej; świadczenia (z wykorzystaniem posiadanej infrastruktury telekomunikacyjnej i sieci telekomunikacyjnych) usług na rzecz określonych w ustawie podmiotów, nie uznaje się za działalność gospodarczą. Zatem, budowle będące własnością Województwa, nieprzekazane innym podmiotom i wykorzystywane do tego typu działalności, nie mogą być uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a przez to nie będą one podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Warto nadmienić, że podobne stanowisko wyraził Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z dnia 18.09.2018r. (II FSK 2423/16) czy w wyrok z 18.09.2018 r. (II FSK 2968/16). Podstawę rozstrzygnięcia w tym zakresie wyznacza art. 3 ust. 1 u.w.r.u.s.t. Przepis ten określa zasadnicze rodzaje działań j.s.t. (jednostki samorządu terytorialnego) w sektorze telekomunikacyjnym, przy czym te rodzaje działalności może realizować sama, czyli bezpośrednio. Może więc i budować infrastrukturę i sieci telekomunikacyjne, jak i je udostępniać przedsiębiorcom i innym dysponentom.

Stan faktyczny będzie polegał na oddaniu przedsiębiorcy telekomunikacyjnemu w dzierżawę infrastruktury kablowej (**np. kable, przelącznice optotelekomunikacyjne, patchcordy, urządzenia aktywne i inny osprzęt niezwiązany z gruntem**), bez obiektów budowlanych, budowli lub ich części, to zaś nie jest posiadaniem. **Z tego tego względu, w wariancie II na Województwie**

, nie będzie ciążył obowiązek podatkowy w zakresie infrastruktury sieci szerokopasmowej jako budowli i nie ma podstaw, do obciążenia Województwa podatkiem od nieruchomości za budowle wchodzące w skład Sieci Szerokopasmowej , wybudowanej na terenie i składania deklaracji na ten podatek, gdyż Województwo nie prowadzi działalności gospodarczej.

Również, w tym wariancie na podmiocie wybranym przez **nie będzie ciążył obowiązek podatkowy w zakresie infrastruktury sieci szerokopasmowej jako budowli, gdyż podmiot będzie jedynie dzierżył te elementy infrastruktury telekomunikacyjnej a dzierżawił tor światłowodowy nie będący budowlą. Stąd też przy braku obowiązku podatkowego nie można przyjąć, iż Podmiot ten będzie posiadał status podatnika od nieruchomości za budowle wchodzące w skład Sieci Szerokopasmowej . Nie ma zatem podstaw, do obciążenia go podatkiem od nieruchomości za budowle wchodzące w skład Sieci Szerokopasmowej) wybudowanej na terenie województwa warmińsko-mazurskiego i składania deklaracji na ten podatek.**

Według Województwa, mając na uwadze powyższe rozważania, w wariancie III, jeżeli Województwo wybudowało infrastrukturę telekomunikacyjną, która pozostaje jego własności i przekazało umownie innemu podmiotowi - przedsiębiorcy prowadzącemu działalność

gospodarczą, to objęcie wchodzących w jej skład budowli podatkiem od nieruchomości obciąża tego przedsiębiorcę .

Obciążenie Województwa podatkiem od nieruchomości uzależnione jest od uznania jednostki samorządu terytorialnego (województwa) za podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Jeżeli przedmioty opodatkowania związane są z działalnością województwa wykonywaną zgodnie z ustawą o wspieraniu rozwoju usług sieci telekomunikacyjnych, która nie stanowi działalności gospodarczej, to od budowli nieprzekazanych przedsiębiorcy województwo nie zapłaci podatku od nieruchomości. Jak wynika bowiem z postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych, działalności jednostki samorządu terytorialnego prowadzonej w celu zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej w zakresie budowy lub eksploatacji infrastruktury telekomunikacyjnej i sieci telekomunikacyjnych, nabywania praw do infrastruktury telekomunikacyjnej i sieci telekomunikacyjnych; dostarczania sieci telekomunikacyjnych lub zapewniania dostępu do infrastruktury telekomunikacyjnej; świadczenia (z wykorzystaniem posiadanej infrastruktury telekomunikacyjnej i sieci telekomunikacyjnych) usług na rzecz określonych w ustawie podmiotów, nie uznaje się za działalnością gospodarczą. Zatem, budowle będące własnością województwa, nieprzekazane innym podmiotom i wykorzystywane do tego typu działalności, nie mogą być uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a przez to nie będą one podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Warto nadmienić, że podobne stanowisko wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, w wyroku z dnia 13 maja 2016 r. (I SA/Wr 74/16).

Zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli sieci szerokopasmowej ulegną zmianie w sytuacji przekazania ich w posiadanie przedsiębiorcy bądź innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. W zakresie przedmiotów opodatkowania będących w posiadaniu przedsiębiorcy, podatnikiem podatku od nieruchomości będzie ten przedsiębiorca, nie zaś ich właściciel (jednostka samorządu terytorialnego). Zastosowanie znajdzie bowiem w tym wypadku art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Mając na uwadze powyższe, w wariantcie III, jeżeli Województwo jako właściciel sieci przekaze ją w dzierżawę na ustalony okres, oraz powierzy zarządanie siecią Wykonawcy – wybranemu operatorowi telekomunikacyjnemu, który faktycznie będzie operatorem telekomunikacyjnym, nie będzie podlegało podatkowi od nieruchomości i nie będzie zobowiązane do składania deklaracji zerowej. W tym wariantcie Wykonawca pełnił będzie rolę operatora telekomunikacyjnego wykonującego działalność w zakresie telekomunikacji w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, o których mowa w art 3 u.w.r.u.s.t., w konsekwencji to wybrany przez Województwo operator telekomunikacyjny, któremu przekazano w dzierżawę sieć i, oraz powierzony mu został zarząd nad tą siecią jest zobowiązany składać deklarację i opłacać podatek od nieruchomości i budowli wchodzących w skład sieci SSPW, wwbudowanej w związku z realizacją projektu: Sieć Szerokopasmowa 1

Organ podatkowy dokonując interpretacji zważył, co następuje:

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

W rozpatrywanej sprawie opodatkowanie sieci szerokopasmowej rozpatrywane może być jedynie w stosunku do budowli, z wykluczeniem pozostałych przedmiotów opodatkowania, to jest gruntów i budynków. Organ podziela stanowisko wnioskodawcy, że elementy sieci telekomunikacyjnej

zrealizowanej w ramach projektu „

stanowią budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Na gruncie przepisów u.p.o.l. pojęcie budowli odpowiada definicji budowli w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, która stosownie do art. 3 pkt 3 przez budowlę nakazuje rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, takie jak obiekty liniowe, lotniska, (...). Obiekt liniowy, jest – według art. 3 pkt 3a ustawy Prawo budowlane – obiektem budowlanym, którego charakterystycznym parametrem jest długość, jak na przykład (w szczególności) droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, ciepłociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i umieszczona bezpośrednio w ziemi – podziemna oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.

Art. 3 pkt 3a ustawy Prawo budowlane przesądza, że budowlą jest kanalizacja kablowa, co należy odnieść także do kanalizacji kablowej stanowiącej element sieci telekomunikacyjnej. Kanalizacja telekomunikacyjna jest więc budowlą również w rozumieniu u.p.o.l. Z art. 3 pkt 3a ustawy Prawo budowlane wynika, że kable zainstalowane w kanalizacji kablowej nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego. Dotyczy to także kabli światłowodowych umieszczonych w kanalizacji teletechnicznej. Tak więc na gruncie ustawy podatkowej kable umiejscowione w kanalizacji kablowej nie konstytuują pojęcia budowli i nie mogą podlegać opodatkowaniu.

Mając na uwadze powyższe należy wskazać, że nie każda budowla podlega opodatkowaniu. Budowla stanowi przedmiot opodatkowania jedynie wtedy, gdy jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z kolei ustawa podatkowa precyzuje w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., że za budowlę związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej należy uznać budowlę będącą w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, czyli – zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. - działalność, o której mowa w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Za prawidłowe należy uznać stanowisko , że wykonywana działalność przez jednostkę samorządu terytorialnego w zakresie określonym w art. 3 ust 1 u.w.r.u.s.t., nie jest działalnością gospodarczą. Przesądza o tym przepis art. 5 tej ustawy. Za prawidłowe należy uznać również, że Województwo – jak to wynika z art. 5 u.w.r.u.s.t. - jako j.s.t. przedmiotową działalność może prowadzić również pośrednio. Mowa jest bowiem o działalności zarówno w formie niewyodrębnionej w ramach jej (j.s.t.) osobowości prawnej, jak również w formie porozumienia, związku lub stowarzyszenia j.s.t., fundacji, której fundatorem jest jednostka samorządu terytorialnego, porozumienia komunalnego, spółki kapitałowej lub spółdzielni z udziałem jednostki samorządu terytorialnego.

W wariantcie pierwszym infrastruktura telekomunikacyjna nie podlega opodatkowaniu, ponieważ pozostaje we własności i posiadaniu Województwa jednocześnie nie pozostając w związku z działalnością gospodarczą. Skoro kanalizacja kablowa (budowla) w rozpatrywanym stanie faktycznym, jak to wynika z okoliczności przedstawionych we wniosku, nie zostanie przekazana w posiadanie innemu podmiotowi, to objęcie jej podatkiem od nieruchomości zależy bezpośrednio od uznania Województwa za podmiot prowadzący działalność gospodarczą (jedyne go posiadacza). W analizowanej sprawie prowadzonej działalności przez Województwo (nawet *pośrednio-oferowanie i świadczenie usług dostępowych będzie realizowane przez Województwo za pośrednictwem Wykonawcy*) nie można uznać za działalność gospodarczą. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie budowle związane z prowadzeniem działalności, co w tym wariantcie nie będzie miało miejsca. Mając na względzie powyższe w analizowanym stanie faktycznym przedstawione stanowisko Województwa w wariantcie I należy uznać za prawidłowe.

W wariantcie drugim Województwo we wniosku przedstawiło, iż w ramach zapewnienia dostępu do sieci szerokopasmowej kanalizacja kablowa zostanie przekazana Operatorowi Infrastruktury

w dzierżenie, w przeciwieństwie do samych kabli światłowodowych oraz elementów łączących, które oddane zostaną temu podmiotowi w dzierżawę. Dzierżenia nie można utożsamiać z posiadaniem. Skoro zatem kanalizacja kablowa (budowla) w rozpatrywanym stanie faktycznym, jak to wynika z okoliczności przedstawionych we wniosku, nie zostanie przekazana w posiadanie innemu podmiotowi, to objęcie jej podatkiem od nieruchomości również zależy bezpośrednio od uznania Województwa za podmiot prowadzący działalność gospodarczą (jedynego posiadacza). W analizowanej sprawie prowadzonej działalności przez Województwo (nawet pośrednio) nie można uznać za działalność gospodarczą, jednocześnie jak wynika z opisanego stanu faktycznego budowla zostanie oddana przedsiębiorcy telekomunikacyjnemu w dzierżenie (które nie jest posiadaniem – art. 338 K.c.) wówczas budowla nie podlega opodatkowaniu. Stanowisko przedstawione w tej sprawie przez Województwo należy uznać za prawidłowe.

W wariantcie trzecim Województwo przedstawiło, iż przekaze w posiadanie przedsiębiorcy budowle na podstawie umowy dzierżawy. Budowla w tym wypadku podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości u podmiotu, który jest posiadaczem na podstawie umowy dzierżawy, nieruchomości lub ich części stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego (posiadanie zależne). Budowle będą znajdowały się w posiadaniu podatnika, który jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą. Mając to na uwadze, należy uznać stanowisko Województwa za prawidłowe.

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej w powyższym zakresie oceny stanowiska Wnioskodawcy.

POUCZENIE

Na niniejszą interpretację przysługuje stronie prawo wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, za pośrednictwem Burmistrza Miasta Szczytno, w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu niniejszej opinii (art. 53 § 1 w związku z art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - tekst jednolity Dz. U. z 2022 r, poz. 329 ze zm.).

Zgodnie z art. 57 w/w ustawy skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

BURMISTRZ

Krzysztof Mańkowski
Krzysztof Mańkowski

