

## Spór o opodatkowanie zamkniętych składowisk odpadów komunalnych podatkiem od nieruchomości

Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup> pod pojęciem „budowla” 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, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawodawca definiując pojęcie „budowla” odsyła do ustawy Prawo budowlane, a w myśl art. 3 pkt 3 ustawy przez „budowlę” należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Ustawodawca zatem wprost wymienia składowiska odpadów jako budowle<sup>2</sup>.

Prowadzenie składowiska śmieci jest z zasady zwykłą działalnością gospodarczą i w związku z tym z majątkiem wykorzystywanym do takiej działalności wiążą się określone obciążenia w zakresie podatku od nieruchomości. Wysypisko zatem rozumiane jako obiekt budowlany wraz z urządzeniami i instalacjami, które się tam znajdują i które stanowią całość techniczno-użytkową, jest na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości klasyfikowane jako budowla.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj.: Dz.U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 ze zm.); dalej u.o.p.l.

<sup>2</sup> Wyrok WSA w Krakowie z 18 sierpnia 2009 r., I SA/Kr 855/09.

Oznacza to, że maksymalna stawka podatku od takiego obiektu może wynosić rocznie do 2 proc. podstawy opodatkowania, którą z zasady jest wartość początkowa przyjmowana dla celów amortyzacji.

Składowanie śmieci dzieli się na dwie fazy: eksploatacyjną i poeksploatacyjną. W fazie eksploatacyjnej przyjmuje się odpady w celu ich unieszkodliwienia na poszczególnych kwaterach składowiska.

Zarządzający składowiskiem osiąga w tym okresie przychody z tytułu przyjęć odpadów. Ponosi również koszty utrzymania instalacji składowiska. Problemy zaczynają się, gdy składowisko trzeba zamknąć, bo nie ma już miejsca na nowe odpady. Jest to faza poeksploatacyjna, w której nie przyjmuje się śmieci, a jedynie ponosi koszty na rekultywację instalacji oraz monitoring składowiska.

Przepisy prawa podatkowego nie wskazują wprost zasad naliczania podatku od nieruchomości w odniesieniu do budowli kwater składowiska, jak również związanych z nimi gruntów i budynków w okresie poeksploatacyjnym, w którym trwa proces zamykania składowiska wskutek wyczerpania jego pojemności.

Stanowisko nakazujące opodatkowywać składowiska w okresie poeksploatacyjnym jest zgodne z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie<sup>3</sup>.

Z przepisów ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach<sup>4</sup> również wynika, że działalność składowiska odpadów ma miejsce także po jego zamknięciu (gdy nie przyjmuje ono nowych odpadów). Po zamknięciu składowiska odpadów należy podejmować szereg czynności prawnych i faktycznych związanych z funkcjonowaniem składowiska (monitorować, rekultywować, odgazowywać). Z kolei art. 61 ustawy o odpadach stanowi, że cena za przyjęcie odpadów do składowania na składowisko odpadów powinna uwzględniać w szczególności koszty budowy, eksploatacji, zamknięcia, rekultywacji, monitorowania i nadzorowania składowiska odpadów. W przepisach rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 09 grudnia 2002 r. w sprawie zakresu, czasu, sposobu oraz warunków prowadzenia monitoringu składowisk odpadów<sup>5</sup> wskazuje się, że monitoring składowiska odpadów obejmuje także fazę poeksploatacyjną, czyli okres 30 lat licząc od dnia uzyskania decyzji o zamknięciu składowiska odpadów.

Fakt zaprzestania składowania odpadów przez przedsiębiorcę, np. z powodu braku miejsca na składowanie odpadów, nie wyłącza tej budowli z zakresu związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Cena za przyjęcie odpadów uwzględnia również funkcjonowanie składowiska po jego zamknięciu, a tym samym zaprzestanie przyjmowania

<sup>3</sup> Wyrok WSA w Krakowie z 18 sierpnia 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 855/09.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach (t.j.: Dz.U. z 2007 r. Nr 39, poz. 251 ze zm.).

<sup>5</sup> Rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 09 grudnia 2002 r. w sprawie zakresu, czasu, sposobu oraz warunków prowadzenia monitoringu składowisk odpadów (Dz.U nr 220, poz. 1858).

odpadów nie powoduje, że działalność gospodarcza nie jest w dalszym ciągu prowadzona. Należy więc w dalszym ciągu traktować grunty i budowlę składowiska odpadów jako związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Podkreślić należy także, że rekultywacja gruntów poeksploatacyjnych nie jest odrębną działalnością prowadzoną przez przedsiębiorcę, lecz jest immanentnie związana z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, jest jej częścią, na co wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 stycznia 2007 r.<sup>6</sup>

Odnosząc się zaś do kwestii, czy w omawianym przypadku nie zachodzą względy techniczne, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., należy podkreślić, że brak legalnej definicji „względów technicznych” w u.p.o.l. uzasadnia przyjęcie rozumienia tego terminu w znaczeniu potocznym. Przepisy z innych gałęzi prawa, w szczególności prawa budowlanego, mogą być stosowane pomocniczo. Nie musi być więc w każdym przypadku wydana decyzja właściwego organu nadzoru budowlanego stwierdzająca niemożność wykorzystania danej nieruchomości lub obiektu budowlanego do prowadzenia działalności gospodarczej, choć jej funkcjonowanie w obrocie prawnym może znakomicie ułatwić stwierdzenie istnienia „względów technicznych”. Poprzez względy techniczne należy generalnie rozumieć obiektywne przeszkody uniemożliwiające prowadzenie działalności gospodarczej, przeszkody niezależne od podatnika. Względy natury ekonomicznej, finansowej czy też technologicznej nie mieszczą się w pojęciu „względy techniczne”. W omawianym przypadku trudno mówić o względach technicznych, a raczej technologicznych. Istotą budowli-składowiska odpadów jest przyjmowanie różnych odpadów (śmieci, nieczystości). Nie można jednak „zapelnienia” składowiska odpadów utożsamiać ze względami technicznymi. Także w zakresie gruntów pod taką budowlą nie można mówić o względach technicznych. Względy techniczne gruntu zachodziłyby w przypadku skażenia radiologicznego czy też chemicznego gruntu. Po wydaniu decyzji o zamknięciu składowiska odpadów podmiot zarządzający składowiskiem w okresie poeksploatacyjnym prowadzi tam działalność gospodarczą, w związku z czym grunty i budowle znajdujące się na składowisku stanowią przedmioty opodatkowania związane z działalnością gospodarczą<sup>7</sup>.

Z art. 1a. ust. 1 u.p.o.l. wynika, że za grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej ustawodawca uważa grunty 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

<sup>6</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2007 r., sygn. akt: II FSK 75/06.7. Podobnie, R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, 2010.

<sup>7</sup> R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Leksykon...*, 2010, s. 77 i nast.

w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l., chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Z kolei działalność gospodarcza zdefiniowana została jako działalność, o której mowa w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2. Jest to zarobkowa działalność wytwórcza, handlowa, budowlana, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i eksploatacja zasobów naturalnych, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Stosownie do przepisu art. 2. ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają między innymi grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna, grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym oraz grunty objęte przepisami o podatku rolnym, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna.

Z kolei przepis art. 5 ust. 1 u.p.o.l. nakłada na rady gmin obowiązek określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości, przy czym zróżnicowanie wysokości stawek uzależnione jest od rodzajów nieruchomości wymienionych w art. 2 u.p.o.l. Przepis art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. wprowadza zróżnicowanie stawek od 1 m<sup>2</sup> gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od gruntów pozostałych.

Kwestia zaliczenia terenów poeksploatacyjnych do gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą była rozstrzygnięta przez Sąd Najwyższy, który orzekając w składzie siedmiu sędziów, wydał dnia 27 października 1994 r. uchwałę<sup>8</sup>, według której „tereny poeksploatacyjne podlegające rekultywacji, które pozostają we władaniu przedsiębiorstwa (...) są gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. Bowiem uchwała ta, pomimo zmiany w międzyczasie stanu prawnego w zakresie podatku od nieruchomości, zachowała nadal swą aktualność, przede wszystkim w zakresie jej motywów.

Wydanie uchwały Sądu Najwyższego doprowadziło do usunięcia rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Istotnie, przed zapadnięciem powołanej uchwały wydane zostały nieliczne wyroki NSA reprezentujące odmienne stanowisko w sprawie charakteru terenów poeksploatacyjnych. Obecne orzecznictwo, tak administracyjne, jak i sądowo-administracyjne prezentuje jednolitość poglądu w tym przedmiocie, uznając tereny poeksploatacyjne przed zakończeniem ich rekultywacji za tereny związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Rekultywacja gruntów poeksploatacyjnych nie jest odrębną działalnością prowadzoną przez przedsiębiorcę, lecz jest immanentnie związana z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, jest jej częścią. Stwierdzić zatem trzeba, że grunty poddane

---

<sup>8</sup> Uchwała Sądu Najwyższego w składzie siedmiu sędziów z dnia 27 października 1994 r., sygn. akt: III AZP 5/94.

rekultywacji są gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę. Oznacza to, że takie grunty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości<sup>9</sup>.

Przedsiębiorcy chcą natomiast, aby opodatkowany był sam grunt i to od powierzchni. Wówczas obciążenia w podatku od nieruchomości byłyby dużo niższe. Jednak w celu uznania, że opodatkowaniu podlegają wyłącznie grunty zajęte na potrzeby działalności gospodarczej, należałoby udowodnić, że zasadniczym elementem składowiska nie jest wynik prac budowlanych, a istotą prowadzenia składowiska jest wykorzystywanie gruntu jako takiego.

---

<sup>9</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 stycznia 2007 r., sygn. akt: II FSK 75/06 LEX nr 286671.

