

Wójt Gminy Załuski
ul. Gminna 17
09-142 Załuski

Załuski, dnia 29 sierpnia 2023 r.

WFB 3120.1000073.1.2023/I

Podatnik:

09-142 Załuski

Reprezentowany przez:

doradca podatkowy

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA
PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Załuski działając na podstawie art.14 c oraz 14 j ustawy z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2022 r. poz. 2651 ze zm.) w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 09 maja 2023 r., który wpłynął do tutejszego urzędu w dniu 29 maja 2023 r. uzupełnionego w dniu 18 lipca 2023r. w zakresie dokumentacji technicznej dotyczącej stacji uzdatniania wody (rysunek pomieszczeń, schemat obiektu), pozwolenie na użytkowanie stacji uzdatniania wody, danych z ewidencji księgowej (środków trwałych) dla stacji uzdatniania wody wraz ze sposobem naliczania amortyzacji

postanawia uznać stanowisko Wnioskodawcy wyrażone w pkt.1 i pkt.2 we wniosku za nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 29 maja 2023 r. wpłynął do tutejszego urzędu wniosek o wydanie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego co do zakresu i sposobu stosowania przepisu art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 w zw. z art.4 ust.1 pkt.2 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991r. (tj. Dz. U. z 2023 poz. 1570 z późn.zm. - dalej zwana u.p.o.l.). Wniosek został uzupełniony na wezwanie tutejszego urzędu w dniu 18.07.2023r.

Przedstawiony został następujący opis stanu faktycznego:

siedzibą w , 09-142 Załuski, NIP (dalej jako: „Spółka” lub „Wnioskodawca”) jest właścicielem nieruchomości porozonej w Zdunowie pod adresem 09-142 Załuski (dalej jako: „nieruchomość”). Nieruchomość wykorzystywana jest przez Spółkę do prowadzenia działalności gospodarczej.

Na terenie nieruchomości zlokalizowany jest obiekt budowlany, który spełnia definicję budynku z art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r. poz. 2351 z późn. zm. „Prawo budowlane”) oraz z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70, „u.p.o.l.”), tj. został wzniesiony przy użyciu wyrobów budowlanych, jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych (ścian) oraz posiada fundamenty i dach (dalej jako: „Budynek”). Powierzchnia użytkowa Budynku obliczona zgodnie z zasadami uregulowanymi w u.p.o.l. wynosi 26,56 m².

Wewnątrz Budynku znajdują się urządzenia stacji uzdatniania wody (dalej jako: „Stacja”). Stacja nie została wzniesiona z wykorzystaniem wyrobów budowlanych - elementy składające się na Stację stanowią gotowe wyroby, które zostały wytworzone w procesie produkcyjnym. Następnie zostały nabyte przez Spółkę i zainstalowane w istniejącym Budynku. Montaż Stacji nie stanowił robót budowlanych. Stacja nie jest trwale związana z gruntem, gdyż nie posiada własnych fundamentów została zainstalowana w istniejącym budynku w taki sposób, że istnieje możliwość jej demontażu. Stacja nie jest również połączona z inną budowlą. Stacja zajmuje tylko część powierzchni użytkowej Budynku, wobec czego możliwe jest swobodne poruszanie się w tym budynku. Funkcją Stacji jest uzdatnianie wody wykorzystywanej w działalności Spółki. Funkcja ta jest niezależna od Budynku (istnienie Stacji nie jest niezbędne dla istnienia Budynku). Budynek oraz stacja są wykorzystywane przez spółkę w prowadzonej działalności gospodarczej.

Do opisanego stanu faktycznego zadano następujące pytania:

1. Czy w przedstawionym stanie faktycznym budynek, w którym znajduje się stacja uzdatniania wody powinien podlegać opodatkowaniu PON jako budynek, a za podstawę opodatkowania należy przyjąć jego powierzchnię użytkową?
2. Czy stacja uzdatniania wody znajdująca się wewnątrz budynku stanowi budowlę w rozumieniu u.p.o.l. i podlega opodatkowaniu PON jako budowla?

Wobec zadanego pytania przedstawiono następujące stanowisko Wnioskodawcy:

1. Zdaniem Wnioskodawcy, dla celów PON Budynek powinien być traktowany jako budynek, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w związku z czym za podstawę opodatkowania należy przyjąć jego powierzchnię użytkową.

2. Stacja znajdująca się wewnątrz Budynku nie stanowi budowli w rozumieniu u.p.o.l. w związku z czym nie podlega opodatkowaniu PON jako budowla.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy ad. 1

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części. Jak stanowi art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynkiem jest 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 (tożsama definicja budynku została zawarta w art. 3 ust. 2 Prawa budowlanego). Łączne spełnienie czterech warunków przewidzianych w powyższych przepisach jest wystarczające do uznania danego obiektu budowlanego za budynek w rozumieniu u.p.o.l.

Z kolei zgodnie z art. 3 ust. 1 Prawa budowlanego za obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa.

Zdaniem Spółki Budynek spełnia definicję budynku wyrażoną w art. 3 pkt 2 Prawa budowlanego oraz z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. gdyż wszystkie warunki przewidziane w powyższych przepisach do uznania go za budynek w rozumieniu u.p.o.l., tj.:

- jest trwale związany z gruntem;
- jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych (ścian);
- posiada fundamenty i dach;
- został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Wnioskodawca wskazuje w szczególności, że Budynek nie powinien podlegać opodatkowaniu jako budowla z uwagi na sam fakt, że w jego wnętrzu umiejscowione zostały urządzenia stacji uzdatniania wody (a stacja uzdatniania wody została wskazana w Prawie budowlanym jako budowla). Kwalifikacja prawno-podatkowa Budynku oraz Stacji dla celów ustalenia skutków podatkowych w PON zdaniem Wnioskodawcy powinna zostać przeprowadzona niezależnie - odrębnej analizie powinno zostać poddane zagadnienie, czy:

- budynek podlega opodatkowaniu PON jako budynek na podstawie u.p.o.l. oraz
- stacja podlega opodatkowaniu PON jako budowla na podstawie u.p.o.l.

Niemniej jednak, gdyby organ podatkowy rozpoznający niniejszy wniosek stwierdził, że Budynek wraz ze Stacją powinien stanowić jeden przedmiot opodatkowania zgodnie z u.p.o.l., to zdaniem Spółki Budynek wraz ze Stacją również powinien podlegać opodatkowaniu PON jako budynek w rozumieniu u.p.o.l.

Jak wskazuje uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego („NSA”) z 29 września 2021 r.: "W piśmiennictwie z zakresu prawa budowlanego przyjmuje się, że pojęcie budowli w art. 3 pkt 3 u.P.b. zostało odniesione do pojęcia obiektu budowlanego przy jednoczesnym wyłączeniu z jego zakresu przedmiotowego budynku zdefiniowanego w art. 3 pkt 2 u.P.b. oraz w art. 3 pkt 4 obiektu małej architektury (por. W. Piątek (w:) Prawo budowlane. Komentarz, red. A. Gliniecki, Warszawa 2012, s. 32). Inaczej mówiąc, obiekt budowlany spełniający cechy budynku nie może być budowlą, nawet jeżeli wyszczególniony został w katalogu wymienionym w art. 3 pkt 3 u.P.b. Co więcej, użycie w tym przepisie określenia "jak" wskazuje, że ustawodawca dokonał jedynie przykładowego wyliczenia budowli. To z kolei pozwala na wniosek, że każdy obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.P.b., który nie jest budynkiem i obiektem małej architektury winien stanowić budowlę. W doktrynie akcentuje się wręcz, że

z art. 3 pkt 3 u.P.b. "wypływa domniemanie, że jeżeli nie możemy zaliczyć określonego obiektu budowlanego do kategorii budynków lub obiektów małej architektury, to stanowią one budowle" (por. T. Asman, Z. Niewiadomski (w:) Prawo budowlane. Komentarz, red. Z. Niewiadomski, Warszawa 2020, s. 45).

Zaprezentowane zapatrywania nie budzą wątpliwości w przypadku dokonywania próby rozgraniczenia budynku od budowli i obiektu małej architektury na gruncie prawa budowlanego. Wypełnienie przez obiekt budowlany cech budynku, określonych w art. 3 pkt 2 u.P.b. (trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadanie fundamentów oraz dachu), oznacza, że nie może on stanowić budowli. Konsekwencją zaś posłużenia się konstrukcją otwartego katalogu budowli w art. 3 pkt 3 u.P.b. jest wniosek, że każdy obiekt budowlany, który nie posiada ww. parametrów budynku i nie jest obiektem małej architektury, winien zostać zaliczony do kategorii budowli.

Dodatkowo NSA w powyższej uchwale stwierdził, że nie podziela stanowiska prezentowanego w orzecznictwie ("..."), że o kwalifikacji obiektu budowlanego, posiadającego cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 PodLokU, do budowli decyduje już tylko sama okoliczność, że został on wprost wymieniony w katalogu art. 3 pkt 3 u.P.b. Przepis ten nie jest "przepisem specjalnym" w znaczeniu prezentowanym w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego SK 48/15, zważywszy na jego początkowy fragment, zgodnie z którym przez budowlę należy rozumieć każdy "obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury."

W przypadku obiektów, które jednocześnie:

- spełniają definicję budynku wyrażoną w art. 3 pkt 2 Prawa budowlanego oraz z art. 1a ust. pkt 1 u.p.o.l. oraz
- zostały wprost wskazane w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (jako budowle) NSA wskazał, że kryterium pozwalającym na rozgraniczenie budynku od budowli są jego cechy techniczne, co wiąże się z koniecznością ustalenia, czy zasadniczym parametrem architektoniczno-technicznym (konstrukcyjnym) jest jego powierzchnia użytkowa, czy też pojemność, przekładająca się wprost na możliwość ściśle określonego wykorzystywania. Element powierzchni użytkowej uzupełnia dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości katalog cech budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

W konsekwencji należy uznać, że obiekt będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt.2 u.p.o.l.

W odniesieniu do powyższego Spółka wskazuje, że cechą powierzchni użytkowej jest również wyróżniającą cechą Budynku - jego powierzchnia użytkowa została zmierzona zgodnie z zasadami uregulowanymi w u.p.o.l. i wynosi 26,56 m² (w szczególności cechą wyróżniającą Budynku nie jest jego pojemność / objętość). Stacja zajmuje tylko część powierzchni użytkowej Budynku, wobec czego możliwe jest swobodne poruszanie się w tym budynku (i wykorzystanie jego powierzchni użytkowej).

Wobec powyższego, w ocenie Spółki Budynek podlega opodatkowaniu PON jako budynek zgodnie z u.p.o.l. W związku z tym, za podstawę opodatkowania należy przyjąć powierzchnię użytkową Budynku.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy ad. 2

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy ad. 2

Zgodnie z definicją budowli zamieszczoną w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego za obiekt budowlany należy 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 art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego wskazuje, że za urządzenia budowlane należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Podstawą opodatkowania PON dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w myśl art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Podstawę opodatkowania budowli stanowi zatem wartość początkowa danej budowli, ustalana w oparciu o przepisy ustaw o podatkach dochodowych.

W odniesieniu do powyższego należy wskazać, że opodatkowaniu PON podlegają budowle będące:

- obiektami budowlanymi w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego niebędącymi budynkiem lub obiektem małej architektury;
- urządzeniami budowlanymi w rozumieniu przepisów Prawa Budowlanego związanymi z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Z definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wynika, że stacje uzdatniania wody stanowią budowlę w rozumieniu tej ustawy.

W ocenie Spółki nie można jednak uznać, że Stacja opisana w stanie faktycznym spełnia definicję obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego.

Zdaniem Spółki przedmiotowa Stacja nie może być również uznana za urządzenie budowlane w rozumieniu Prawa budowlanego, związanego z obiektem budowlanym, zapewniającego możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że definicja budowli odwołuje się do pojęcia "obektu budowlanego", które zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego. Zgodnie z tym przepisem, obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Zatem jedną z przesłanek, która musi zostać spełniona dla uznania danego obiektu za obiekt budowlany, jest fakt wzniesienia go z wykorzystaniem wyrobów budowlanych. Opisana na gruncie niniejszego wniosku Stacja nie została wzniesiona z wykorzystaniem takich wyrobów, gdyż w istocie stanowi ona zespół urządzeń, które jedyni zostały zainstalowane wewnątrz budynku.

Umieszczenie Stacji w Budynku nie nastąpiło w wyniku procesu inwestycyjno-budowlanego, a jedynie poprzez zakup gotowych elementów i ich montaż wewnątrz budynku. Co istotne, zamontowanie Stacji nie wymagało przeprowadzenia robót budowlanych, m. in. poprzez wybudowanie pod nią fundamentu. Skoro zatem Stacja nie została wzniesiona

z wykorzystaniem wyrobów budowlanych, to nie można zakwalifikować jej do kategorii obiektu budowlanego. Nie bez znaczenia pozostaje także fakt, iż urządzenia składające się na Stację nie są trwale związane z gruntem, gdyż są one przymocowane do gruntu / Budynku w sposób umożliwiający ich łatwy demontaż. Okoliczności te wykluczają możliwość uznania, że Stacja jest budowlą będącą obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego niebędącym budynkiem lub obiektem małej architektury - mimo, iż w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wprost wymieniono stacje uzdatniania wody jako budowle. Uwzględniając jednak cel tej regulacji, należy przyjąć, że wymieniona w tym przepisie stacja uzdatniania wody oznacza obiekt samodzielny, wzniesiony z wykorzystaniem wyrobów budowlanych w drodze wykonania robót budowlanych, a nie zespół gotowych urządzeń przeznaczonych do zainstalowania w innym obiekcie.

Podobne stanowisko w odniesieniu do stacji redukcyjno-pomiarowych zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny („WSA”) we Wrocławiu, który w wyroku z dnia 8 lipca 2020 r. (wydanym na skutek wyroku NSA z 21 listopada 2019 r.) orzekł, że „(...) w stanie prawnym obowiązującym od dnia 28 czerwca 2015 r. budowla, to obiekt budowlany wraz z instalacjami zapewniającymi im możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Cechą budowli jest to, że została wybudowana (art. 1 u.p.b.), czyli wykonana w określonym miejscu przeznaczenia (art. 3 pkt 6 u.p.b.). Powyższe oznacza, że obiektem budowlanym nie mogą być urządzenia wykonane w zakładach wytwórczych i zamontowane na miejscu przeznaczenia.

Sporne urządzenia nie są budowane, lecz montowane, nie wymagają też pozwolenia na budowę. Ratio legis Prawa budowlanego dotyczy obiektów budowlanych, trwałych a nie wszystkich obiektów "pobocznych". Urządzenia te powstają w procesie produkcyjnym odmiennym od procesu budowlanego w odpowiednich fabrykach specjalizujących się w produkcji urządzeń technicznych. Nie można zakładać, że sam dowóz urządzenia na miejsce oraz usytuowanie go na przygotowanym wcześniej w drodze prac budowlanych fundamencie - stanowiło zmianę statusu tego urządzenia na budowlę. Z ustawy Prawo budowlane wyraźnie wynika, że budowlą są wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych.

Z uwagi na fakt, że urządzenia zlokalizowane w kontenerowych stacjach redukcyjno-pomiarowych nie powstają w procesie budowlanym (pozwolenie budowlane powinno być wydawane jedynie na fundamenty wylewane), ani też nie są trwale związane z fundamentami (są do nich przymocowane w sposób pozwalający na ich łatwy demontaż i wymianę bez konieczności przeprowadzenia prac budowlanych) - nie stanowią one obiektów budowlanych w rozumieniu Prawa budowlanego."

Skoro zatem przedmiotowa Stacja nie może zostać uznana za obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, to na gruncie definicji budowli zamieszczonej w u.p.o.l. pozostaje jeszcze do rozważenia możliwość jej kwalifikacji jako urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów Prawa Budowlanego związanego z obiektem budowlanym, który zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W myśl art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służ

Należy zauważyć, że za urządzenie budowlane uznawane są urządzenia techniczne, które spełniają łącznie następujące warunki:

- są związane z obiektem budowlanym oraz
- zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zgodnie z Prawem budowlanym w stanie prawnym obowiązującym do 27 czerwca 2015 r. budowla musi stanowić całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Konieczny jest zarówno związek funkcjonalny, jak i techniczny. Elementy tego związku muszą

występować jednocześnie. Jeżeli maszyny i urządzenia wykorzystywane przez podatnika usadowione są na fundamentach, a połączenie to nadaje im cechy kompletności i przydatności gospodarczej — można mówić o całości użytkowej tych środków trwałych i fundamentów. Jeśli więc urządzenia techniczne mogą spełniać swoje funkcje użytkowe niezależnie od posadowienia ich na fundamentach, w takiej sytuacji nie można stwierdzić, że występuje między nimi związek użytkowy.

Co istotne jednak, od 28 czerwca 2015 r. przesłanka całości techniczno-użytkowej przestała obowiązywać. Obecnie opodatkowaniu podlega budynek, budowla bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Jak stwierdził NSA w przywoływanym powyżej wyroku z 21 listopada 2019 r.: „W przywołanej definicji ustawodawca zrezygnował z uznania za obiekt budowlany urządzeń, tym samym dając jasno do zrozumienia, że elementy techniczne jako takie nie podlegają reglamentacji tej ustawy. W rezultacie, instalacje i urządzenia techniczne znajdujące się w budynku nie podlegają odrębnemu opodatkowaniu, a łącznie z budynkiem od jej powierzchni użytkowej. Dokonana nowelizacja utrwala pogląd, iż urządzenia techniczne w ogóle nie stanowią przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, Znowelizowane brzmienie przepisu wprowadziło przesłankę zawężającą pojęcie obiektu budowlanego tworzonego przez budynek jedynie do instalacji, które zapewniają możliwość użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem. Przyjmuje się, że do typowych instalacji zapewniających użytkowanie budynku zgodnie z przeznaczeniem należy zaliczyć instalację c.o., kanalizacyjną, oświetleniową itp. W przeciwnym wypadku instalacje nie powinny podlegać reglamentacji zarówno Prawa budowlanego jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”.

Wprawdzie Stacja może być uznana za urządzenie techniczne, to jednak nie jest ona związana z żadnym obiektem budowlanym. Z uwagi na fakt, że Stacja służy wyłącznie uzdatnianiu wody, nie można uznać, że umożliwia ona wykorzystanie obiektu budowlanego (Budynku) zgodnie z jego przeznaczeniem. Rolą Stacji jest tylko i wyłącznie uzdatnianie wody wykorzystywanej w działalności Spółki, a więc funkcja ta jest niezależna od Budynku. Oznacza to, że Stacji nie można uznać za urządzenie budowlane zarówno w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, jak i u.p.o.l. W konsekwencji, zgodnie z powyżej wskazanym wyrokiem NSA z 21 listopada 2019 r. - Stacja w ogóle nie podlega reglamentacji zarówno Prawa budowlanego jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Do takich wniosków doszedł także Prezydent Miasta Poznania, który w interpretacji indywidualnej wydanej w zbliżonym stanie faktycznym wyjaśnił, że: „Należy wskazać, że budowla w postaci stacji uzdatniania wody została wprost wymieniona w art. 3 pkt 3 Pr. b., a tym samym może stanowić samodzielną budowlę w rozumieniu prawa budowlanego, a w konsekwencji podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W niniejszym przypadku warunek ten nie zostanie jednak spełniony, gdyż zgodnie z twierdzeniami Wnioskodawczyni nie została ona wzniesiona przy użyciu wyrobów budowlanych, tym samym nie stanowi obiektu budowlanego. (...).

W przedmiotowej sprawie nie ulega wątpliwości, że stacja uzdatniania wody może zostać uznana za urządzenie techniczne, lecz nie za urządzenie budowlane, gdyż nie można jej przypisać wyżej wskazanych cech- nie jest związana z obiektem budowlanym, tj. nie wykazuje związku funkcjonalnego z obiektem budowlanym, w tym wypadku budynkiem, gdyż zgodnie z zapewnieniami Spółki służy do uzdatniania wody kotłowni obiegowej do wymaganych parametrów, niezbędnej do prawidłowej pracy kotłów, a tym samym nie zapewnia możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Tym samym urządzenie techniczne w postaci stacji uzdatniania wody nie będące urządzeniem budowlanym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż nie stanowi budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że skoro Stacja nie stanowi budowli będącej:

- obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego niebędącym budynkiem lub obiektem małej architektury;
- urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów Prawa Budowlanego związanym z obiektem budowlanym, który zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem to nie stanowi ona budowli na gruncie u.p.o.l. Wobec tego Stacja nie podlega opodatkowaniu PON jako budowla. Opodatkowaniu PON podlega jedynie Budynek, w którym Stacja się znajduje, a podstawą opodatkowania jest jego powierzchnia użytkowa.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

Przedstawione we wniosku stanowisko jest sprzeczne z przepisami prawa, wywód prawny jest niespójny ze stanem faktycznym, potwierdzonym dokumentami zaś wnioski końcowe zostały wyprowadzone w oderwaniu od obowiązujących regulacji prawnych.

Po rozpatrzeniu przedmiotowego wniosku, w świetle obowiązującego stanu prawnego, Wójt Gminy Załuski wyjaśnia co następuje:

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - dalej u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

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

Na podstawie art. 4 ust. 1 u.p.o.l podstawę opodatkowania stanowi:

- 1) dla gruntów - powierzchnia,
- 2) dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa,
- 3) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, co do zasady - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Na mocy art. 1a ust. 1 pkt 1-3 u.p.o.l, przez:

- 1) budynek rozumie się 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,
- 2) budowlę rozumie się 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,
- 3) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej rozumie się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b., obiekt budowlany to m.in. budowla, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Budowla, to z kolei, zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b., 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, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Ze wskazanego przepisu art. 3 pkt 3 u.p.b. wynika, że w katalogu obiektów będących budowlami, ustawodawca wymienił wprost stacje uzdatniania wody. Stacja zatem, to urządzenie spełniające cechy budowli. Urządzenie to zatem podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla.

W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu zawartej w wyroku z 2.02.2017 r., I SA/Po 316/16, grunty, budynki i budowle wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 1-3 u.p.o.l. są odrębnymi przedmiotami opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Każdy z nich stanowi również przedmiotową przesłankę do zaistnienia odrębnego obowiązku podatkowego. Zaś "konieczność jednoznacznego rozróżnienia poszczególnych przedmiotów opodatkowania oraz wykluczenie z definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budynków i obiektów małej architektury uzasadnia sięgnięcie do wykładni celowościowej, według której pojęcie budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. odpowiada definicji obiektu budowlanego stanowiącego budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi."

WSA wyjaśnił też, że "obiekt mający cechy budynku (posadowiony na fundamentach, wygrodzony przegrodami trwałymi z przestrzeni, zadaszony) może być opodatkowany jako budowla, jeżeli celem wykorzystania tego budynku jest umieszczenie w nim - wypełniających zasadniczą część przestrzeni budynku - sprzętu technicznego i urządzeń służących funkcjonowaniu budowli, z budowlą integralnie związanych".

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13.12.2017 r. w sprawie SK 48/15 podkreślił, że nie jest wykluczone, by określone obiekty o cechach budynku ustawodawca w przepisie specjalnym uznał za budowle. Trybunał przyjął także, że przy dokonywaniu podatkowej kwalifikacji obiektów budowlanych odwoływać się należy wyłącznie do przepisów prawa budowlanego rangi ustawowej, ze szczególnym uwzględnieniem treści art. 3 pkt 3 uPb oraz załącznika do tej ustawy. Odwołując się do treści art. 3 uPb, w tym pkt 3 tego przepisu, Trybunał wprost stwierdził, że „od wejścia w życie prawa budowlanego wskazany przepis prawny był kilkakrotnie nowelizowany, jednak wprowadzane zmiany dotyczyły wyłącznie katalogu przykładowych obiektów kwalifikowanych jako budowle”.

Jak wynika z uzupełnionej przez wnioskodawcę dokumentacji w postaci zaświadczenia Powiatowego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego, wydanego na podstawie art. 55 pkt.1, art.57 ust.8 art. 59 ust.1 oraz art. 83 ust.1 ustawy z dnia 7 lipca Prawo Budowlane - zawiadomienie o zakończeniu budowy i zamiarze przystąpienia do użytkowania rozbudowanego budynku hydrofornii zrealizowanego na podstawie decyzji nr AB.7351/265/10 Starostwa Powiatowego w Płońsku, stanowiącej o pozwoleniu na budowę, hydrofornia stanowi obiekt budowlany. Potwierdza to również decyzja Powiatowego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego nr 71 /06 z dnia 17.08.2006r.- pozwolenie na

użytkowanie między innymi hydrofornii, wydana na podstawie art. 55 ust. 1 pkt.1, art.57 ust.8 art. 59 ust.1 oraz art. 83 ust.1 ustawy z dnia 7 lipca Prawo Budowlane. Przywołany art. 55 ust. 1. Ustawy Prawo Budowlane stanowi „Przed przystąpieniem do użytkowania obiektu budowlanego należy uzyskać decyzję o pozwoleniu na użytkowanie”. Również art.57 ust.8 i art. 59 ust.1 Ustawy Prawo Budowlane ma zastosowanie do obiektów budowlanych. Wobec powyższego sugestia Spółki, że „nie można uznać, że stacja uzdatniania wody opisana w stanie faktycznym spełnia definicji obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego” jest absurdalna. Z przedstawionej dokumentacji wynika, że przedmiotowa stacja uzdatniania wody została wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych i całkowicie spełnia przesłanki definicji legalnej zawartej w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego. Zgodnie z tym przepisem, obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Co więcej w art. 3 pkt.3 Prawa budowlanego stacje uzdatniania wody zostały enumeratywnie zakwalifikowane do budowli. W sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości wypowiedział się TK w wyroku z dnia 13 września 2011 roku, sygn. akt P 33/09: „Należy zatem wskazać raz jeszcze, że za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać:

1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową”.

O kwalifikacji stacji uzdatniania wody do opodatkowania jako budowli przesądzają jej dane techniczne zawarte w zaświadczeniu o zakończeniu budowy i zamiarze przystąpienia do użytkowania, wydanego m.in. na podstawie dokumentacji budowlanej: dziennika budowy, oświadczenia kierownika budowy o wykonaniu obiektu zgodnie z obowiązującymi warunkami technicznymi i projektem budowlanym, powykonawczej inwentaryzacji geodezyjnej oraz protokołów badań i sprawdzeń instalacji technicznej.

Jako jeden środek trwały obiekt został ujęty w księgach rachunkowych. Z karty środka trwałego wyraźnie wynika, że oczyszczalnia została zakwalifikowana jako technologiczna całość z jednakową 10% stawką amortyzacji dla wszystkich jej elementów składowych.

Nie budzi wątpliwości również cel wybudowania i sposób wykorzystywania obiektu jako stacja uzdatniania wody. Opisany we wniosku stan faktyczny jak i całość dokumentacji bezsprzecznie przemawia za tym, że mamy do czynienia z budowlą.

4 lipca 2023 r. Trybunał Konstytucyjny ogłosił wyrok w sprawie skargi konstytucyjnej spółki Zakłady Tłuszczowe „Kruszwica” S.A sygn.. akt. SK 14/21. (obecnie Bunge Polska sp. z o.o.) dotyczącej definicji legalnej budowli na potrzeby podatku od nieruchomości.

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70) jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten utraci moc obowiązującą po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw. Trybunał podniósł również, że w jego ocenie nie jest dopuszczalne regulowanie w ustawie niepodatkowej tak istotnych elementów konstrukcji prawnej podatku jak jego przedmiot. Trybunał zgodził się ze stwierdzeniem skarżącej spółki, że fundamentalną kwestią z perspektywy prawidłowego

wypełnienia przez podatnika ciężącego na nim zobowiązania podatkowego jest właściwe ustalenie przedmiotu i podstawy opodatkowania. Posłużenie się przez ustawodawcę w definicji legalnej budowli, zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ogólnym odesłaniem do „przepisów prawa budowlanego” uniemożliwia podatnikom ustalenie na podstawie samych przepisów ustawy podatkowej czy należące do nich budowle są objęte podatkiem od nieruchomości czy też nie. Z tych powodów Trybunał uznał definicję legalną budowli na potrzeby podatku od nieruchomości za sprzeczną z podwyższonym standardem określoności prawa daninowego, wynikającym z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Spowodowało to konieczność uznania w całości art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Mając na uwadze potrzebę zachowania ciągłości opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, termin utraty mocy obowiązującej przez art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych został przez Trybunał Konstytucyjny odroczony o 18 miesięcy. Ma to pozwolić ustawodawcy na przygotowanie i wprowadzenie nowego uregulowania definicji legalnej budowli na potrzeby określania przedmiotu podatku od nieruchomości. Trybunał podkreślił również, że ustawodawca wprowadzając nową definicję legalną budowli w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, która nie będzie odwoływała się do ustaw niepodatkowych, powinien również zmienić obowiązującą definicję legalną budynku, zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która również odwołuje się do „przepisów prawa budowlanego”.

W związku z powyższym należy w najbliższej perspektywie spodziewać się zmiany przepisów i mniej problematycznego kwalifikowania składników majątkowych do opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi. Skargę wnosi się za pośrednictwem Wójta Gminy Załuski na adres Urzędu Gminy Załuski, ul. Gminna 17, 09-142 Załuski na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego 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 Dz. U. Nr 153, poz. 1270 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 Wójta Gminy Załuski na adres Urzędu Gminy Załuski ul. Gminna 17, 09-142 Załuski

Otrzymują:
dowód podatkowy nr 001/2017

-a/a

Wójt Gminy Załuski

Kamil Kopyrowski