

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:

doradcę podatkowego

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 9 maja 2023 r. uzupełnionego w dniu 18 lipca 2023r. w zakresie dokumentacji technicznej dotyczącej oczyszczalni ścieków (rysunek pomieszczeń, schemat obiektu), pozwolenie na użytkowanie oczyszczalni ścieków, danych z ewidencji księgowej (środków trwałych) dla oczyszczalni ścieków wraz ze sposobem naliczania amortyzacji

postanawia uznać stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wniosku w sposób następujący:

- Ad. 1. 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 – **stanowisko nieprawidłowe;**
- Ad. 2. Oczyszczalnia znajdująca się wewnątrz Budynku nie stanowi budowli w rozumieniu u.p.o.l. w związku z czym nie podlega opodatkowaniu PON jako budowla – **stanowisko nieprawidłowe;**

UZASADNIENIE

W dniu 29 maja 2023 r. do Urzędu Gminy Załuski wpłynął 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. 70 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:

..... s. z. o. o. z siedzibą w 09-142 Załuski, NIP: (dalej jako: „Spółka” lub „Wnioskodawca”) jest właścicielem nieruchomości położonej w 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 41 m².

Wewnątrz Budynku znajdują się urządzenia służące do oczyszczania ścieków (dalej jako: Oczyszczalnia”). Oczyszczalnia nie została wzniesiona z wykorzystaniem wyrobów budowlanych elementy składające się na Oczyszczalnię stanowią gotowe wyroby, które zostały wytworzone w procesie produkcyjnym. Następnie zostały nabyte przez Spółkę i zainstalowane w istniejącym Budynku. Montaż Oczyszczalni nie stanowił robót budowlanych. Oczyszczalnia nie jest trwale związana z gruntem, gdyż nie posiada własnych fundamentów - została zainstalowana w istniejącym budynku w taki sposób, że istnieje możliwość jej demontażu. Oczyszczalnia nie jest również połączona z inną budowlą. Oczyszczalnia zajmuje tylko część powierzchni użytkowej Budynku, wobec czego możliwe jest swobodne poruszanie się w tym budynku. Funkcją Oczyszczalni jest oczyszczanie ścieków powstających w trakcie działalności wykonywanej przez Spółkę. Funkcja ta jest niezależna od Budynku (istnienie Oczyszczalni nie jest niezbędne dla istnienia Budynku).

Budynek oraz Oczyszczalnia 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 oczyszczalnia powinien podlegać opodatkowaniu PON jako budynek, a za podstawę opodatkowania należy przyjąć jego powierzchnię użytkową?
2. Czy oczyszczalnia 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. Oczyszczalnia 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 oczyszczania ścieków (a oczyszczalnie ścieków zostały wskazane w Prawie budowlanym jako budowla). Kwalifikacja prawno-podatkowa Budynku oraz Oczyszczalni 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
- oczyszczalnia podlega opodatkowaniu PON jako budowla na podstawie u.p.o.l.

Niemniej jednak, gdyby organ podatkowy rozpoznający niniejszy wniosek stwierdził, że Budynek wraz z oczyszczalnią ścieków (powinien stanowić jeden przedmiot opodatkowania zgodnie z u.p.o.l., to zdaniem Spółki Budynek wraz z Oczyszczalnią ją 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. (trwale 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 cecha powierzchni użytkowej jest również wyróżniającą cechą Budynku - jego powierzchnia użytkowa została zmierzona zgodnie z zasadami uregulowanymi w u.p.o.l. i wynosi 41 m² (w szczególności cechą wyróżniającą Budynku nie jest jego pojemność / objętość). Oczyszczalnia 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

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 oczyszczalnie ścieków stanowią budowlę w rozumieniu tej ustawy.

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

Zdaniem Spółki przedmiotowa oczyszczalnia 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.

Opisana na gruncie niniejszego wniosku Oczyszczalnia nie została wzniesiona z wykorzystaniem takich wyrobów, gdyż w istocie stanowi ona zespół urządzeń, które jedynie zostały zainstalowane wewnątrz budynku.

Umiejscowienie oczyszczalni w Budynku nie nastąpiło w wyniku procesu inwestycyjno-budowlanego, a jedynie poprzez zakup gotowych elementów i ich montaż wewnątrz budynku. Co istotne, zamontowanie oczyszczalni nie wymagało przeprowadzenia robót budowlanych, m. in. poprzez wybudowanie pod nią fundamentu. Skoro zatem oczyszczalnia 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 oczyszczalni 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 oczyszczalnia 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 oczyszczalnie ścieków jako budowle. Uwzględniając jednak cel tej regulacji, należy przyjąć, że wymieniona w tym przepisie oczyszczalnia ścieków 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 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 oczyszczalnia 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 oczyszczalnia może być uznana za urządzenie techniczne, to jednak nie jest ona związana z żadnym obiektem budowlanym. Z uwagi na fakt, że oczyszczalnia służy wyłącznie oczyszczaniu ścieków, nie można uznać, że umożliwia ona wykorzystanie obiektu budowlanego (Budynku) zgodnie z jego przeznaczeniem. Rolą Oczyszczalni jest tylko i wyłącznie oczyszczanie ścieków powstających w trakcie działalności Spółki, a więc funkcja ta jest niezależna od Budynku. Oznacza to, że Oczyszczalni 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. – oczyszczalnia 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, odnoszącym się do stacji uzdatniania wody, wyjaśnił że: „Należy wskazać, że budowla w postaci oczyszczalni 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 oczyszczalni 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 oczyszczalnia 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 oczyszczalnia

nie podlega opodatkowaniu PON jako budowla. Opodatkowaniu PON podlega jedynie budynek, w którym oczyszczalnia 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 oczyszczalnie ścieków. Oczyszczalnia ścieków 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”.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zawartym w Wyroku z dnia 26 lutego 2019 r. II FSK 691/17, oczyszczalnia ścieków została wskazana wprost w art. 3 pkt 3 PrBud, jako budowla, to rolą Sądu pierwszej instancji było rozważenie, oczywiście jeśli materiał dowodowy na to pozwalał, czy sporny budynek wraz z rurociągiem stanowi element oczyszczalni ścieków. Jeśli bowiem oczyszczalnia ścieków stanowi budowlę, to niezasadne jest odrębne kwalifikowanie dla potrzeb podatku od nieruchomości poszczególnych obiektów budowlanych składających się na całość tej budowli. Poza tym, ponieważ oczyszczalnia ścieków według przepisu prawa stanowi budowlę, to zgodnie z wcześniejszymi wyjaśnieniami nie może w jakiejś części stanowić budynku. Uznanie natomiast, że sporny obiekt budowlany stanowi część oczyszczalni ścieków i zakwalifikowanie go do kategorii budynku prowadzi do wniosku, że oczyszczalnia, która mocą przepisu prawa stanowi budowlę, według Sądu pierwszej instancji w części jest też budynkiem.

Zupełnie nietrafny jest argument Sądu pierwszej instancji, iż oczyszczalni ścieków nie powinno się traktować jako jednego obiektu - budowli, ponieważ mogłoby to prowadzić do

sytuacji, gdy "niemal każdy zespół obiektów budowlanych takich jak np. oczyszczalnia ścieków, lotnisko z halami odpraw pasażerów i towarów, elektrownia wraz z budynkami biurowymi czy magazynowymi itp. podlegały opodatkowaniu jako jedna budowla". Budynek biurowy nie może być bowiem kwalifikowany jako oczyszczalnia ścieków - pełni on zupełnie inną funkcję niż oczyszczania ścieków. Poza tym argument ten, nawet gdyby poddać go odmiennej ocenie i tak nie może wykluczyć stosowania regulacji z art. 3 pkt 3 PrBud związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 PodLokU.

Jak wynika z uzupełnionej przez wnioskodawcę dokumentacji w postaci decyzji Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego, wydanej 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 – pozwolenia na użytkowanie oczyszczalni ścieków, jest to jeden obiekt budowlany zaliczony do kat. XXX wraz z rurociągami odprowadzającymi oczyszczone ścieki i wody opadowe do rowu melioracyjnego.

Wobec powyższego ocena Spółki, że „nie można uznać, że oczyszczalnia opisana w stanie faktycznym spełnia definicję obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego” jest absurdalna. Z przedstawionej dokumentacji wynika, że przedmiotowa oczyszczalnia ścieków 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 oczyszczalnie ścieków 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 oczyszczalni ścieków do opodatkowania jako budowli przesądzą jej parametry techniczne zawarte w decyzji o pozwoleniu na użytkowanie, wydanej 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. Tak też obiekt został ujęty w księgach rachunkowych. Z karty środka trwałego wyraźnie wynika, że oczyszczalnia ścieków została zakwalifikowana jako technologiczna całość z jednakową 4,5% stawką amortyzacji dla wszystkich jej elementów składowych.

Nie budzi wątpliwości również cel wybudowania i sposób wykorzystywania obiektu jako oczyszczalnia ścieków. 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 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. z 2023 r. poz. 259 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.

Wójt Gminy Załuski

Kamil Kępcowski

Otrzymują:

- doradca podatkowy

- a/a