

Wójt Gminy Załuski
ul. Gminna 17
09-142 Załuski

Załuski, dnia 3 marca 2025 r.

WFB.310.1.2025/1

Podatnik: [REDACTED]

09-142 Załuski

reprezentowany przez: [REDACTED]

doradcę podatkowego

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA
PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Załuski działając na podstawie art. 14 c, art. 14h oraz art. 14 j ustawy z dnia 29.08.1997r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2025 r. poz. 111) uwzględniając wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 20 listopada 2024 r. sygn. III SA/Wa 2068/24 uchyłający zaskarżoną interpretację indywidualną Wójta Gminy Załuski z dnia 10 lipca 2024 r. sygn. WFB 3120.1000073.1.2024/I stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 9 maja 2023 r., w zakresie:

- 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 – **jest prawidłowe**
- 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 – **jest 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:

[REDAKCYJNE] z siedzibą w [REDAKCYJNE], 09-142 Załuski, NIP: [REDAKCYJNE] (dalej jako: „Spółka” lub „Wnioskodawca”) jest właścicielem nieruchomości położonej w [REDAKCYJNE] pod adresem [REDAKCYJNE] 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. (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.1 a ust.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 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 I 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.

Umieszczenie 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 oczyszczalni 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 oczyszczalnię 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 oczyszczalni 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 dniu 10 lipca 2024 r. Wójt Gminy Załuski wydał *Indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego dotyczącą stacji oczyszczania ścieków* nr WFB 3120.1000073.1.2024/I w której uznał stanowiska Wnioskodawcy – Spółki za **nieprawidłowe**.

W dniu 12 sierpnia 2024 r. do Urzędu Gminy Załuski wpłynęła skarga na interpretację indywidualną z dnia 10 lipca 2024 r. sygn. WFB 3120.1000073.1.2024/I. W odpowiedzi na skargę z dnia 12.08.2024 r. tut. organ podtrzymał swoje stanowisko wyrażone w ww. interpretacji indywidualnej.

Wyrokiem z dnia 20 listopada 2024 r. r. sygn. akt III SA/Wa 2068/24 Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

W świetle obowiązującego stanu prawnego, Wójt Gminy Załuski, wyjaśnia co następuje:

Przy ponownym rozpatrzeniu sprawy, tut. organ podatkowy zobowiązany jest uwzględnić stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wyrażone w ww. wyroku.

Dokonując oceny stanowiska Wnioskodawcy, zawartego w dwóch pytaniach, organ podatkowy uznaje Stanowisko Wnioskodawcy:

1. **za prawidłowe** w zakresie opodatkowania PON budynku zgodnie z u.p.o.l., w związku z tym, za przyjęciu za podstawę opodatkowania powierzchni użytkowej budynku
2. **za nieprawidłowe** w zakresie, uznania, że oczyszczalnia ścieków nie stanowi budowli w rozumieniu u.p.o.l. w związku z czym nie podlega opodatkowaniu PON jako budowla

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.

Definicja budowli obejmuje:

- a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- b) elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznię, w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,
- c) urządzenie budowlane – przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a–c – wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
- e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową
– *wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie;*

Należy podkreślić definicję budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.: **urządzenie budowlane - przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem wzniesione w wyniku robót budowlanych.**

Dodatkowo w załączniku nr 4 dodanym przez art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. (Dz. U. z 2024 poz.1757) zmieniającej niniejszą ustawę z dniem 1 stycznia 2025 r. wskazano wprost różnego rodzaju urządzenia instalacyjne – jako odrębny przedmiot opodatkowania – które znajdują się w budynkach. Ten załącznik zawiera tabelaryczny wykaz obiektów, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., czyli budowli, którym jest obiekt niebędący budynkiem, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, w tym wymienione są wprost :

- pozycja 5: urządzenia (elementy) techniczne wchodzące w skład oczyszczalni ścieków.

Mając na uwadze rozbudowaną definicję budowli obejmującą również urządzenia techniczne należy stwierdzić, że będą mogły być one opodatkowane nawet wtedy, gdy nie były wybudowane, ale jedynie zamontowane w/lub na innym obiekcie.

W opisanym we wniosku stanie faktycznym, wnioskodawca sam przyznał, iż oczyszczalnia może być uznana za urządzenie techniczne (...).

Z opisanego przez wnioskodawcę stanu faktycznego wynika, iż funkcja oczyszczalni ścieków jest niezależna od budynku - istnienie oczyszczalni nie jest niezbędne dla istnienia budynku.

Należy zatem wskazać na stanowisko orzecznictwa, w którym jednolicie przyjmowało się, że, jeżeli w budynku została usytuowana budowla lub część innej budowli (np. sieciowej), która stanowi odrębny od budynku samodzielny obiekt budowlany lub urządzenia budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. *Umieszczenie bowiem budowli w budynku nie oznacza, że opodatkowaniu podlega tylko jeden z tych obiektów (por. wyrok NSA z 25.03.2021 r., III FSK 917/21 oraz z dnia 22.07.2020r., II FSK 1064/20. Zdaniem Sądu z przepisów u.p.o.l. ani z wyroków TK z 13.09.2011r., P 33/09, czy też z 13.12.2018 r., SK 48/15, nie wynika aby budowla znajdująca się wewnątrz budynku nie mogła być przedmiotem odrębnego opodatkowania, szczególnie, jeżeli budynek pełni wobec budowli tylko funkcję ochronną) wyrok NSA z 13.07.2021 r., III FSK 523/21.*

Dlatego też, istnieją wyraźne podstawy do tego, aby przyjąć, że znajdujące się wewnątrz obiektów instalacje i urządzenia mogą być niezależnie od budynków, w których się znajdują przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie tak np. wtedy gdy nie pełnią one roli służebnej wobec budynku, co w świetle obowiązującej definicji obiektu budowlanego nakazywałoby uznać je za element budynku, *lecz to budynek pełni wobec nich funkcję służebną, gdyż umożliwia ich ochronę przed czynnikami zewnętrznymi oraz pozwala na realizację celów przedsiębiorstwa.*

Brak budynku nie będzie skutkowało brakiem możliwości funkcjonowania budowli-oczyszczalni ścieków.

Powyższe znajduje odzwierciedlenie w opisanym przez wnioskodawcę stanie faktycznym.

W tym miejscu, należy również odnieść się do argumentacji Wnioskodawcy, który we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej przywołał orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 8 lipca 2020 r. który 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."

W tym miejscu należy podkreślić, iż montaż gotowych elementów jak również brak trwałego związania z gruntem nie przesądza o braku uznania obiektu jako budowli podlegającej opodatkowaniu. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. pod pojęciem roboty budowlane należy rozumieć prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub **montażu** gotowych elementów, natomiast zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. trwałe związanie z gruntem oznacza takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć, spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się w inne miejsce.

We wniosku Podatnika przytoczono również interpretację indywidualną Prezydenta Miasta Poznania: „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. (...)”.

Pogląd Wnioskodawcy podparty wymienioną wyżej interpretacją nie zasługuje na uwzględnienie z uwagi na fakt, iż w załączniku ustawy - Prawo budowlane **wprost wymieniono w kategorii XXVI sieci kanalizacyjne jako obiekty budowlane**. Ma to zasadnicze znaczenie na etapie ustalania zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości.

W świetle przepisów u.p.o.l. oraz opisanego stanu faktycznego przez Podatnika oczyszczalnia ścieków znajdująca się wewnątrz budynku podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Podsumowując, organ podatkowy uznaje Stanowisko Wnioskodawcy:

1. **za prawidłowe** w zakresie opodatkowania PON budynku zgodnie z u.p.o.l., w związku z tym, za przyjęciu za podstawę opodatkowania powierzchni użytkowej budynku
2. **za nieprawidłowe** w zakresie, uznania, że oczyszczalnia ścieków nie stanowi budowli w rozumieniu u.p.o.l. w związku z czym nie podlega opodatkowaniu PON jako budowla

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia 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 za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach na adres Urzędu Gminy Załuski, ul. Gminna 17, 09-142 Załuski (art. 54 § 1 ww. ustawy) lub drogą elektroniczną na adres elektronicznej skrzynki podawczej na platformie ePUAP : /59g66vewel/skrytka (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie 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.

Otrzymują:

- doradca podatkowy [REDACTED]

Pan [REDACTED]

- a/a

Wójt Gminy Załuski

Kamil Kopyński