



Reprezentowany przez:

Adres do korespondencji:

Wrocław, 13.12.2024 r.

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14b, 14c, 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.) w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku

z siedzibą we Wrocławiu przy ul. Bierutowskiej 44, który wpłynął do tut. organu podatkowego w dniu 11 września 2024 r., uzupełnionego pismem z dnia 30 września 2024 r. oraz z dnia 20.11.2024 r. w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości dla:

1. agregatów prądotwórczych oraz agregatów wody lodowej,
2. stacji transformatorowych,
3. instalacji sprężonego powietrza,
4. stacji uzdatniania wody,
5. wagi samochodowej,
6. schodów zewnętrznych,
7. obiektu kontenerowego,
8. sieci technicznych oraz przyłączy.

organ podatkowy

uznaje stanowisko Strony w przedstawionym stanie prawnym za prawidłowe odnośnie do opodatkowania:

- Ad 1 - agregatów prądotwórczych i wody lodowej – **za nieprawidłowe,**
- Ad 2 – stacji transformatorowej - **za nieprawidłowe,**
- Ad 3 – instalacji sprężonego powietrza – **za prawidłowe,**
- Ad 4 – stacji uzdatniania powietrza – **za nieprawidłowe,**
- Ad 5 – wagi samochodowej – **za prawidłowe,**
- Ad 6 – schodów zewnętrznych – **za prawidłowe,**
- Ad 7 – obiektu kontenerowego – **za prawidłowe,**
- Ad 8 – sieci technicznych oraz przyłączy – **za prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 11 września 2024 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek z siedzibą we Wrocławiu przy ul.

44, o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, czy na gruncie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (u.p.o.l.), obiekty wymienione we wniosku spełniają definicję „budowli” w rozumieniu art. 2 ust 1 pkt 3 u.p.o.l. a w konsekwencji czy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W dniu 16 września 2024 r. oraz 20.11.2024 r. organ podatkowy wezwał Podatnika do uzupełnienia braków formalnych we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji zgodnie z art. 169 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.), który pismem z dnia 30 września 2024 r. oraz 20.11.2024 r. (daty wpływu do Urzędu) uzupełnił wniosek.

Wnioskodawca przedstawił następujący opis stanu faktycznego:

Spółka jest właścicielem nieruchomości gruntowej poł. we Wrocławiu przy ul. dla której Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Krzyków IV Wydział Ksiąg wieczystych we Wrocławiu prowadzi księgę wieczystą o nr na której to nieruchomości postawione jest 5 budynków oraz budowle, na które nakłady w toku budowy poniosła Spółka.

Spółka na terenie nieruchomości posiada:

1. Agregat prądotwórczy, który poprzez podłączenie do rozdzielnic elektrycznej w budynku służy zapewnieniu energii elektrycznej w razie wystąpienia awarii prądu w budynku magazynowo-produkcyjnym oraz agregat wody lodowej, który służy zapewnieniu chłodzenia dla budynku przemysłowego o mocy chłodzenia na poziomie 5000kW. Agregat wody lodowej stanowi pięć urządzeń o mocy po 1000 kW do zapewnienia chłodzenia, szóste urządzenie stanowi rezerwę. Agregat posadowione są na betonowych płytach fundamentowych, na podkładach amortyzacyjnych oraz kompensatorach w celu zabezpieczenia ich przed przenoszeniem drgań.

2. Stację transformatorową, która znajduje się w budynku oraz stacja transformatorowa poza budynkiem. Stacja transformatorowa w budynku przemysłowym znajduje się w wydzielonych na parterze pomieszczeniach i stanowi część instalacji elektrycznej tego budynku. Na terenie nieruchomości znajduje się również druga stacja transformatorowa, która znajduje się w kontenerze poza budynkiem przemysłowym, będąca częścią instalacji chłodzącej i obsługuje agregaty wody lodowej. Stacje transformatorowe powiązane są z rozdzielnicami. W budynku istnieją następujące rozdzielnice: magazynu, magazynu chemii, siły hali

produkcyjnej, oświetlenia hali produkcyjnej, odbiorów pomieszczeń biurowych, odbiorów gwarantowanych pomieszczeń biurowych, kuchni, wartowni i pompowni, które stanowią odrębne budynki.

3. Instalację sprężonego powietrza, która znajduje się wewnątrz budynku magazynowo-produkcyjnym z zapleczem socjalno-biurowym, która została wyprodukowana w innym miejscu i dostarczona na teren budynku jako gotowy produkt. W wydzielonym pomieszczeniu – sprężarkowni znajdują się wszystkie urządzenia instalacji sprężonego powietrza np. urządzenie BD300+Atlas Copo, które zbudowane jest min. ze zbiorników, umocowanych na stałe bez możliwości odłączenia. W ramach całej instalacji podłączone są gotowe zbiorniki o pojemności 10 000 litrów marki KOMNINO. Instalacja sprężonego powietrza wykorzystywana jest w procesach produkcyjnych.

4. Stację uzdatniania wody znajdującą się wewnątrz budynku magazynowo-produkcyjnego z zapleczem socjalno-biurowym, która została wyprodukowana w innym miejscu i dostarczona na teren budynku jako gotowy produkt.

5. Najazdową wagę samochodową

6. Schody zewnętrzne, prowadzące na dach budynku i stanowiące konstrukcję schodów ze spocznikami, stopnie wykonane są z blachy perforowanej. Całość posadowiona jest na betonowym fundamencie. Schody zewnętrzne w obecnej formie zastąpiły wcześniejsze wejście na dach w formie drabiny pionowej. Obiekt nie stanowi klatki schodowej, ponieważ nie jest wydzielony ścianami i nie posiada dachu. Schody stanowią otwartą konstrukcję, ograniczoną jedynie poręczami i stalowymi profilami.

7. Obiekt kontenerowy, który znajduje się na terenie nieruchomości Spółki, zlokalizowany na płycie fundamentowej-betonowych płytach, służący Spółce na cele magazynowe. Obiekt nie jest trwale związany z gruntem, w każdej chwili może zostać przeniesiony w inne miejsce bez uszkodzenia obiektu oraz płyty. Łączenie odbywa się za pomocą śrub, które zapewniają stabilność obiektu i chronią przed ewentualnym przewróceniem. Obiekt z wydzielonymi ścianami oraz zadaszony, wykonany w technologii stalowej pokryty płytą i posiada kształt sześcianu.

8. Sieci techniczne oraz przyłącza znajdujące się w budynku magazynowo-produkcyjnego z zapleczem socjalno-biurowym oraz na zewnątrz budynku.

Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny Wnioskodawca zadał następujące pytania:

- czy na gruncie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych wymienione powyżej obiekty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3?
- czy stanowisko Spółki dotyczące poszczególnych obiektów wymienionych powyżej jest prawidłowe w świetle obowiązujących na dzień złożenia wniosku przepisów?

W odniesieniu do przedstawionego opisu stanu faktycznego Wnioskodawca przedstawił następujące stanowisko:

Ad 1 Spółka przyjęła, że agregat prądowłoczy i agregat wody lodowej stanowią część instalacji budynku magazynowo-produkcyjnego z zapleczem socjalno-biurowym i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Spółka traktuje ww. agregaty jako urządzenia techniczne, które powstały w trakcie procesu produkcyjnego, które zostały przywiezione i posadowione na betonowym fundamencie jako gotowe elementy, nie powstały w trakcie procesu budowlanego. Podatnik powołał się na art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r., Prawo budowlane (u.p.b.), zgodnie z którym 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. W projekcie budowlanym agregaty wody lodowej ujęto w rozdziale – wewnętrzne instalacje sanitarne, w związku z charakterem pracy wymagające stałego dostępu do powietrza. Agregaty prądotwórcze zapewniają zasilanie w energię budynku, jedna z racji tego, iż generują spaliny i hałas muszą znajdować się poza obiektem. Wnioskodawca do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przyjął fundamenty pod agregatami.

Ad 2 Stacja transformatorowa, która znajduje się w budynku magazynowo-produkcyjnym z zapleczem socjalno-biurowym wg Spółki nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., gdyż stanowi część instalacji elektrycznej budynku. Stacja transformatorowa, znajdująca się poza budynkiem magazynowo-produkcyjnym z zapleczem socjalno-biurowym w kontenerze stanowi część instalacji chłodzącej budynku i obsługuje agregat wody lodowej. Spółka przyjęła, że stacja transformatorowa kontenerowa nie stanowi budowli w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. a w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ad 3 Instalacja sprężonego powietrza nie została przyjęta przez Podatnika do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., ponieważ stanowi obiekt techniczny, który zapewnia możliwość korzystania z budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Instalacja została wyprodukowana w innym miejscu i dostarczona na teren budynku magazynowo-produkcyjnego z zapleczem socjalno-biurowym jako gotowy produkt. Wnioskodawca wskazuje, że cechą budowli jest to, że została wybudowana, czyli wykonana w określonym miejscu przeznaczenia. W związku z czym przyjęto, że obiektem budowlanym nie mogą być urządzenia wykonane w zakładach wytwórczych i zamontowane wewnątrz budynku przemysłowego Spółki, która złożyła dokumentację Urzędowi Dozoru Technicznego, dotyczącą instalacji sprężonego powietrza wraz z wnioskiem o pozwolenie na użytkowanie.

Ad 4 Wnioskodawca nie przyjął stacji uzdatniania wody do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. powołując się na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego Prezidenta Poznania z dnia 09.02.2016 r., w której to interpretacji stacja uzdatniania wody, mimo iż jest wymieniona wprost jako budowla w art. 3 ust. 3 u.p.b., jeżeli nie została wzniesiona przy użyciu wyrobów budowlanych – nie stanowi obiektu budowlanego.

Ad 5 Najazdowa waga samochodowa została przyjęta do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w oparciu o wyrok NSA z dnia 13.04.2022 r. sygn. akt III FSK 4251/22.

Ad 6 Schody zewnętrzne nie zostały przyjęte do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w oparciu o wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 04.07.2023 r. sygn. akt SK 14/21 oraz w związku z brakiem jednoznacznego wskazania schodów w przepisach ustawowych.

Ad 7 Obiekt kontenerowy nie jest trwale związany z gruntem, w związku z czym wg Spółki nie stanowi budynku, jednocześnie nie został wymieniony wprost w definicji u.p.b. jako budowla, w związku z tym Podatnik zgodnie z art. 3 pkt 5 u.p.b. zakwalifikował obiekt jako tymczasowy obiekt budowlany, który nie został przyjęty do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wnioskodawca do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przyjął fundamenty pod obiektem kontenerowym.

Ad 8 Spółka przyjęła w zakresie instalacji sieci zewnętrznych oraz przyłączy (stanowiących część sieci) obiekt do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle w całości, ponieważ zostały one wymienione wprost w definicji budowli w art. 3 pkt. 3 u.p.b. Wnioskodawca uznał, iż sieci techniczne znajdujące się

wewnątrz, zapewniają możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem, w związku z tym będą traktowane jako części budynku i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako odrębny przedmiot opodatkowania. Spółka, na poparcie swojego stanowiska, powołała się na pismo Ministerstwa Finansów nr 32306/15 z dnia 05.05.2016 r., w myśl którego:

„W świetle przepisów budowlanych nie zmienił się również charakter instalacji znajdujących się wewnątrz obiektów budowlanych. Instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem były i będą traktowane jak części obiektu budowlanego, natomiast instalacje, które nie będą zapewniały możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem np. instalacje przemysłowe wewnątrz obiektu, nie powinny podlegać, tak jak w dotychczasowym stanie prawnym, reglamentacji przepisów u.p.b. (...). Instalacje, takie jak instalacja elektroenergetyczna, wodociągowa, kanalizacyjna, ciepła, telekomunikacyjna, gazowa znajdujące się wewnątrz budynku nie będą stanowiły odrębnego przedmiotu opodatkowania.”

Po rozpatrzeniu wniosku Prezydent Miasta Wrocławia wyjaśnia, co następuje:

W myśl art. 14b § 1 i art. 14j Ordynacji podatkowej (dalej O.p.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 2 i § 3 O.p. wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych, a składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (art. 14c § 1 O.p.).

W orzecnictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ podatkowy wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV ustawy Ordynacji podatkowej. Wobec tego interpretacja dotyczy wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku. Obowiązkiem wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego ustawodawca obarczył Wnioskodawcę, co oznacza, iż to on wskazuje elementy stanu faktycznego, które należy uwzględnić przy wydawaniu interpretacji.

Organ podatkowy uznaje stanowisko Strony w przedstawionym stanie prawnym za prawidłowe odnośnie do opodatkowania:

- Ad 1 – agregatów prądotwórczych i wody lodowej - **za nieprawidłowe,**
- Ad 2 – stacji transformatorowej - **za nieprawidłowe,**
- Ad 3 – instalacji sprężonego powietrza – **za prawidłowe,**
- Ad 4 – stacji uzdatniania – **za nieprawidłowe,**
- Ad 5 – wagi samochodowej – **za prawidłowe,**
- Ad 6 – schodów zewnętrznych – **za prawidłowe,**
- Ad 7 – obiektu kontenerowego – **za prawidłowe,**
- Ad 8 – sieci technicznych oraz przyłączy – **za prawidłowe.**

Stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

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

Pojęcie budowli na gruncie u.p.o.l. odpowiada w swej istocie budowli w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane - dalej u.p.b. (Dz. U. z 2024 r., poz. 725). Zgodnie z art. 3 pkt 3 tej ustawy przez budowlę należy rozumieć 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, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Natomiast zgodnie z art. 3 pkt 9 u.p.b. urządzenie budowlane to urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak i przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Ad 1 W ocenie Strony agregaty prądotwórcze i wody lodowej stanowią urządzenia techniczne – położone poza budynkami posiadające części budowlane i fundamenty, wobec czego podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowią jedynie wartości części budowlanych, a nie całość urządzenia.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w art. 1a ust. 1 pkt 2 wskazuje, że jako budowla opodatkowaniu podlega:

1. obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także
2. urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Ustawodawca w art. 3 pkt 3 u.p.b. jako budowle definiuje części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. W tym samym przepisie stwierdza także, że przez budowlę należy rozumieć także wolnostojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne. W rozpatrywanej sprawie Spółka przyjęła, że wymienione we wniosku urządzenia stanowią część instalacji budynku magazynowo-produkcyjnego z zapleczem socjalno-biurowym, które zapewniają budynkowi w przypadku agregatu prądotwórczego dostarczenie energii elektrycznej oraz z w przypadku agregatu wody lodowej chłodzenie budynku.

Organ podatkowy nie zgadza się z oceną Wnioskodawcy. Jak wyżej wskazano ustawa podatkowa do kategorii budowli zalicza 2 kategorie przedmiotów opodatkowania: obiekty budowlane, które nie są budynkami lub obiektami małej architektury oraz urządzenia budowlane, które zapewniają możliwość użytkowania obiektów (budowlanych) zgodnie z ich przeznaczeniem. W obu przypadkach ustawa podatkowa wskazuje, że znaczenie pojęć „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane” ustala się w rozumieniu u.p.b. Z kolei w myśl tej ustawy w stanie

prawnym obowiązującym od czerwca 2015 roku obiekt budowlany jest to: budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. (art. 3 pkt 1 u.p.b.).

Natomiast budowla w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego to 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 (art. 3 pkt 3 u.p.b.).

Z kolei urządzenie budowlane to urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącze i urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki (art. 3 pkt 9 u.p.b.).

W opisanym stanie faktycznym tutejszy organ nie dopatrył się możliwości odrębnego opodatkowania części budowlanych pod urządzeniami technicznymi oraz pominięcia, przy ustalaniu podstawy opodatkowania opisanych obiektów, wartości ich części niebudowlanych. Prawo budowlane w istocie nakazuje odrębnie (w oparciu o definicję budowli zawartą w art. 3 pkt 3 u.p.b.) oceniać charakter części budowlanych maszyn i urządzeń (fundamentów pod maszyny i urządzenia), które stanowią odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Powyższe twierdzenie nie uprawnia jednak do wniosku, że podobnie rozdzielić należy przedmiot opodatkowania rozumiany jako budowla w znaczeniu nadanym przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Jak wcześniej wskazano na pojęcie budowli wg u.p.o.l. składa się zarówno każda budowla w znaczeniu art. 3 pkt 3 u.p.b. jak i każde urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b. Organ podatkowy doszedł do wniosku, że obiekty określone przez Spółkę jako instalacje i urządzenia techniczne położone poza budynkami należy zaliczyć do tej drugiej kategorii.

Sporne urządzenia są urządzeniami technicznymi, które związane są z obiektem budowlanym i zapewniają możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Obiektem budowlanym w omawianym przypadku jest budynek magazynowo-produkcyjny z zapleczem socjalno-biurowym, w którym zlokalizowane są min. instalacje. Te instalacje oraz procesy produkcyjne realizowane w budynku wymagają odpowiednich warunków. Dla powyższej oceny kluczowa jest funkcja agregatu wody lodowej. Agregat ten wytwarza i zapewnia odpowiednią ilość wody, niezbędną do chłodzenia pobliskiego budynku przemysłowego, co w ocenie organu podatkowego wypełnia pozostałą, kluczową część definicji urządzenia budowlanego tj. warunek, który polega na zapewnianiu przez urządzenie budowlane możliwości, aby obiekt budowlany mógł być użytkowany zgodnie z jego przeznaczeniem. Oznacza to, że funkcją agregatu wody lodowej jest umożliwienie wykonania danego procesu produkcyjnego. W tym przypadku jest to zapewnienie odpowiedniego funkcjonowania instalacji technologicznych, przemysłowych jak i klimatyzacyjnych zlokalizowanych w budynku.

W przypadku agregatu prądotwórczego stanowi on urządzenie, które przez podłączenie do instalacji elektrycznej w budynku, zabezpiecza funkcjonowanie budynku jedynie w przypadku awarii sieci. Zatem agregat prądotwórczy pełni funkcję pomocniczą w budynku przemysłowym i włącza się jedynie w przypadku

awarii źródła zasilania budynku. W związku z powyższym nie stanowi on stałego wyposażenia budynku, jest jedynie urządzeniem o charakterze pomocniczym opisanego obiektu. Nie wpływa to jednak na ocenę, że agregaty prądotwórcze należy zakwalifikować do urządzenia budowlanego, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Skoro podatnik zdecydował się zapewnić dodatkowe (awaryjne) źródło zasilania, to w jego ocenie konieczne jest aby budynek mógł funkcjonować nawet, gdy zewnętrzne zasilanie w energię elektryczną nie jest zapewnione. W takiej sytuacji użytkowanie budynku magazynowo-produkcyjnego z zapleczem biurowo-socjalnym wymaga awaryjnego źródła zasilania (agregatu), co sprawia, że podlega on opodatkowaniu jako urządzenie budowlane zgodnie z art. 3 pkt 9 u.p.b.

Zdaniem organu podatkowego fundamenty agregatów w omawianym stanie faktycznym nie mogą być traktowane jak część budowlana urządzenia technicznego. Takimi częściami są np. części budowlane pod kotły, piece przemysłowe, betoniarnie, linie technologiczne itp. Oczywistym jest, że aby agregaty mogły być zamontowane i użytkowane zgodnie z ich przeznaczeniem, muszą uprzednio zostać wykonane prace budowlane. Części budowlane jak i niebudowlane są ze sobą powiązane i tworzą jedną całość funkcjonalną jak i techniczno-użytkową. Wyodrębnienie części budowlanych i niebudowlanych może być uzasadnione obowiązującymi przepisami w sytuacji, gdy opodatkowaniu podlega budowla w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. Nie jest jednak dopuszczalne, gdy przedmiotem opodatkowania jest urządzenie budowlane. Podkreślenia w tym miejscu wymaga, że ustawodawca celowo do kategorii budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zaliczył nie tylko obiekty budowlane niebędące budynkiem albo obiektem małej architektury, ale także każde urządzenie budowlane. Urządzenie budowlane musi przy tym spełniać warunek związania z obiektem budowlanym i zapewniania możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Jednak nie zawsze, samo w sobie, stanowić będzie obiekt budowlany. Z tego powodu, w ocenie organu podatkowego, opisane przez Spółkę urządzenia zaliczyć należy do kategorii urządzeń budowlanych. Urządzenia te z racji charakteru procesów produkcyjnych prowadzonych w budynku, przybrały formę urządzeń znacznych rozmiarów, których bezpieczne i poprawne funkcjonowanie wymaga posadowienia na zewnątrz budynku na fundamencie o określonych parametrach. Istotą działania tych urządzeń jest natomiast połączenie z wewnętrzną instalacją chłodniczą i energetyczną wewnątrz budynku, która niezbędna jest do ich prawidłowego i zgodnego z przeznaczeniem użytkowania. Zatem urządzenia te sensu largo należy oceniać w ten sam sposób w jaki ustawodawca zaliczył – do przedmiotów opodatkowania w ustawie podatkowej – urządzenia i instalacje służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków.

Wobec powyższego należy uznać wymienione we wniosku agregaty prądotwórcze i wody lodowej jako budowle opodatkowane podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l.

Ad 2 Wnioskodawca posiada stację transformatorową wewnątrz budynku magazynowo-produkcyjnego z zapleczem socjalno-biurowym oraz kontenerową stację transformatorową na zewnątrz budynku. Żadna stacja w ocenie Wnioskodawcy nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). W art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlę, na potrzeby ustawy podatkowej, zdefiniowano jako 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. Nie powinno budzić obecnie wątpliwości, w szczególności w świetle uzasadnienia wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, że odesłanie do "przepisów prawa budowlanego" oznacza wyłącznie odesłanie do przepisów prawa budowlanego. Odesłanie, o którym mowa

w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., dotyczy bowiem określenia przedmiotu opodatkowania, a zgodnie z art. 217 Konstytucji RP, przedmiot opodatkowania winien być uregulowany wyłącznie w ustawie.

Obiekt budowlany to w myśl art. 3 pkt 1 u.p.b. budynek, budowla lub obiekt małej architektury, wraz z instalacjami, zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 2 u.p.b. za budynek uznaje się obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Natomiast budowlą, w myśl art. 3 pkt 3 u.p.b. jest 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 urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 9 u.p.b. urządzeniami budowlanymi są 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.

Sposób opodatkowania stacji transformatorowej umieszczonej w kontenerze na zewnątrz budynku został szczegółowo przedstawiony w wyroku NSA z dnia 15 lutego 2023 r., sygn. III FSK 294/22. Stacja transformatorowa o której mowa w wyroku to obiekt budowlany wykonany jako osłona kontenerowa urządzeń w niej umieszczonych, które są powiązane funkcjonalnie z siecią energetyczną przesyłu prądu. Wnioskodawca wskazał, iż trafostacja znajdująca się na zewnątrz jest częścią instalacji chłodzącej i jest powiązana z agregatami wody lodowej.

W ocenie organu podatkowego stacja transformatorowa stanowi wolnostojącą przenośną obudowę urządzeń energetycznych zlokalizowanych w jej wnętrzu. Obiekt ten bez wyposażenia go w urządzenia elektroenergetyczne, nie pełni żadnej, konkretnej funkcji użytkowej. Dopiero w powiązaniu z urządzeniami stanowi pewną całość użytkową. Urządzenia zamontowane wewnątrz kontenerowej stacji transformatorowej stanowią razem budowlę sieciową (sieć techniczną), o której mowa w art. 3 pkt 3 u.p.b.

Stwierdzić zatem należy, że stacja transformatorowa kontenerowa jest budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy, wskazujące że stacja transformatorowa kontenerowa nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest nieprawidłowe. Nie jest ona częścią instalacji wody lodowej, a częścią sieci elektroenergetycznej.

Wnioskodawca opisał stację transformatorową wewnątrz budynku magazynowo-produkcyjnego z zapleczem socjalno-biurowym jako element sieci technicznej, zlokalizowanej wewnątrz budynku, dostarczającą energię elektryczną do magazynu, magazynu chemii, hali produkcyjnej, pomieszczeń biurowych, kuchni oraz osobnych budynków – wartowni i pompowni. Stacja transformatorowa, która znajduje się w budynku magazynowo-produkcyjnym z zapleczem socjalno-biurowym wg Spółki nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., gdyż stanowi część instalacji elektrycznej budynku.

Organ podatkowy nie podziela stanowiska Spółki, że obiekt w postaci stacji transformatorowej położony wewnątrz budynku, nie podlega odrębnemu

opodatkowaniu zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., ponieważ opodatkowany jest już sam budynek zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Również orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje, że taki pogląd jest błędny i stwierdza iż te obiekty, które stanowią budowle dla potrzeb podatku od nieruchomości, należy opodatkować również w przypadku, gdy są one położone wewnątrz budynku.

Takie stanowisko potwierdził również NSA w wyroku z dnia 22 lipca 2020 r. w sprawie o sygn. II FSK 1011/20. Spór w opisywanej sprawie dotyczył, czy transformatory, urządzenia rozdzielni oraz baterie akumulatorów, czyli urządzenia składające się na stację transformatorową, stanowią element sieci elektroenergetycznej będącej budowlą na gruncie u.p.o.l. oraz u.p.b., a zatem podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Oceniając tę kwestię NSA podniósł m.in., że jeżeli w budynku została usytuowana budowla lub części inne 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. Fakt, iż w budynku została posadowiona budowla nie oznacza bowiem, że opodatkowaniu podlega jedynie jeden z tych obiektów. Umiejscowiona w budynku budowla lub urządzenie budowlane stanowi odrębny od budynku przedmiot opodatkowania. W tym miejscu należy wskazać inne wyroki NSA potwierdzające to stanowisko: wyrok NSA z dnia 16 lipca 2020 r., sygn. II FSK 1048/20 oraz wyrok NSA z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. II FSK 1064/20. W obu sprawach NSA oddalił skargę kasacyjną w sprawie opodatkowania urządzeń stacji transformatorowej – transformatorów, urządzeń rozdzielczych i baterii akumulatorów, stanowiących części sieci elektroenergetycznej, a nie część składową budynku. Elementy te należy identyfikować jako części instalacji (odrębnego obiektu budowlanego), które zapewniają właśnie możliwość użytkowania tejże sieci elektroenergetycznej (obiektu budowlanego) zgodnie z jej przeznaczeniem. Są zatem niezbędne dla funkcjonowania budowli i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

W ocenie NSA wyrażonej w wyroku z dnia 25 marca 2021 r., w sprawie o sygn. III FSK 917/21 nie wynika ani z przepisów u.p.o.l., ani z wyroków Trybunału Konstytucyjnego (P 33/09, SK 48/15), że budowla znajdująca się wewnątrz budynku nie może być przedmiotem odrębnego opodatkowania, zwłaszcza w sytuacji, gdy budynek pełni wobec budowli tylko funkcję ochronną. Budynek podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, co się w nim bądź na nim znajduje, budowla zaś niezależnie od tego, gdzie została zlokalizowana. NSA podkreślił, iż opodatkowując niezależnie od siebie grunt oraz posadowione na nim budynki lub budowle, wyraźnie dopuszcza się przestrzenny zbieg różnych przedmiotów opodatkowania.

W niniejszej sprawie należy skoncentrować się na tym czy stacja transformatorowa (czyli urządzenia w niej zamontowane) tworzą z siecią elektroenergetyczną całość, czy są częścią tej sieci, czy odrębnymi od tej sieci urządzeniami technicznymi związanymi z budynkiem, zapewniając możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.

Za budowlę, w oparciu o przepisy u.p.o.l. oraz u.p.b., objętą podatkiem od nieruchomości uznaje się taki obiekt budowlany, który:

- jest obiektem budowlanym wzniesionym z użyciem wyrobów budowlanych oraz nie jest budynkiem oraz obiektem małej architektury, albo
- jest urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów u.p.b. oraz zapewnia możliwość użytkowania danego obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.

Znowelizowana definicja budowli, obowiązująca od 28 czerwca 2015 r., wzmacnia wymóg trwałości fizycznego i funkcjonalnego związku pomiędzy częściami budowlanymi i niebudowlanymi, a warunek zapewnienia użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem przesądził, że instalacje muszą pełnić wobec niego rolę służebną (zob. K. Radzikowski, Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości "budowli w budynku" w świetle wyroku TK w sprawie SK 48/15, ZNSA 5/2018 s.49-50). Nie ma więc podstaw do twierdzenia, że w przypadku budowli instalacje te nie

podlegają opodatkowaniu. Przedmiotem podatku jest budowla jako obiekt budowlany, a zatem budowla wraz z instalacjami, które warunkują normalne jej funkcjonowanie.

Organ podatkowy w realiach faktycznych niniejszej sprawy ocenił, iż stacja transformatorowa w budynku magazynowo-produkcyjnym z zapleczem socjalno-biurowym stanowi element sieci elektroenergetycznej, będącej budowlą na gruncie u.p.o.l. oraz u.p.b., a zatem podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3. Stacja transformatorowa zbudowana jest z urządzeń, których celem jest zmiana parametrów prądu elektrycznego przy różnych poziomach napięć. Prąd ten jest następnie wykorzystywany w poszczególnych pomieszczeniach w budynku, ale również w budynkach, znajdujących się na zewnątrz budynku magazynowo-produkcyjnego z zapleczem biurowo-socjalnym. Wnioskodawca wskazał, że za pomocą urządzeń rozdzielczych, zlokalizowanych w budynku, energia dostarczana jest również do budynków wartowni i pompowni. Stanowi to dla organu dowód, iż wykazana we wniosku stacja transformatorowa jest elementem sieci elektroenergetycznej, a budynek magazynowo-produkcyjny z zapleczem socjalno-biurowym pełni jedynie funkcję ochronną dla stacji transformatorowej. Dodatkowo należy wskazać, iż w oparciu o wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. 33/09 ustawodawca na gruncie u.p.o.l. za budowlę uznaje jedynie budowle, które zostały wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub z załączniku do niej. Budowla ta mieści się w katalogu wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b. jako sieć techniczna, która zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b. stanowi wraz z instalacjami i urządzeniami samodzielny i odrębny od budynku obiekt budowlany. Ponadto z dalszych przepisów tej ustawy wynika, że do obiektów budowlanych zalicza się m.in. sieć elektroenergetyczną zgodnie z art. 29 ust. 2 pkt 11 oraz załącznikiem do ustawy – kategoria XXVI. Sieć elektroenergetyczną zakwalifikować należy zatem jako budowlę także na gruncie u.p.o.l. i uznać za przedmiot podatku od nieruchomości wraz z poszczególnymi elementami wchodzącymi w jej skład.

W związku z powyższym organ podatkowy stwierdza, iż stacja transformatorowa wewnątrz budynku stanowi element sieci elektroenergetycznej i podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy, wskazujące, że stacja transformatorowa nie została przyjęta do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest nieprawidłowe.

Ad 3 W budynku magazynowo-przemysłowym z zapleczem socjalno-biurowym zamontowano instalację sprężonego powietrza. W osobnym pomieszczeniu znajdują się urządzenia instalacji np. BD300+Atlas Copo oraz zbiornik, służący do gromadzenia sprężonego powietrza marki KOMNINO o pojemności 10 000 litrów. Spółka oceniła, że brak jest podstaw do opodatkowania podatkiem od nieruchomości instalacji sprężonego powietrza, gdyż jest ona umiejscowiona wewnątrz budynku, zapewniając możliwość korzystania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Obiekt budowlany to zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b budynek, budowla lub obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Tym samym Spółka przyjęła, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest budynek, czyli obiekt budowlany trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadający fundamenty i dach wraz z instalacjami, zapewniającymi możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.

Budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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.

Pojęcie budowli dla potrzeb podatku od nieruchomości jest szersze niż pojęcie budowli w przepisach prawa budowlanego. Obejmuje ono bowiem także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego nie jest obiektem budowlanym, nie zostało wymienione w art. 3 pkt 1 u.p.b.. Zostało ono zdefiniowane jako 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 (art. 3 pkt 9 u.p.b.).

Z przytoczonych definicji wynika, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowla może być zarówno budowla, jak i urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. W związku z tym, że Prawo budowlane odróżnia budowlę, będącą obiektem budowlanym od urządzenia budowlanego, które takim obiektem nie jest, stwierdzić należy, że także na gruncie przepisów ustawy podatkowej ten sam przedmiot nie może jednocześnie być budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego i urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.

Wśród desygnatów budowli, wskazanych w art. 3 pkt 3 u.p.b. wymieniono sieci techniczne. W załączniku do tej ustawy doprecyzowano, że sieci to sieci takie jak: elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe (kategoria XXVI w załączniku). Nie powinno zatem budzić wątpliwości, że sieci techniczne np. elektryczna, gazowa czy sprężonego powietrza stanowią budowlę w rozumieniu zarówno przepisów prawa budowlanego, jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W definicjach budowli, budynku i urządzenia budowlanego w Prawie budowlanym znaleźć można kryteria pozwalające dokonać podziału instalacji sieciowych na tę część, która stanowi budowlę, tę część, która stanowi urządzenie budowlane i tę część, którą należy zaliczyć do budynku. Ustawodawca wskazuje bowiem, że obiektem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Budynek to zatem nie tylko fundamenty, dach, przegrody budowlane wydzielające go z przestrzeni, ale także - zgodnie z definicją obiektu budowlanego - znajdujące się między tymi elementami instalacje i urządzenia techniczne. Instalacja to w języku polskim całokształt urządzeń technicznych, służących do jednego celu, np.: do doprowadzania wody, gazu, elektryczności (tak Słownik języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego, www.doroszewski.pwn.pl), zespół przewodów i urządzeń doprowadzających wodę, prąd, gaz do jakiegoś obiektu (tak Słownik języka polskiego, www.sjp.pwn.pl). Istniejące w budynku instalacje gazowe, elektroenergetyczne, wodociągowe, telekomunikacyjne, kanalizacyjne stanowią zatem część budynku jako obiektu budowlanego, a nie część sieci (budowli), do której muszą być (aby działać) przyłączone.

Wobec powyższego organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy w sprawie nieprzyjmowania instalacji sprężonego powietrza do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jako prawidłowe.

Ad 4 Stacja uzdatniania wody została wymieniona wśród budowli, wskazanych w art. 3 pkt 3 u.p.b. Nie powinno zatem budzić wątpliwości, że stacja uzdatniania wody stanowi budowlę w rozumieniu zarówno przepisów prawa budowlanego, jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Niemniej jednak Wnioskodawca ocenił, że stacja uzdatniania wody nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Swoją ocenę oparł na interpretacji indywidualnej Prezydenta Miasta Poznania z dnia 9 lutego 2016 r., zgodnie z którą, jeżeli stacja uzdatniania wody nie została wzniesiona przy użyciu wyrobów budowlanych, nie stanowi obiektu budowlanego.

Należy wskazać przede wszystkim, że budowla w postaci stacji uzdatniania wody została wprost wymieniona w art. 3 pkt 3 u.p.b. a tym samym może stanowić

samodzielną budowlę w rozumieniu prawa budowlanego, a w konsekwencji podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Powoływany wcześniej wyrok TK z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09 również stwierdza, że za budowlę dla celów podatkowych mogą zostać uznane „jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej (...)”. Tym samym mając na względzie standardy interpretacyjne wyznaczone przez TK stwierdzić należy, że stacja uzdatniania wody została uznana za budowlę, a tym samym podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Podobny pogląd wyrażono w wyroku TK z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, że warunkiem koniecznym bycia budowlą są obiekty wskazane *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b.

Jednak Wnioskodawca stwierdził, iż stacja uzdatniania wody nie stanowi obiektu budowlanego, gdyż nie została wzniesiona przy użyciu wyrobów budowlanych. Definicja "wyrobu budowlanego" wskazuje, że o zaliczeniu wyrobu lub zestawu do kategorii wyrobów budowlanych decyduje cel, w którym został wyprodukowany i wprowadzony do obrotu oraz właściwości wyrobu (wyrok NSA z 4.11.2021 r., III FSK 4332/21). Celem tym jest trwałe wbudowanie w obiekcie budowlanym. Zwrot legislacyjny "wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych", jakim posłużył się ustawodawca w art. 3 pkt 1 u.p.b., może budzić pewne wątpliwości interpretacyjne. Chodzi mianowicie o ustalenie czy uregulowanie to oznacza, że w tym wypadku budowlą jest obiekt wzniesiony tylko z wykorzystaniem wyrobów budowlanych. Rozumowaniu takiemu przeczą jednak pozostałe fragmenty art. 3 pkt 1 u.p.b. - "wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". Ustawodawca nie użył też w analizowanym przepisie określenia "wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych" (lub np. "składający się tylko z wyrobów budowlanych"), a jedynie z ich "wykorzystaniem". To wszystko nie pozwala na negowanie tezy, że określenie "z wykorzystaniem" oznacza użycie do wzniesienia obiektu budowlanego również innych elementów, niż wyroby budowlane (np. elementy techniczne).

Fakt, iż określony obiekt budowlany został wykonany nawet w całości w innym miejscu, a następnie przeniesiony i usytuowany w innym miejscu, nie może uzasadniać wniosku, że nie jest to budowa rozumiana jako wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu (art. 3 pkt 6 u.p.b.). W takim przypadku wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu polega na jego usytuowaniu w przewidzianym miejscu z zamiarem korzystania z niego (wyrok NSA z 7.03.2017 r., II OSK 779/16). Nie ma przy tym znaczenia czy dany obiekt, przywieziony na miejsce, jest w całości wytworem procesów przemysłowych (powstaje np. w fabryce i jest jedynie montowany w miejscu przeznaczenia) czy jest on wznoszony w miejscu docelowym od podstaw.

Zgodnie z art. 2 pkt 1 Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady UE nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. wyrób budowlany oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.

Stwierdzić zatem należy, że stacja uzdatniania wody jest budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy, wskazujące, że stacja uzdatniania wody nie została przyjęta do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest nieprawidłowe.

Ad 5 Najazdowa waga samochodowa została przyjęta przez Podatnika do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w oparciu o wyrok NSA z dnia 13.04.2022 r. sygn. akt III FSK 4251/22. W niniejszym wyroku Sąd dokonał oceny, w myśl której waga samochodowa wypełnia definicję wolnostojącego urządzenia technicznego w rozumieniu art. 3 ust.

kontenerowych wykorzystywanych w działalności gospodarczej jako zaplecze magazynowe jako tymczasowy obiekt budowlany nie podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Ad 8 Spółka posiada sieci techniczne wraz z przyłączami wewnątrz i na zewnątrz budynku, wykorzystywanego przez Podatnika w działalności gospodarczej. Sieci te zapewniają możliwość korzystania z budynków zgodnie z ich przeznaczeniem. Wnioskodawca przyjął w zakresie instalacji sieci zewnętrznych (sieci wychodzące poza obrys budynku do granic działki, która należy do Spółki) oraz przyłączy (stanowiących część sieci) obiekt do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowlę w całości, ponieważ zostały one wymienione wprost w definicji budowli w art. 3 pkt. 3 u.p.b., natomiast w przypadku sieci technicznych wewnątrz budynku, zostały uznane przez Spółkę jako części obiektu budowlanego, jakim jest budynek.

Obiekt budowlany to zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b budynek, budowla lub obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Tym samym Spółka przyjęła, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest budynek, czyli obiekt budowlany trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadający fundamenty i dach wraz z instalacjami, zapewniającymi możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.

Budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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.

Pojęcie budowli dla potrzeb podatku od nieruchomości jest szersze niż pojęcie budowli w przepisach prawa budowlanego. Obejmuje ono bowiem także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego nie jest obiektem budowlanym, nie zostało wymienione w art. 3 pkt 1 u.p.b.. Zostało ono zdefiniowane jako 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 (art. 3 pkt 9 u.p.b.).

Z przytoczonych definicji wynika, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowla może być zarówno budowla, jak i urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. W związku z tym, że Prawo budowlane odróżnia budowlę, będącą obiektem budowlanym od urządzenia budowlanego, które takim obiektem nie jest, stwierdzić należy, że także na gruncie przepisów ustawy podatkowej ten sam przedmiot nie może jednocześnie być budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego i urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.

Wśród desygnatów budowli, wskazanych w art. 3 pkt 3 u.p.b. wymieniono sieci techniczne. W załączniku do tej ustawy doprecyzowano, że sieci to sieci takie jak: elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe (kategoria XXVI w załączniku). Nie powinno zatem budzić wątpliwości, że sieci techniczne np. elektryczna, gazowa czy komputerowa stanowią budowlę w rozumieniu zarówno przepisów prawa budowlanego, jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W definicjach budowli, budynku i urządzenia budowlanego w Prawie budowlanym znaleźć można kryteria pozwalające dokonać podziału instalacji sieciowych na tę część, która stanowi budowlę, tę część, która stanowi urządzenie budowlane i tę część, którą należy zaliczyć do budynku. Ustawodawca wskazuje bowiem, że obiektem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami

technicznymi. Budynek to zatem nie tylko fundamenty, dach, przegrody budowlane wydzielające go z przestrzeni, ale także - zgodnie z definicją obiektu budowlanego - znajdujące się między tymi elementami instalacje i urządzenia techniczne. Instalacja to w języku polskim całokształt urządzeń technicznych, służących do jednego celu, np.: do doprowadzania wody, gazu, elektryczności (tak Słownik języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego, www.doroszewski.pwn.pl), zespół przewodów i urządzeń doprowadzających wodę, prąd, gaz do jakiegoś obiektu (tak Słownik języka polskiego, www.sjp.pwn.pl). Istniejące w budynku instalacje gazowe, elektroenergetyczne, wodociągowe, telekomunikacyjne, kanalizacyjne stanowią zatem część budynku jako obiektu budowlanego, a nie część sieci (budowli), do której muszą być (aby działać) przyłączone. Przyłącze, która umożliwia połączenie sieci wewnętrznej i zewnętrznej i znajduje się poza budynkiem (a więc nie jest urządzeniem technicznym stanowiącym część budynku) będzie natomiast urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego i budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Sieć techniczna pozostająca poza budynkiem stanowić będzie odrębną od budynku budowlę zarówno w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, jak i przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Organ podatkowy przychylił się do stanowiska Spółki i stwierdza, że prawidłowo przyjęto, że ta część sieci (instalacji) opisanych we wniosku o udzielenie interpretacji, które znajduje się wewnątrz budynku stanowi część tego budynku i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Natomiast ta część sieci, która znajduje się na zewnątrz budynku stanowi budowlę do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawno-podatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu opisu sprawy, przedstawionego we wniosku, wydana interpretacja nie będzie miała zastosowania.

Końcowo tutejszy organ zauważa, że od 2025 r. wchodzi w życie ustawa z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej. Wobec powyższego niniejsza interpretacja ma zastosowanie do opodatkowania podatkiem od nieruchomości poszczególnych obiektów do końca 2024 r.

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.

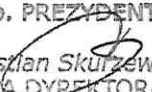
Zgodnie z art. 14 na § 1 przepisów art. 14k - 14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119 a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k - 14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14 na § 2 O.p.).

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78-79, 50-126 Wrocław, w terminie 30 dni od doręczenia interpretacji. Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art. 53 §1 oraz art. 54 §1 i §2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. z 2024 r. poz. 935).

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

Z up. PREZYDENTA

Sebastian Skurzewski
Z-CĄ DYREKTORA
Wydziału Podatków i Opłat