

Bartniczka, dnia 24.08.2016r.

FP.3120.10.2.2016

INTERPRATCJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015, poz 613 z późn. zmianami) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 18 lipca 2016r. (data wpływu do tut. Urzędu dnia 25.07.2016r.), w indywidualnej sprawie podatnika **.....**, poniżej przedstawia interpretację przepisów prawa podatkowego w zakresie stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę we wniosku.

Stan faktyczny:

Wnioskiem z dnia 18.07.2016r. **.....** zwróciła się do tutejszego organu podatkowego o udzielenie pisemnej interpretacji w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości instalacji gazu płynnego LNG oraz instalacji do oczyszczania powietrza z lotnych związków organicznych (tzw. dopalacz). We wniosku wskazano, że na terenie zakładu produkcyjnego **.....** zlokalizowana jest instalacja gazu płynnego LNG i instalacja do oczyszczania powietrza z lotnych związków organicznych (tzw. dopalacz). Instalacja LNG jest dzierżawiona przez **.....**. Składa się ona ze zbiornika, aparatury sterującej i zabezpieczającej oraz instalacji doprowadzającej gaz do innych obiektów **.....**. Instalacja ta posadowiona jest na płycie fundamentowej oraz stopach betonowych i przytwierdzona do niej śrubami. Płyta fundamentowa oraz stopy betonowe wykonane zostały przez **.....** i są jej własnością. Natomiast dopalacz to zespół maszyn, rur i innych urządzeń zlokalizowanych poza obrębem budynku. Powyższa instalacja połączona jest z innymi obiektami za terenie zakładu za pomocą rur doprowadzających zanieczyszczone powietrze i oczyszcza je z lotnych związków organicznych. Spółka jest właścicielem instalacji, która posadowiona jest na płycie fundamentowej za pomocą śrub.

Stanowisko podmiotu uprawnionego do złożenia wniosku

Zdaniem **.....** w rozumieniu art. 3 pkt 3 przepisów prawa budowlanego, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od budowli podlegają tylko te budowle, które są częścią budowlaną urządzenia technicznego, tj. fundamenty, na którym osadzone są maszyny i urządzenia. W ocenie strony instalacja LNG i dopalacz nie są budowlami. Ponadto przy przyjęciu, że instalacja LPG jest budowlą (z czym wnioskodawca

się nie zgadza) podatnikiem jest właściciel, tj. spółka od której wnioskodawca instalację tę dzierżawi.

Ocena prawna stanowiska pytającego

Na wstępie należy zaznaczyć, iż specyfika postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega, jak trafnie wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 18 stycznia 2012r. sygn. I SA/Ol 678/11, m.in. na tym, że organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie na podstawie stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej (stanowisko podatnika). Opisany we wniosku stan faktyczny sprawy może odnosić się do zdarzeń już zaistniałych lub zdarzeń przyszłych. Dlatego też organ podatkowy nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności faktycznych podanych we wniosku i w stosunku tylko do tych okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko, które powinno być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę (art. 14j w zw. z art. 14b § 3 i 4 i art. 14c § 1 zd. 1 i § 2 Ordynacji podatkowej). W postępowaniu tym nie może zatem toczyć się spór o stan faktyczny, ani też nie może być prowadzone klasyczne postępowanie dowodowe zmierzające do zbierania materiałów dowodowych, a następnie poddawanie ich swobodnej ocenie, zgodnie z art. 191 Ordynacji podatkowej. Stan faktyczny brany pod uwagę przy wydawaniu interpretacji nie może być "dopowiadany" dołączonymi dokumentami. Interpretacja wiąże w przedstawionym stanie faktycznym. Interpretacja indywidualna nie prowadzi do rozstrzygnięcia co do meritum sprawy podatkowej, ma jedynie ułatwiać podatnikom stosowanie w praktyce przepisów prawa podatkowego i zapobiegać sporom między podatnikiem a organem podatkowym, dając podatnikowi gwarancję nieponoszenia określonych w przepisach skutków zastosowania się do takiej interpretacji w przyszłości.

Zasadniczą kwestią w niniejszej sprawie jest ustalenie, czy maszyny i urządzenia techniczne posadowione na fundamentach stanowią łącznie z nimi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w konsekwencji, czy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają w tym przypadku wyłącznie elementy mające charakter „budowlany” (np. fundament), czy również związane z nimi urządzenia techniczne i maszyny.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają między innymi budowle lub

ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicję budowli zawiera art. 1a ust. 1 pkt 2 powoływanej ustawy. Dnia 28 czerwca 2015 r. weszła w życie nowa definicja obiektu budowlanego, która została wprowadzona ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 2015, poz. 443). Zmiana definicji budowli jest istotna z uwagi na to, że zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych definicja nawiązuje do pojęcia obiekt budowlany.

Zgodnie z tym przepisem za budowlę uznaje 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. Przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane, jednakże odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”. Dokonując ustalenia, czy dany obiekt podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, niezbędne jest oparcie się w pierwszej kolejności na przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym. Ustawa Prawo budowlane jest zatem podstawą do kwalifikowania danego obiektu jako obiektu budowlanego, natomiast o tym, czy stanowi on dla potrzeb opodatkowania budynek, czy też budowlę rozstrzyga ustawa o podatkach i opłatach lokalnych (por. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 38).

W orzecznictwie podkreślono, że obiekt (budowla) musi stanowić całość techniczno-użytkową (Wyrok NSA z 16 grudnia 2015 r., II FSK 409/14, orzeczenia.nsa.). Przez całość techniczno-użytkową powinno się rozumieć połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Przy tym nie można wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze będzie mógł być samodzielnie wykorzystany do określonego celu. Zatem obiektem budowlanym może być, w zależności od konkretnego stanu faktycznego, budowla wraz z instalacjami i

urządzeniami, oraz traktowane jako jeden obiekt budowlany różne budowle, pozostające w funkcjonalnym związku i tworzące w nim całość techniczno-użytkową (Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2015 r., II FSK 977/15, orzeczenia.nsa).

Analiza powyższego sprowadza się do wyróżnienia dwóch rodzajów obiektów, będącymi podstawą do opodatkowania jako budowle. Pierwszym z nich jest obiekt spełniający cechy obiektu budowlanego na podstawie przepisów ustawy – Prawo budowlane i jednocześnie nie można go zaliczyć ani do budynków, który zgodnie z art. 3 pkt 2 wspomnianej wyżej ustawy jest trwale związany z gruntem, wydzielony w przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, ani do obiektów małej architektury, które stosownie do przepisu art. 3 pkt 4 ww. ustawy, są to niewielkie obiekty, a w szczególności:

- a) kultu religijnego, jak kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
- b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
- c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Natomiast drugim obiektem, który jest traktowany jako budowla na gruncie podatku od nieruchomości jest urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związanego z obiektem budowlanym zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Stosownie do treści art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane przez pojęcie urządzenie 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.

Odnosząc się do pierwszego pojęcia, to znaczy obiektu budowlanego niebędącego budynkiem lub obiektem małej architektury, zaznaczyć należy, że budowlami tymi będą bez wątplenia budowle, które za takie zostały uznane na podstawie przepisów ustawy – Prawo budowlane.

Definicja i wyliczenie budowli zawarte w art. 3 ust. 3 Prawa budowlanego mają charakter otwarty i przykładowy. Dla łatwiejszego zidentyfikowania cech budowli ustawodawca wymienia pewne ich typowe przykłady, zastrzegając dodatkowo łączącą

je negatywną przesłankę, a mianowicie, że budowlą jest każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury. Wśród wymienionych w tym katalogu desygnatów budowli znalazły się 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 wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Przedstawiona definicja budowli ma charakter otwarty, zawiera jedynie przykładowy katalog obiektów, które należy uznać za budowle. Należy jednak podkreślić, iż już w tej otwartej definicji pojawiają się wprost nie tylko fundamenty ale także zbiorniki.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że ustalając pojęcie budowli w podatku od nieruchomości należy bowiem oprzeć się przede wszystkim na przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a jedynie pomocniczo na Prawie budowlanym, co zostało potwierdzone przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09. Trybunał wskazał, że odwołanie się w ustawie do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym. Jak wskazał Trybunał we wspomnianym wyroku, definicja budowli określona w Prawie budowlanym ma charakter definicji zakresowej częściowej. Oznacza to, że w celu uznania danego obiektu za budowlę musi spełniać on dwa warunki: warunek wystarczający bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w tej definicji, oraz warunek konieczny bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury (wyrok NSA z dnia 07.07.2015r., sygn. akt II FSK 3184/13).

Zgodnie z powyższym każda budowla w rozumieniu prawa budowlanego mieści się w definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli zatem dany obiekt budowlany jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego to powinien być też klasyfikowany jako budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zatem budowlą na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest obiekt budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Całość techniczno-użytkowa dotyczy wszystkich składników budowli, które są ze sobą powiązane po to, aby budowla mogła być wykorzystana do prowadzenia określonej działalności gospodarczej (wyrok NSA z 15 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 2841/12). Tworzenie całości techniczno-użytkowej należy rozumieć jako połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Nie można przy tym wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze będzie mógł być samodzielnie wykorzystywany od określonego celu, budowla stanowi ma zaś całość techniczno-użytkową (wyrok NSA z 20 września 2011 r., sygn. akt II FSK 553/12).

Definicja budowli w podatku od nieruchomości była uzupełniona o element wynikający z definicji obiektu budowlanego, tj. całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Element ten wynikał z definicji obiektu budowlanego zawartej w wyżej wymienionym przepisie ustawy – Prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym do czerwca 2015 r. W konsekwencji z budowlą będziemy mieli do czynienia, jeśli jest to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który nie jest obiektem małej architektury lub budynkiem, przy czym na tę budowlę będą składały się wszystkie elementy budowlane i niebudowlane (chyba, że przepis szczególnie stanowi inaczej, np. art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane w zakresie części budowlanych urządzeń technicznych), które technicznie są ze sobą powiązane i służą realizacji określonej funkcji. Zgodnie z nowym brzmieniem definicji obiektu budowlanego zawartej w art. 3 pkt 1 prawa budowlanego należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem,

wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W brzmieniu sprzed nowelizacji definicji obiektu budowlanego, rozumie się przez niego budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, a także obiekt małej architektury. Porównując obie te definicje w kontekście budowli wynikają dwie zmiany. Pierwsza polega na wyeliminowaniu sformułowania, że budowlą jest całość techniczno-użytkowa, a druga na wskazaniu, że budowla będzie obiektem budowlanym, jeśli zostanie wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych. Definicja wyrobu budowlanego zawarta jest w art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych i należy przez nią rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Nr 305/2011, którym jest 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.

Z przedstawionych wyżej rozważań nad zmienioną definicją obiektu budowlanego należy stwierdzić, że nie skutkuje ona modyfikacją zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. Wynika to z następujących argumentów. Po pierwsze zasadnicze znaczenie dla opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ma pojęcie budowli w ustawie prawo budowlane, a ta definicja ostatnio nie uległa zmianie. Po drugie wyliczenie elementów, na które składa się budowla nie może być dokonywane wyłącznie na podstawie definicji obiektu budowlanego, bez łącznej analizy pojęcia budowla z prawa budowlanego. Po trzecie nie uległy także ostatnio modyfikacji przepisy wyznaczające podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości, co wskazuje również, że nie ma podstaw do ograniczenia przedmiotowego podatku. Wreszcie po czwarte na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w skład tych budowli wchodzi nie tylko wyroby budowlane i instalacje, o których mowa w definicji obiektu budowlanego, ale też inne elementy (w tym urządzenia), które nie mogą działać poza budowlą, a ta budowla bez tych elementów utraciłaby swoją przydatność (M. Popławski, „Nowa definicja obiektu budowlanego w prawie budowlanym a opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości”, s. 6-10, Przegląd Podatków Nr 07, wyd. TAXPRESS)

Organ podatkowy stanął na stanowisku, że przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy oraz w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy rozumieć w ten sposób, że przy analizie opodatkowania podatkiem od nieruchomości opodatkowaniu podlegają wszystkie elementy instalacji do oczyszczania powietrza z lotnych związków organicznych (tzw. dopalacz) wraz z fundamentami pod maszyny i urządzenia, jako części przedmiotów składających się na całość użytkową w formie budowli, zapewniające możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Analogicznie opodatkowaniu podlega, jako jedna budowla w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, instalacja gazu płynnego LNG składająca się ze zbiornika, wraz z płytą fundamentową oraz stropami betonowymi, a także urządzeń urządzeń technicznych aparatury sterującej i zabezpieczającej oraz instalacji. Stanowisko wnioskodawcy w tym zakresie jest zatem nieprawidłowe.

Z tytułu wykorzystywania powyższych budowli w ramach działalności gospodarczej istnieje obowiązek uiszczania podatku od nieruchomości. Na gruncie regulacji art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w pierwszej kolejności zobowiązany do zapłaty podatku jest właściciel nieruchomości lub obiektu budowlanego. Zauważyć natomiast należy, że zgodnie z art. 2 ust 1 tejże ustawy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają również budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podatnikiem podatku od nieruchomości w takiej sytuacji jest zatem właściciel części budowli. Zatem uwzględniając stan faktyczny opisany we wniosku o interpretację, co do którego nie przeprowadza się w niniejszej sprawie postępowania dowodowego, odnośnie dopalacza podatnikiem jest , zaś odnośnie instalacji LNG w zakresie płyty fundamentowej oraz stropów

, natomiast w pozostałym zakresie spółka gazownicza X.

Na marginesie należy jednak zauważyć, że połączenie elementów instalacji LNG z płytą fundamentową oraz stropami betonowymi wskazuje na możliwość powstania jednej budowli jako jednej rzeczy złożonej w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Uznaniu określonych elementów za rzecz złożoną nie stoi bowiem na przeszkodzie istnienie między nimi jedynie zupełnie luźnego powiązania fizycznego, np. opartego na sile ciężkości (jak w przypadku szuflady i reszty biurka), jeżeli tworzą one tylko

materialną i gospodarczą całość. Stosownie zaś do art. 47 § 1 k.c., część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych, wobec czego nie można wykluczyć, że na czas połączenia instalacji z pozostałymi elementami budowli cała budowla traktowana powinna być jako własność

Przedstawiony we wniosku stan faktyczny nakazuje jednak upatrywać podatnika co do budowli w postaci instalacji LNG wraz z płytą fundamentową i stropem zarówno we wnioskodawcy (jako właściciela płyty i stropu) jak też Spółce X (jako właściciela pozostałej części budowli).

Pouczenie

Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy za pośrednictwem Wójta Gminy Bartniczka, po uprzednim pisemnym wezwaniu organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. Nr 153, poz.1270 ze zm.). Skargę do Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Otrzymuje:

Adresat / Wnioskodawca


WÓJT
Wiesław Biegański

*Pracownicy p.n. m. s.m.
współdzielnie*
RADCA PRAWNY
M. Antoszewski
Miroslaw Antoszewski
24.08.2016r.