Tychy, dnia 27 listopada 2017 r.

**PREZYDENT MIASTA TYCHY**
**Al. Niepodległości 49**
**43-100 Tychy**
DKP.I.3120.3725.2017

**Wnioskodawca**

**ul.**

**Reprezentowana przez pełnomocnika:**
**Radcę Prawnego**

**z Kancelarii Radcy Prawnego**
**w**
**ul.**

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**
**przepisów prawa podatkowego**

Prezydent Miasta Tychy, na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.), po rozpatrzeniu wniosku **Sp. z o.o. reprezentowanej przez Pełnomocnika Radcę Prawnego z Kancelarii Radcy Prawnego w** (dalej „Wnioskodawca") data wpływu do tut. Urzędu Miasta 05.09.2017 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego (dalej „Wniosek") uznaję stanowisko Wnioskodawcy za **nieprawidłowe** w świetle brzmienia art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r., poz., 1785 - zwana dalej u.p.o.l.) oraz w zw. z art. 3 pkt. 1, 3 i 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332 ze zm. – dalej powoływana jako ustawa Prawo budowlane).

Jednocześnie na podstawie art. 14c § 2 ustawy Ordynacja podatkowa wskazuję prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym **środki trwałe znajdujące się wewnątrz budynków, opisane szczegółowo w pkt. I wniosku „Stan Faktyczny", stanowią przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości w świetle art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. oraz w zw. z art. 3 pkt. 1, 3 i 9 ustawy Prawo budowlane.**

**Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:**

Wnioskodawca Sp. z o.o. dzierżawi od S.A. grunty położone w Tychach wraz ze znajdującymi się na nich budynkami i budowlami. Wnioskodawca ponosi koszty na rzecz wymienionych obiektów. W skład nieruchomości wchodzą m. in. budynki wraz z instalacjami umożliwiającymi korzystanie z nich zgodnie z przeznaczeniem. Przedmiotowe rzeczy (rurociągi, stacje redukcyjne gazu, kanały technologiczne, pompy wody, instalacje sprężonego powietrza, stacje odgazowywania) stanowią odrębne środki trwałe. Znajdują się one wewnątrz budynków położonych na dzierżawionym przez

Wnioskodawcę gruncie. Sp. z o.o. w tabeli wymienia środki trwałe stanowiące wyposażenie budynków w latach 2012 – 2017. Wnioskodawca ponosi koszty związane z dzierżawionymi budowlami (m.in. modernizacje, rozbudowy). Koszty te stanowią podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości w kategorii budowle. Ponoszone koszty są niezbędne do prawidłowego świadczenia usług przez Wnioskodawcę.

**Pierwszą z usług świadczonych przez Wnioskodawcę jest przesyłanie i dystrybucja paliw gazowych.** Wnioskodawca w tym celu dzierżawi budynek stacji redukcyjno – pomiarowej gazu w którym dokonywany jest pomiar ilości zakupywanego gazu. W budynkach stacji odbywa się również proces redukcji ciśnienia gazu z 1,5 MPa do 0,50 MPa po I stopniu redukcji ciśnienia. Kolejny etap odbywa się **w ciągach technologicznych**, gdzie ciśnienie gazu jest redukowane z 0,5 MPa do 15 kPa. Parametry ciśnienia gazu są rejestrowane w sposób ciągły przez system wizualizacji. Następnie gaz zostaje rozprowadzony poprzez dzierżawione od S.A. **sieci** do klientów.

**Drugą z usług świadczonych przez Wnioskodawcę jest usługa wytwarzania oraz przesyłania i dystrybucji ciepła.** W tym celu, na podstawie wyżej wymienionej umowy, dzierżawi budynek ciepłowni zakładowej. W tym budynku znajdują się cztery kotły wodne WR – 40 zasilane węglem, które wytwarzają ciepło grzewcze oraz ciepło technologiczne. W opisywanym procesie niezbędne jest wykorzystanie urządzeń pomocniczych, takich jak: urządzenie nawęglania, urządzenie odżużlania, instalacje odpylania spalin, stacja przygotowawcza wody zmiękczonej i odgazowanej oraz pompownia wody sieciowej. Wytworzone ciepło jest rozprowadzane do odbiorców na terenie obszaru przemysłowego S.A., jak również innych odbiorców na terenie Tych oraz Bierunia. Dostarczenie ciepła **umożliwiają sieci cieplne (ciepło grzewcze i technologiczne)**, rozdzielnie ciepła zlokalizowane w budynkach na terenie zakładu i poza nim. Wymienione sieci i rozdzielnie ciepła wraz z układami pomiarowo – rozliczeniowymi odpowiadają za rozdzielenie ciepła do poszczególnych odbiorców, jak również umożliwiają pomiar zużycia ciepła, na podstawie którego dokonywane są rozliczenia z odbiorcami.

**Kolejną usługa świadczoną przez Wnioskodawcę jest usługa produkcji i dystrybucji sprężonego powietrza.** W tym celu dzierżawi budynek kompresorowni wraz z przyległym terenem oraz pomieszczenia w budynku lakierni od S.A. W wymienionych wyżej budynkach zainstalowane są sprężarki wraz z całą infrastrukturą, niezbędne w procesie wytwarzania i transportu sprężonego powietrza. Powietrze do procesu sprężania pobierane jest z atmosfery poprzez filtry tkaninowe, a następnie sprężane w poszczególnych stopniach sprężania do ciśnienia. W celu poprawy jakości sprężonego powietrza wtrącana jest wilgoć w osuszaczach chłodniczych oraz absorpcyjnych. Aby sprężone powietrze spełniało wymogi technologiczne niezbędne jest jego osuszenie do określonych parametrów. Ciśnienie w sieci oraz temperatura punktu rosy są stale monitorowane. Po procesie produkcji, **sprężone powietrze jest przesyłane poprzez sieci** dzierżawione od S.A. do obiektów produkcyjnych S.A. oraz innych odbiorców zlokalizowanych na obszarze przemysłowym S.A. W poszczególnych obiektach odbiorców zainstalowane są układy pomiarowo – rozliczeniowe, na podstawie których dokonywane są rozliczenia.

**Czwartą usługą świadczoną przez Wnioskodawcę jest produkcja i dystrybucja wody zdemineralizowanej.** W tym celu dzierżawi od S.A. budynek neutralizatora. Budynek ten wyposażony jest w trzy instalacje i niezbędną infrastrukturę do produkcji wody zdemineralizowanej metodą jonowymienną. Do produkcji wody zdemineralizowanej Wnioskodawca używa wytworzonej przez siebie

wody przemysłowej. Parametrem wody zdemineralizowanej jest przewodność. **Wytworzona woda jest transportowana za pośrednictwem pompowni zlokalizowanej w budynku (obiekt 6) oraz sieci przesyłowych (znajdujących się w kanale technologicznym)** dzierżawionym od S.A., a modernizowanych przez Wnioskodawcę (inwestycja w obcy środek trwały) do obiektów produkcyjnych S.A. oraz innych odbiorców na terenie obszaru przemysłowego S.A. Woda zdemineralizowana trafia bezpośrednio do urządzeń w obiektach produkcyjnych odbiorców. Układy pomiarowo – rozliczeniowe wody demineralizowanej zlokalizowane są w budynku (neutralizator). Na postawie wskazań wyżej wymienionych układów, dokonywane są rozliczenia z odbiorcami.

**Ostatnią wskazaną we wniosku usługą realizowaną przez Wnioskodawcę jest produkcja i dystrybucja wody lodowej.** W tym celu, na podstawie wyżej wymienionej umowy, dzierżawi budynek kompresorowni. W dzierżawionym budynku zainstalowane są chillery (urządzenia służące do schładzania wody) wraz z całą infrastrukturą potrzebną przy produkcji wody lodowej. Układy wody lodowej są układami zamkniętymi napełnionymi wodą zdemineralizowaną o przewodności 20 mikrosimensów. **Wytworzona woda lodowa za pośrednictwem pompowni zlokalizowanej w budynku kompresorowni oraz sieci przesyłowych (przebiegających częściowo w kanale technologicznym a częściowo w ziemi)** dzierżawionych od S.A., a modernizowanych przez Wnioskodawcę (inwestycja w obcy środek trwały) do obiektów produkcyjnych S.A. oraz innych klientów Wnioskodawcy ulokowanych na obszarze przemysłowym S.A. Woda lodowa zasila bezpośrednio urządzenia w obiektach produkcyjnych klientów. Temperatura wody lodowej utrzymywana jest w określonym zakresie. Układy pomiarowo – rozliczeniowe wody lodowej zlokalizowane są w budynku kompresorowni. Na podstawie ich wskazań wystawiane są rozliczenia dla odbiorców.

Wnioskodawca ponosi koszty m. in. modernizacji i przebudowy dzierżawionych instalacji aby móc świadczyć usługi na rzecz odbiorców. Jak wskazał Wnioskodawca wszystkie inwestycje w obcy środek trwały czynione przez niego dotyczą części składowych instalacji niebędących jego własnością.

**W związku z powyższym Wnioskodawca zwrócił się o interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, zadając następujące pytanie:**

Czy środki trwałe znajdujące się wewnątrz budynków, opisane szczegółowo w pkt. I „Stan faktyczny", stanowią przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości w kategorii „budowle" w myśl art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.?

**Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie oceny prawnej stanu faktycznego:**

Zdaniem Wnioskodawcy, **środki trwałe znajdujące się wewnątrz budynków, opisane szczegółowo w pkt. I „Stan faktyczny", nie stanowią odrębnych od budynków przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości w kategorii „budowle", w myśl art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.**

Wnioskodawca uzasadniając swoje stanowisko zwrócił uwagę, że przepisy u.p.o.l. zawierają definicję budynku i budowli, przy czym na zasadzie ustawowego odesłania do ustawy Prawo budowlane zastosowanie znajdą przy określaniu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości zdefiniowane tam pojęcia, w tym termin „obiekt budowlany", który został znowelizowany w czerwcu 2015 r. Wnioskodawca

podkreślił, że dokonując weryfikacji poszczególnych obiektów pod kątem ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości w poszczególnej kategorii należy sprawdzić czy spełniają one definicje budynku albo budowli, która zawarta jest w u.p.o.l. w zw. z odpowiednimi przepisami ustawy Prawo budowlane. Tym samym, Jego zdaniem, nie należy dokonywać klasyfikacji budowli i budynków na potrzeby podatku od nieruchomości w oparciu o Klasyfikację Środków Trwałych. **W ocenie Wnioskodawcy, środki trwałe wymienione i opisane w pkt. I „Stan faktyczny" nie spełniają ustawowej definicji „budowli" wyrażonej w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., lecz stanowią całość materialno – techniczną razem z budynkami, w których się znajdują, w konsekwencji środki te są częścią infrastruktury budynków i w związku z tym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako „budowle". Jego zdaniem przyjąć należy, że opodatkowaniu podlegają poszczególne budynki – traktowane jako całość wraz z instalacjami. W przypadku budynków podstawą opodatkowania jest ich powierzchnia użytkowa.** Wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego Wnioskodawca załączył opinię rzeczoznawcy budowlanego, który uznał, że przedstawione przez Wnioskodawcę środki trwałe stanowią część składową budynku w jakim się znajdują i zapewniają użytkowanie budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Tak więc opinia przedstawiona przez Wnioskodawcę potwierdziła Jego stanowisko wyrażone we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

**Stanowisko organu podatkowego:**

**Przytoczone powyżej stanowisko Wnioskodawcy opiera się na błędnej interpretacji obowiązujących przepisów prawa, tj. art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. oraz w zw. z art. 3 pkt. 1, 3 i 9 ustawy Prawo budowlane. Szczegółowe rozważania w tym zakresie Prezydent Miasta Tychy przedstawia poniżej.**

Na wstępie organ podatkowy pragnie jeszcze zwrócić uwagę, że w postępowaniu dotyczącym wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego [zob. K. Teszner, Komentarz do art. 14c o.p., w: L. Etel (red.) Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017, s. 207]. Trafnie podkreślił bowiem WSA w Warszawie w wyroku z 14 kwietnia 2016 r. (III SA/Wa 581/16, LEX nr 2045646), że organ podatkowy nie jest uprawniony do przyjęcia ustaleń odmiennych od podanych we wniosku, nie może też ich uzupełniać. Stan faktyczny przedstawiony we wniosku konstytuuje przedmiotowy zakres sprawy o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, a przez to i zakres samej (udzielonej) interpretacji. Podatkowy organ interpretacyjny ocenia więc możliwość zastosowania prawa podatkowego w odniesieniu do konkretnego, przedstawionego przez Wnioskodawcę, stanu faktycznego i w relacji do tego obszaru dokonuje także operatywnej wykładni przepisów prawa, których potencjalną subsumcję rozważa. Interpretacja stanowi wyłącznie potwierdzenie bądź negację stanowiska Wnioskodawcy odnośnie do stosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie indywidualnego stanu faktycznego.

**Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie każda zatem budowla, ale tylko „związana z prowadzeniem działalności gospodarczej", stanowi przedmiot podatku od nieruchomości.** W przedstawionym stanie faktycznym nie ma wątpliwości co do charakteru wykonywanej przez Wnioskodawcę działalności – jest to działalność gospodarcza. Kluczowy problem sprowadza się do ustalenia normatywnego terminu „budowla", a dokładniej czy za budowlę na potrzeby

opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być uznane rzeczy znajdujące się w budynkach takie jak: (rurociągi, stacje redukcyjne gazu, kanały technologiczne, pompy wody, instalacje sprężonego powietrza, stacje odgazowywania)?

Punktem wyjścia do rozstrzygnięcia tej kwestii jest art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Przepis ten określa zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości. Zgodnie z nim opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości i obiekty budowlane: grunty; budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. **Ustawodawca określając przedmiot podatku od nieruchomości wskazuje zatem na zamknięty katalog rzeczy nim objętych. Są to trzy kategorie, które stanowią niezależne od siebie przedmioty opodatkowania. W żadnym zakresie nie pokrywają się one. Wręcz jest tak, że ustawodawca definiując niektóre z nich wyklucza możliwość podwójnej klasyfikacji danego przedmiotu na potrzeby opodatkowania (np. definiując budowlę jako obiekt budowlany niebędący budynkiem).**

**Nie ma w zasadzie wątpliwości co do dopuszczalności opodatkowania gruntu znajdującego się pod budynkiem lub budowlą. Zarówno grunt, jak i posadowiona na nim budowla czy budynek stanowią samodzielny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.** Dla każdej z tej kategorii przewidziana została odrębna podstawa opodatkowania. Nie ma jednocześnie przepisu, który wyłączałby z tej podstawy część gruntu zabudowaną budynkiem (budowlą). Podobnie jest w przypadku budowli i budynków. **Zdaniem Prezydenta Miasta Tychy dopuszczalne jest opodatkowanie budowli posadowionych w budynkach. Tym samym sytuacji takiej nie można wykluczyć. Wyjaśnienie tej kwestii wymaga przede wszystkim przeanalizowania pojęć: budynek i budowla.**

Ustawodawca, na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w ustawowym słowniczku pojęć zawarł legalną definicję tych terminów. Są one uregulowane odpowiednio w art. 1a ust. 1 pkt. 1 i art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Stosownie do pierwszej z powołanych regulacji 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. Aby więc uznać dany obiekt budowlany za budynek to musi być on:

1) trwale z gruntem związany,
2) wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
3) posiadać fundamenty, oraz
4) dach.

Wszystkie ww. cechy muszą być spełnione łącznie. Brak choćby jednej z nich powoduje, że niemożliwe jest zakwalifikowanie danego obiektu jako budynku. **Zwrócić przy tym należy uwagę, że „budynek" i „budowla" to pojęcia rozłączne, mające odmienne znaczenie normatywne. Interpretując pojęcie „budynek" na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w pierwszej kolejności należy więc sięgnąć do przepisów u.p.o.l., a następnie przepisów prawa budowlanego.** W art. 3 pkt. 1 lit. a), w stanie prawnym obowiązującym do 28 czerwca 2015 r. ustawodawca stwierdzał, że ilekroć w ustawie jest mowa o **obiekcie budowlanym należy przez to rozumieć budynek wraz z instalacjami i urządzeniami.** Podkreślić trzeba, że odesłanie w ustawie podatkowej do definicji obiektu budowlanego w Prawie budowlanym (a nie do definicji budynku) ma na celu ustalenie czy dana rzecz jest obiektem budowlanym. Budynek jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości to obiekt budowlany, a co za tym idzie budynek wraz z instalacjami i urządzeniami. **Oznacza to, że generalnie instalacje i urządzenia znajdujące się wewnątrz budynku stanowią jego część składową i nie podlegają**

**odrębnemu opodatkowaniu.** Są to urządzenia technicznie niebędące urządzeniami budowlanymi, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane. Istota urządzeń budowlanych (a te tylko mogą stanowić budowlę) jako urządzeń technicznych jest jak się wydaje odmienna od „innych" urządzeń technicznych. Z tych też powodów **należy wyraźnie odróżnić urządzenia techniczne, które wraz z instalacjami stanowią element składowy budynku od urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane. Instalacje i urządzenia techniczne, o których mowa w definicji budynku (w stanie prawnym obowiązującym do 28 czerwca 2015 r.) jako jednej z kategorii obiektu budowlanego to tylko takie, które są konstrukcyjnie związane z budynkiem.** Z zakresu art. 3 pkt.1 lit. a) ustawy Prawo budowlane można wnioskować, że chodzi o urządzenia służące wyłącznie budynkowi bez których nie mógłby on spełniać swoich podstawowych funkcji np. instalacja centralnego ogrzewania, elektryczna, kanalizacyjna, wentylacyjna, itp. Tego typu urządzenia techniczne (instalacje) nie stanowią odrębnego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości **i nie mogą być utożsamiane z urządzeniami budowlanymi, o których mowa w art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane oraz art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. (normatywna definicja budowli).**

**28 czerwca 2015 r. weszła w życie ustawa z 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw[1] mocą której ustawodawca nadał nowe brzmienie pojęciu „obiekt budowlany".** Art. 3 pkt. 1 Prawa budowlanego definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Dotychczas pojęcie obiektu budowlanego obejmowało: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury.

W kontekście przedstawionych zmian mogą powstawać wątpliwości dotyczące dopuszczalności opodatkowania budowli znajdujących się w budynkach po tej dacie. Czy podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości? Czy nowelizacja przepisów prawa budowlanego ma jakikolwiek wpływ na realizację obowiązków o charakterze publicznoprawnym?

**Podkreślić należy, że ustawa o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw nie wprowadza bezpośrednio zmian do u.p.o.l., które modyfikowałby normatywną definicję budowli.** Niemniej jednak, co zostało na powyżej podkreślone, nadaje nowe brzmienie art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane, w którym zawarta jest legalna definicja obiektu budowlanego do którego to terminu odsyłają przepisy u.p.o.l. **Szczególną uwagę, w kontekście analizowanego stanu faktycznego i przedstawionego pytania, należy zwrócić na to, że nowelizacja prawa budowlanego nie dotyczy pojęcia „urządzenie budowlane". Tak więc na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozostaje on bez jakichkolwiek zmian.**

W porównaniu do stanu prawnego obowiązującego do 28 czerwca 2015 r. ustawodawca definiując budynek jako jedną z kategorii obiektu budowlanego „usunął" z jego treści „urządzenia techniczne". Do momentu nowelizacji ustawy Prawo budowlane obiektem budowlanym był budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. **Obecnie zaś (tj. od 28 czerwca 2015 r.) pojęcie obiektu budowlanego obejmuje budynek wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Dodatkowym warunkiem jest to aby był on wzniesiony z użyciem wyrobów**

[1] Dz. U. z 2015 r. poz. 443.

**budowlanych.** Z definicji budynku jako jednej z kategorii obiektu budowlanego wyłączone zostały „urządzenia techniczne". Czy okoliczność ta wpływa zatem na zasady opodatkowania urządzeń znajdujących się w budynkach?

W ocenie Prezydenta Miasta Tychy nie. Należy zwrócić uwagę, że **nie każde urządzenie techniczne znajdujące się w budynku stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Za takie można uznać np. kocioł grzewczy wraz z instalacją grzewczą, urządzenia klimatyzacyjne, kanalizacyjne, i inne które związane są z budynkiem w celu umożliwienia jego eksploatacji. Stanowią one część składową budynku. Są to urządzenia techniczne ale nie stanowią one urządzeń budowlanych. Jedyną kategorią urządzeń technicznych, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości są urządzenia budowlane, o których mowa w art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane.** Są to 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. **Biorąc pod uwagę kształt definicji urządzenia budowlanego, trudno zakładać, że są to urządzenia techniczne stanowiące część budynku.** Ustawodawca nie wskazuje przy tym, gdzie mogą one się znajdować. Ich głównym celem jest umożliwienie wykorzystania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem – pełnia funkcję akcesoryjną (pomocniczą) względem obiektu budowlanego. Tym samym **pominięcie w obecnej definicji obiektu budowlanego (budynku) urządzeń technicznych nie wpłynie na zasady ich opodatkowania. Zarówno przed, jak i po nowelizacji przepisów prawa budowlanego urządzenia techniczne niebędące urządzeniami budowlanymi nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż nie stanowią budowli w rozumieniu przepisów podatkowych.** Dodatkowym argumentem za taką wykładnią przepisów jest to, że w definicji budynku zawartej w Prawie budowlanym ustawodawca dotychczas używał sformułowania „budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi" a nie „budynek wraz instalacjami i urządzeniami budowlanymi". Co prawda, urządzenie budowlane to również urządzenie techniczne niemniej jednak trudno zakładać aby racjonalny prawodawca pojęciem tym (urządzenie techniczne) chciał objąć również urządzenia budowlane, które odrębnie definiuje w przepisach prawa budowlanego. Urządzenie budowlane jest szczególną kategorią urządzenia technicznego. Oczywiście można byłoby przyjąć, iż skoro każde urządzenie budowlane jest urządzeniem technicznym to drugie z tych pojęć jest pojęciem szerszym od urządzenia budowlanego. Tym samym biorąc pod uwagę dotychczasowe pojęcie budynku należałoby przyjąć, że urządzenie budowlane „mieściło się" w pojęciu urządzenia technicznego którym była mowa w art. 3 pkt. 1 Prawa budowlanego. **Taka wykładnia wydaje się jednak irracjonalna biorąc pod uwagę normatywny zakres terminu zdefiniowanego w art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane (urządzenie budowlane).**

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, że **wyeliminowane z definicji budynku uregulowanej w przepisach prawa budowlanego pojęcia „urządzenia techniczne" nie wpływa na obecne zasady opodatkowania urządzeń znajdujących się w budynkach.** Do podobnych wniosków prowadzi wykładnia celowościowa. Analizując uzasadnienie do ustawy o zmianie ustawy Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw jednoznacznie można wywnioskować, iż zmiany w przepisach prawa budowlanego ukierunkowane były na stworzenie przejrzystych ram prawnych dla procesu inwestycyjnego w budownictwie. Projektodawca nie odnosi się w nim do kwestii wpływu zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Pozwala to stwierdzić, iż **zmiana ta ma charakter neutralny z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego. Nawet**

**w części uzasadnienia projektu dotyczącej wpływu zmiany przepisów na sektor finansów publicznych ustawodawca stwierdza brak negatywnego wpływu na ten sektor w części dotyczącej zarówno budżetu centralnego, jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego (gmin).** Tak więc i na tej podstawie można przyjąć, iż zamiarem ustawodawcy nie było wprowadzenie zmian, które rzutowałby na zakres opodatkowania. Warto zauważyć, że w uzasadnieniu projektu trudno nawet doszukać się wskazania przyczyn zmiany definicji „obiekt budowlany". Można przyjąć, biorąc pod uwagę obecny kształt definicji, iż ustawodawca chciał termin ten tylko w pewien sposób doprecyzować i uporządkować. Pewnym novum w tej definicji jest to aby obiekt budowlany wykonany był z użyciem wyrobów budowlanych. A zatem obiekt, który został wykonany bez użycia tego typu wyrobów nie może być uznany za obiekt budowlany, a tym samym nie powinien stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Kwestia ta zdaje się także miała charakter wyłącznie doprecyzowujący. Podkreślić należy, że **nie muszą mieć statusu wyrobu budowlanego instalacje umożliwiające wykorzystanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.** W kwestii uznania danych wyrób za „budowlane" pomocna będzie ustawa z 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych[2]. Zgodnie z art. 2 pkt. 1 tej ustawy pod pojęciem wyrobu budowlanego należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88 z 04.04.2011, str. 5)[3].

W kontekście powyższego stwierdzić należy, że **urządzenia techniczne znajdujące się w budynku generalnie nie podlegają, odrębnemu od budynku, opodatkowaniu. Inaczej jednak przedstawia się kwestia opodatkowania obiektów budowlanych niebędących budynkiem lub obiektem małej architektury lub urządzeń budowlanych znajdujących się w budynkach – budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.** w zw. z art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. Możliwe jest usytuowanie budowli w budynku, a co za tym idzie ich odrębne opodatkowanie. Konieczne jest jednak wyraźne wyodrębnienie budowli od okalającego go budynku. Chodzi tutaj o sytuację w której obiekt budowlany (budowla) może funkcjonować niezależnie od znajdującego się w nim budynku. Bardzo dobrym tego przykładem jest przedstawiony we Wniosku stan faktyczny. **Mamy w nim do czynienia z budynkiem, w którym usytuowane są urządzenia powiązane z sieciami technicznymi (gazową, ciepłowniczą, sprężonego powietrza, wody zdemineralizowanej oraz wody lodowej).**

Z opisu stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę wynika, że przedmiotowe urządzenia połączone są z poszczególnymi sieciami dzięki którym dostarczane są usługi spółce akcyjnej oraz innym odbiorcom (odpowiednio s. 4, 6, 11, 13 i 15 Wniosku). Tak więc i na tej podstawie można sądzić, iż urządzenia znajdujące się wewnątrz poszczególnych budynków są od nich niezależne – nie pełnią roli służebnej wobec budynku lecz to budynek pełni wobec nich rolę służebną, gdyż umożliwia ich ochronę przed czynnikami zewnętrznymi. **W przedstawionym stanie faktycznym mamy do czynienia z ewidentnym przypadkiem umiejscowienia budowli w budynku a nie z urządzeniami stanowiącymi część składową budynku. W jakim celu owe rurociągi technologiczne i inne urządzenia znajdujące**

[2] Tekst jednolity: Dz. z 2014 r. poz. 935.
[3] W myśl tego przepisu „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.

**się w budynkach zostały umiejscowione? Czy w celu umożliwienia eksploatacji budynku czy też eksploatacji i prawidłowego funkcjonowania poszczególnych sieci?**

**Odpowiedź na to pytanie, po analizie Wniosku, wydaje się oczywista. Nie są to instalacje wewnętrzne budynku lecz urządzenia umożliwiające poprawne funkcjonowanie sieci technicznych – są jej elementami. Wskazane urządzenia, po rozebraniu budynków, w dalszym ciągu stanowiłyby część budowli sieciowych. Ich byt nie jest zatem uzależniony od istnienia budynku (budynków). Jest to istotna różnica między instalacjami stanowiącymi część budynku a urządzeniami, które są w nim usytuowane i stanowią odrębną budowlę lub jej część.** Instalacje znajdujące się w budynku, takie jak: elektryczna, centralnego ogrzewania, nie mogły by funkcjonować niezależnie od budynku – w tym przypadku występuje ścisły związek instalacji z budynkiem. Natomiast **w przedmiotowej sprawie wydaje się, że jest sytuacja odwrotna. Budynki pełni rolę służebną (oczywiście dalej nimi pozostają jako odrębne przedmioty opodatkowania) wobec znajdujących się w nich budowli w rozumieniu przepisów u.p.o.l. (prawdopodobnie chronią je przed czynnikami zewnętrznymi), zaś budowle te pełnią rolę służebną sieci technologicznych z którymi są połączone. Innymi słowy rurociągi technologiczne i urządzenia znajdujące się w budynkach nie stanowią jego część lecz są nierozerwalną częścią budowli sieciowych umożliwiając ich poprawne funkcjonowanie.** Tym samym, **jeżeli w budynku została usytuowana budowla lub część innej budowli (sieciowej), która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu będą w tym przypadku podlegały zarówno budynek, jak i budowla. Nie dopuszcza się w ten sposób do podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu. Przede wszystkim opodatkowaniu podlegają w takiej sytuacji różne przedmioty – budynek i budowla.** O podwójnym opodatkowaniu nie przesądza też fakt, że budowla znajduje się „na powierzchni użytkowej budynku". W przypadku budynku podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia użytkowa, zaś w przypadku budowli – jej wartość.

Warto dodać, **że kształt „podatkowej" definicji budowli wskazuje niewątpliwie na to, że zamiarem ustawodawcy było objęcie nią nie tylko obiektów budowlanych niebędących budynkiem albo obiektem małej architektury, ale również każdego urządzenia budowlanego.** Nie ma znaczenia, biorąc pod uwagę zakres normatywnej (podatkowej) definicji budowli, to że obiekty zostały zakupione i przywiezione w miejsce montażu, a co za tym idzie są elementem procesu technologicznego – stanowią urządzenia techniczne. Tak więc w kontekście prawno – podatkowej klasyfikacji obiektu budowlanego nieistotne jest to czy obiekt budowlany lub urządzenie budowlane jest wznoszony od podstaw – element po elemencie – w miejscu przeznaczenia czy też w zasadzie kompletny zakupiony przez podatnika jest w jego przedsiębiorstwie montowany. **Sposób w jaki powstaje dany obiekt lub urządzenie pozostaje zatem bez znaczenia w kontekście jego opodatkowania. Nawet obiekty lub urządzenia będące elementem ciągu technologicznego – są np. urządzeniami technicznymi – mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.** Urządzenia techniczne, biorąc pod uwagę aspekt podatkowy, mogą być bowiem traktowane w zależności od funkcji jaką pełnią jako obiekty budowlane lub urządzenia budowlane. **W art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane ustawodawca wskazuje m. in. wprost na (wolno stojące urządzenia techniczne czy też sieci techniczne). Niektóre z urządzeń technicznych [związane z obiektem budowlanym (budowlami – sieciami technicznymi), zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, co ma miejsce w analizowanym przypadku)]**

**stanowią nierozerwalną części sieci technicznych.** Wspólną ich cechą jest to, że każde z nich podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości gdyż wyczerpuje kryteria „podatkowej" definicji budowli. **Posiadanie więc „statusu" urządzenia technicznego nie wyklucza rzeczy z kategorii przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a wręcz pozwala, w zależności od celu któremu służy zakwalifikować do jednego z przedmiotów opodatkowania.**

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 15.10.2008 r. (I SA/Bk 254/08)[4]. W ocenie sądu **fakt, że dana budowla została umieszczona w budynku nie skutkuje automatycznie tym, że nie może ona stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jeżeli bowiem w budynku została usytuowana budowla, która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.** Opodatkowaniu będzie w tym przypadku podlegał zarówno budynek, jak i budowla. Zdaniem sądu niedopuszczalne jest stwierdzenie, że dopuszcza się w ten sposób do podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu. Przede wszystkim opodatkowaniu podlegają w takiej sytuacji różne przedmioty – budynek i budowla, o podwójnym opodatkowaniu nie przesądza też fakt, że budowla znajduje się „na powierzchni użytkowej budynku". W przypadku budynku podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia użytkowa, zaś w przypadku budowli jej wartość. **Skoro nie jest kwestionowane to, że grunty podlegają opodatkowaniu (od powierzchni) również w części zajętej przez budynek czy budowlę, zaś w budynku opodatkowana jest powierzchnia użytkowa i nie ma przepisu ustawy podatkowej, który wyłączałby od opodatkowania powierzchnię budynku zajmowaną przez budowlę, to należy stwierdzić, że powierzchnia budynku (gruntu) podlega opodatkowaniu niezależnie od tego jakie rzeczy, przedmioty czy urządzenia na niej się znajdują.** Oznacza to, że powierzchnia budynku zajęta przez budowlę podlega opodatkowaniu, oraz że opodatkowaniu podlega również budowla znajdująca się wewnątrz budynku. Budynek i budowla to dwa odrębne przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości co powoduje, że w określonych okolicznościach faktycznych opodatkowaniu może podlegać powierzchnia budynku i wartość budowli w nim umiejscowionej[5].

**Pogląd o dopuszczalność opodatkowania budowli znajdujących się w budynkach prezentowany jest w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych.** W wyroku NSA z 7 października 2016 r. (II FSK 2532/14) skład orzekający jednoznacznie uznał, że w przypadku umiejscowienia budowli (fundamentów pod linią produkcyjną) wewnątrz budynku opodatkowaniu podlega zarówno powierzchnia użytkowa budynku, jak również wartość początkowa budowli znajdującej się w jego bryle[6]. **Trafna jest również teza orzeczenia WSA w Poznaniu z 18 maja 2017 r., w której sąd stwierdził, że budowlą w rozumieniu ustawy z 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych jest obiekt budowlany wskazany w art. 3 pkt. 1 lit. b ustawy Prawo budowlane czyli budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, oraz urządzenie budowlane, o którym mowa w art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane.** Wyróżnienie w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. urządzeń budowlanych prowadzi do wniosku, że podlegają one samodzielnie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. **Zdaniem składu orzekającego, mając na uwadze wykładnię przepisów prawa materialnego, nie sposób wykluczyć sytuacji, w której budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. stanowić będzie jedynie obudowę**

[4] Wyrok prawomocny, dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (orzeczenia.nsa.gov.pl)
[5] **Wyrok WSA w Gliwicach z 20 lipca 2010 r. (I SA/Gl 424/10), wyrok prawomocny, dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (orzeczenia.nsa.gov.pl)**
[6] Rzeczpospolita z 5 grudnia 2016 r.

**urządzenia budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane będącego budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Wówczas zarówno budynek, jak i mieszczące się w jego wnętrzu urządzenie budowlane stanowią osobny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości[7].**

W procesie wykładni terminu „budowla" nie można zapominać, że **ustawodawca skonstruował własne pojęcie budowli w ustawie podatkowej, przy czym przy jej definiowaniu posłużył się odesłaniem do ściśle określonych pojęć funkcjonujących w przepisach prawa budowlanego.** Prawo podatkowe jest autonomiczną gałęzią prawa. Konsekwencją autonomicznego charakteru prawa podatkowego jest m. in. to, że nazwy przyjęte przez prawo podatkowe z innych dziedzin prawa nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć. Nazwy te, służą bowiem do budowania określonych pojęć w prawie podatkowym, a pojęcia te wraz z innymi cechami ustaw podatkowych stanowią część składową nowych kompleksów prawnych i uzyskują cechy szczególne, niezbędne do założonych przez ustawodawcę celów opodatkowania. Dlatego, też dokonując wykładni prawa podatkowego należy przede wszystkim szukać „podatkowego" rozumienia pojęć używanych przez ustawodawcę. **„Podatkowa" definicja budowli zawarta w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. obejmuje nie tylko obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego ale również urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia 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. Tym samym rzeczy znajdujące się wewnątrz wskazanych we Wniosku budynków mogą być uznane za urządzenia budowlane (urządzenia techniczne) umożliwiające wykorzystanie obiektu (sieci technicznej) zgodnie z przeznaczeniem. Mogą również stanowić element sieci technicznych, nie będąc jednocześnie urządzeniem budowlanym, lecz urządzeniem stanowiącym nierozerwalną część składową sieci technicznych.**

**Nie ma wątpliwości co do tego, że definicja budowli uregulowana w przepisach prawa budowlanego, w kontekście przytoczonego art. 3 pkt. 1 tej ustawy, ma istotne znaczenie w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33 /09) i nie można jej pominąć.** Zgodnie z art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem „budowla" należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, estakady, tunele, **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.

Tym samym przyjąć trzeba, że **obiektem budowlanym w rozumieniu u.p.o.l. jest budowla zdefiniowana w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego. Z tym tylko zastrzeżeniem, że pojęcie to należy odczytywać łącznie z art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane. Drugi ze wskazanych przepisów nie**

[7] I SA/Po 1504/16, LEX nr 2293296

**może więc zostać pominięty w procesie wykładni tego terminu zdefiniowanego w przepisach u.p.o.l. Innymi słowy chodzi o to aby dokonując wykładni pojęcia budowla nie odchodzić od kluczowej kwestii którą jest „kompletność" (funkcjonalność) obiektu budowlanego wynikająca z normatywnej definicji „obiekt budowlany".**

W powołanej, „budowlanej" definicji budowli ustawodawca wymienia bezpośrednio sieci techniczne. Taki kierunek wykładni jest zgodny z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK P 33/09), w którym wskazano, że jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt. 1 tej ustawy. **Nie jest wykluczone, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.**

Idąc dalej **nie sposób pominąć załącznika do ustawy Prawo budowlane. Kategoria XXVI obiektów budowlanych obejmuje sieci, w tym m. in. elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe. Podkreślić należy, że załącznik do ustawy Prawo budowlane stanowi immanentną część tej ustawy. Sieci gazowe, wodociągowe, ciepłownicze, rurociągi przesyłowe są wymienione bezpośrednio jako jedne z kategorii obiektów budowlanych. Ma to kapitalne znaczenie na etapie ustalania zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości.** Uzasadnione jest to tym, że w „podatkowej" definicji budowli jest bezpośrednie odesłanie do pojęcia „obiekt budowlany" w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Skoro zatem wskazane w załączniku XXVI do ustawy Prawo budowlane sieci i rurociągi przesyłowe są obiektem budowlanym, o którym mowa w przepisach prawa budowlanego to należy ją uznać za przedmiot podatku od nieruchomości wraz poszczególnymi elementami wchodzącymi w jej skład. Literalne brzmienie terminu „sieć" wskazuje na konieczność powiązania określonych elementów w celu umożliwienia jej sprawnego (poprawnego) funkcjonowania.

W kontekście powyższego stwierdzić należy, że **słuszny jest pogląd Wnioskodawcy przedstawiony w uzasadnieniu Wniosku zgodnie z którym, podstawy do kwalifikowania danego obiektu dla celów podatku od nieruchomości nie mogą stanowić przepisy rozporządzenia w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych[8]. Podobnie podstawy tej nie powinny stanowić przepisy rozporządzenia w sprawie Klasyfikacji Obiektów Budowlanych[9].** Wskazane regulacje zostały stworzone na inne potrzeby i nie mogą modyfikować obowiązków podatkowych. Trzeba jednak pamiętać, że art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. wskazuje, iż podstawę opodatkowania budowli jest ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 16b i nast.), jak i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 22a i nast.) wymagają prowadzenia ewidencji środków trwałych. Ewidencja ta jest prowadzona z uwzględnieniem przepisów Klasyfikacji Środków Trwałych. Podstawą opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jest ich wartość początkowa wynikająca z ewidencji środków trwałych. W praktyce ustalenie wartości stanowiącej podstawę opodatkowania odbywa się na podstawie tejże ewidencji. Wykazane w tej ewidencji budowle są w większości przypadków budowlami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. **Klasyfikacja Środków Trwałych oraz PKOB nie mogą stanowić podstawy do ustalania czy dana rzecz jest przedmiotem podatku od nieruchomości.** Jednakże przepisy pierwszej z ww. klasyfikacji odgrywają

[8] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. Nr 242, poz. 1622).
[9] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.)

istotną rolę przy ustalaniu tzw. wartości amortyzacyjnej, stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Tak więc **dokonanie interpretacji pojęcia budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w oparciu o PKOB czy też KŚT dyskwalifikuje wyniki ich wykładni. Uzasadnione jest to tym, że ustawodawca w ogóle nie odsyła do pojęć funkcjonujących w tych aktach prawnych przy ustalaniu zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości.** Podkreślić trzeba, że w myśl art. 217 Konstytucji RP[10] nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, **przedmiotów opodatkowania** i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Powołany przepis formułuje generalną zasadę, że obowiązki podatkowe, w tym określenie przedmiotu opodatkowania, powinno wynikać tylko z ustawy *(nullum tributum sine lege)*. W świetle powołanych przepisów Konstytucji RP niedopuszczalne jest zatem określanie przedmiotu opodatkowania w oparciu o definicje funkcjonujące w aktach prawnych innych niż ustawa. Także w wyroku NSA z 27 maja 2010 r. (II FSK 2049/09)[11] skład orzekający podkreślił, że **dokonując wykładni pojęcia „przepisy prawa budowlanego", użytego w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zgodzie z Konstytucją RP uznać należy, iż odesłanie to odnosić się może wyłącznie do przepisów rangi ustawowej.**

Reasumując stwierdzić należy, iż **zarówno przed, jak i po nowelizacji przepisów prawa budowlanego dotyczącej pojęcia „obiekt budowlany" dopuszczalne jest opodatkowanie budowli znajdujących się w budynkach. Są to dwa odrębne przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nie dochodzi w ten sposób do podwójnego opodatkowania.** Należy tylko wyraźnie podkreślić, iż nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości instalacje wewnętrzne budynku (elektryczna, centralnego ogrzewania, itp.). Należy je uznać za część składową budynku. Za budowlę na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być uznane wyłącznie urządzenia budowlane jako szczególny rodzaj urządzeń technicznych oraz obiekty budowlane niebędące budynkiem lub obiektem małej architektury.

Uwzględniając powyższe **uznać należy, że wskazane przez Wnioskodawcę środki trwałe (rurociągi, stacje redukcyjne gazu, kanały technologiczne, pompy wody, instalacje sprężonego powietrza, stacje odgazowywania) stanowią budowle w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. oraz w zw. z art. 3 pkt. 1, 3 i 9 ustawy Prawo budowlane.**

**Analiza przepisów prawa budowlanego, w szczególności definicji urządzenia budowlanego (art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane) tak obecnie, jak i w poprzednim stanie prawnym, tj. przed 28 czerwca 2015 r. prowadzi do wniosku, iż trudno byłoby przypisać urządzeniom budowlanym status urządzenia technicznego, o którym była mowa w art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane.** Tak więc w obecnym kształcie przepisów prawa podatkowego dopuszczalne jest opodatkowanie budowli (obiektu budowlanego lub urządzenia budowlanego) znajdującej się w budynku, o ile stanowi ona samodzielny, niezależny od budynku obiekt budowlany (lub część innego obiektu budowlanego – sieci technicznej) lub urządzenie budowlane. Mając to na uwadze Prezydent Miasta Tychy nie podziela stanowiska Wnioskodawcy wyrażonego we Wniosku o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

---

[10] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).
[11] Wyrok dostępny na stronie internetowej: orzeczenia.nsa.gov.pl

**POUCZENIE**

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi w terminie 30 dni od jej doręczenia. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach za pośrednictwem Prezydenta Miasta Tychy.

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.

Wykonano w dwóch egzemplarzach:
Egz. Nr 1 – Adresat
Egz. Nr 2 – a. a.

