

Kobierzyce, dnia 20.11.2024 r.

RF 3143. .2024

Interpretacja indywidualna

Wójt Gminy Kobierzyce działając na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383), po rozpatrzeniu wniosku podatnika (.....) z dnia 28 września 2023 r. o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego oraz po uchyleniu interpretacji indywidualnej nr RF.3143.61.2023 z dnia 5 grudnia 2023 r. przez Wojewódzki Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 18 czerwca 2024 r. sygn. akt: I SA/Wr 100/24

stwierdzam

że, stanowisko podatnika przedstawione we wniosku z dnia 28 września 2023 r. (data wpływu do Urzędu Gminy) o wydanie w jego indywidualnej sprawie, pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie czy poszczególne obiekty, tj.: transformator, rozdzielnie napowietrzne oraz rozdzielnice wewnątrzbudynkowe prądu znajdujące się na terenie Wnioskodawcy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest prawidłowe.

Uzasadnienie

W dniu 28 września 2023 r. (data wpływu do tut. urzędu) do Urzędu Gminy Kobierzyce wpłynął wniosek (.....) w którym zwrócił się do tut. organu podatkowego w trybie art. 14j§1 ustawy Ordynacja podatkowa o wydanie indywidualnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest spółką prawa handlowego będącą podatnikiem podatku od nieruchomości. Zgodnie z wpisem w Krajowym Rejestrze Sądowym, przedmiotem jego przeważającej działalności jest produkcja baterii i akumulatorów (PKD 27.20Z). Wnioskodawca jest właścicielem gruntów, budynków oraz budowli położonych na terenie Gminy Kobierzyce w miejscowości Biskupice Podgórne, gdzie mieści się jego zakład produkcyjny.

Na terenie przedmiotowego zakładu zlokalizowana jest napowietrzna i wewnątrzbudynkowa aparatura elektroenergetyczna w dwóch stacjach 110/20kV. W skład wymienionych obiektów wchodzi urządzenia, które są zainstalowane:

- na zewnątrz budynków - modułowa rozdzielnia 110kV typu GIS w wykonaniu zewnętrznym, szafy sterownicze, transformatory 110/20kV oraz fundamenty pod rozdzielniami i transformatorami,
- wewnątrz budynków - druga modułowa rozdzielnia 110 kV typu GIS, oraz rozdzielnia 20kV w wykonaniu wewnętrznym.

Omawiane obiekty zaprojektowane zostały na potrzeby zakładu Spółki. Aparatura ta służy w większości do zasilania urządzeń i maszyn w budynkach produkcyjnych.

Poniżej Spółka przedstawia zwięzły opis poszczególnych obiektów wchodzących w skład aparatury elektroenergetycznej będących przedmiotem zapytania:

1. Transformator odpowiada za zmianę parametrów przesyłanej energii elektrycznej prądu przemiennego z jednego napięcia na inne, o tej samej częstotliwości. Innymi słowy zmienia napięcie wyższe na odpowiednie dla potrzeb poszczególnych zakładów produkcyjnych. Transformator zlokalizowany jest na zewnątrz budynków i umieszczony został na fundamencie tworzącym stanowisko transformatora.
2. Rozdzielnia stanowi złożony układ elementów służący do rozdzielania i zabezpieczania przewodów i urządzeń w instalacji elektrycznej. Rozdzielnia elektryczna składa się z kilku podstawowych elementów, takich jak bezpieczniki, wyłączniki, przełączniki, mierniki, a także różnego rodzaju osłon i obudów. Elementy rozdzielni są umiejscowione na zewnątrz budynków na fundamentach (tzw. rozdzielnie napowietrzne) i częściowo wewnątrz budynków.
3. Rozdzielnica elektryczna zawiera w sobie urządzenia oraz podzespoły warunkujące przepływ energii elektrycznej. Zalicza się do nich łączenia, przerywania oraz rozdziały obwodów elektrycznych i ich kombinacje, urządzenia sterownicze, urządzenia ochronne takie jak bezpieczniki, urządzenia pomiarowe oraz urządzenia regulacyjne. Rozdzielnice elektryczne umieszczone zostały na posadzce wewnątrz budynków.

Omawiane obiekty Wnioskodawca wykazuje do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

W związku z przedstawionym powyżej opisem stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca zwraca się z następującym pytaniem, czy poszczególne obiekty, tj.: transformator, rozdzielnie napowietrzne oraz rozdzielnice wewnątrzbudynkowe prądu znajdujące się na terenie Wnioskodawcy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Spółka stoi na stanowisku, iż rozdzielnie napowietrzne prądu oraz transformatory podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie w zakresie fundamentów/części budowlanych, bowiem nie można ich uznać w całości za budowle. W ocenie Spółki opodatkowaniu

podatkiem od nieruchomości podlegać będą fundamenty pod urządzenia techniczne z racji tego, że budowle te zostały wprost wymienione w art. 3 pkt 3 UPB. Rozdzielnice wewnątrzbudynkowe nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z racji tego, że stanowią one element budynku oraz nie stanowią obiektów wolnostojących.

W pierwszej kolejności należy przywołać wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2022 r., sygn. akt III FSK 2124/21, w którym to sąd postawił następującą tezę: *Nawet jeżeli poszczególne pod względem fizycznym obiekty, z których każdy spełnia cechy pozwalające uznać go za odrębny przedmiot opodatkowania, są wykorzystywane do osiągnięcia konkretnego celu gospodarczego i z tego powodu zostały funkcjonalnie połączone (np. za pomocą rur, kabli, szyn, taśmociągów), nie można tworzyć z ich sumy jednego przedmiotu opodatkowania, w rozumieniu art. 2 ust. 1 u.p.o.l.*

Dodatkowo w swoim wyroku NSA stwierdził, że: *Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby bowiem do wyodrębnienia przedmiotu opodatkowania, nie ze względu na jego fizyczne właściwości, lecz z uwagi na połączenia techniczno - użytkowe odnoszące się do przesłanki funkcjonalności, co jak wcześniej wskazano, jest niedopuszczalne.* Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego również z punktu widzenia obowiązku podatkowego, znaczenie ma nie tyle fakt funkcjonalnego (gospodarczego) powiązania zespołu obiektów, ile ocena czy poszczególne elementy takiego ciągu produkcyjnego, stanowią jeden przedmiot materialny, samoistny pod względem technicznym (jedną rzecz).

Mając na uwadze powyższe, zdaniem Spółki należy dokonać klasyfikacji poszczególnych elementów aparatury elektroenergetycznej dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Tym samym w ocenie Spółki opodatkowaniu będą podlegać te składniki majątku, które można precyzyjnie przyporządkować do kategorii budowli.

W celu wyjaśnienia zaistniałych wątpliwości związanych z zakwalifikowaniem przedmiotowych składników majątku do określonych kategorii w rozumieniu ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej UPiOL), w pierwszej kolejności należy wskazać, że zgodnie z art. 2 ust. 1 UPiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. *budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

Z kolei zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 i 3 UPiOL *Użyte w ustawie określenia oznaczają:*

- 2) *budowla - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;*
- 3) *grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.*

Ponadto, przepis art. 3 pkt 1, 3 i 9 UPB w obowiązującym obecnie brzmieniu stanowi, iż *Ilekróć w ustawie jest mowa o:*

- 1) *obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych*

- 3) budowli - należy przez to 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkowa;
- 9) urządzeniach budowlanych - należy przez to 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.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na to, że ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw dokonano zasadniczych zmian przytoczonych wyżej przepisów. Przed ich nowelizacją art. 3 pkt 1 UPB miał następujące brzmienie *ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć: a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, c) obiekt małej architektury.*

Spółka wskazuje, że przepis po zmianie nie posługuje się już pojęciem "urządzeń technicznych" z którymi obiekt budowlany ma stanowić "całość techniczno-użytkową", za to akcent położono na konieczność "wzniesienia obiektu z użyciem wyrobów budowlanych". W ocenie Wnioskodawcy wpływa to zasadniczo na sposób rozumienia pojęcia budowli na gruncie prawa podatkowego. Skoro pojęcia tego nie definiuje się już z użyciem kryterium całości techniczno-użytkowej wraz z urządzeniami, które w ogóle nie stanowią obecnie elementu budowli, to w obowiązującym stanie prawnym nie można przyjąć, że zmiana stanu prawnego nie wpłynęła na zmianę opodatkowania podatkiem od nieruchomości (por. wyrok NSA z dnia 9 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2693/17).

Powyższe potwierdził również NSA w wyroku z dnia 20 marca 2023 r., sygn. III FSK 617/22 *Po zmianach jakie dokonane zostały 28 czerwca 2015 r., pod pojęciem obiektu budowlanego, zgodnie z art. 3 pkt 1 p.b., należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W obecnym kształcie normatywnym obiektu budowlanego ustawodawca nie tylko zrezygnował z oddzielnego ujmowania budynku, budowli i obiektu małej architektury, ale pominiął również cechę całości techniczno-użytkowej, która była wyróżnikiem definicji budowli w poprzednim stanie prawnym. Oznacza to zatem, iż nie tylko przy kwalifikacji obiektu budowlanego jako budowli nie*

można powoływać się na cechę całości techniczno-użytkowej, ale jednocześnie z konsekwencją tego dla przedmiotu opodatkowania w odniesieniu do budowli. Cecha całości techniczno-użytkowej nie może być zatem elementem kwalifikacji obiektu budowlanego będącego budowlą dla przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Mając powyższe na uwadze należy wskazać, że zgodnie z zasadą zawartą w wyroku Trybunatu Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 na potrzeby określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości niezbędne jest traktowanie katalogu przykładowych budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 UPB jako zbioru zamkniętego, dlatego za budowle w rozumieniu UPiOL można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 UPB, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej.

Na marginesie Spółka wskazuje, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 lipca 2023, sygn. akt SK14/21 orzekł o niezgodności z konstytucją definicji budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL. Zgodnie z wygłoszonym uzasadnieniem wyroku: *nie powinno się określać tak ważnej dla podatnika spraw jak przedmiot opodatkowania w ustawie niepodatkowej albo nawet w aktach niższej rangi.*

Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż *„posłużenie się przez ustawodawcę w definicji legalnej budowli, zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ogólnym odesłaniem do „przepisów prawa budowlanego” uniemożliwia podatnikom ustalenie na podstawie samych przepisów ustawy podatkowej czy należące do nich budowle są objęte podatkiem od nieruchomości czy też nie. Z tych powodów Trybunał uznał definicję legalną budowli na potrzeby podatku od nieruchomości za sprzeczną z podwyższonym standardem określoności prawa daninowego, wynikającym z art. 84 i art. 217 Konstytucji”*. Stwierdzenie powyższe nabiera szczególnej wagi w związku z art. 2a Ordynacji podatkowej. Zgodnie bowiem z normatywną zasadą rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika *„niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”*.

Biorąc pod uwagę powyższe, w ocenie Spółki, w przedstawionym stanie faktycznym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać powinny wyłącznie fundamenty/części budowlane, na których posadowione zostały urządzenia techniczne.

Powyższe wynika z faktu, że wskazane obiekty zostały wyodrębnione *expressis verbis* przez Ustawodawcę w treści art. 3 pkt 3 UPB i tym samym stanowią budowle. W związku z czym należy wykazać je na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Przechodząc do kwestii opodatkowania rozdzielni napowietrznych oraz transformatorów wskazać należy, że poszczególnych obiektów nie sposób jest zakwalifikować do żadnej z kategorii budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 UPB bądź też w załączniku do tej ustawy. Z uwagi na fakt, że transformatory i rozdzielnie stanowią urządzenia techniczne pozbawione cechy długości, nie jest możliwe ich zakwalifikowanie do kategorii obiektów liniowych, w tym linii elektroenergetycznych. Analizowane urządzenia techniczne nie są również wymienione w definicji urządzeń budowlanych ani nawet podobne do urządzeń budowlanych, o których mowa w przepisach UPB np. przyłączy lub urządzeń instalacyjnych. W związku z czym w ocenie Wnioskodawcy, należy uznać je za urządzenia techniczne posadowione na fundamencie (posiadające część budowlaną), a więc urządzenia techniczne niemające przymiotu wolnostojącego, w przypadku których opodatkowaniu podlega

jedynie fundament/część budowlana. Każdy z transformatorów i każda z rozdzielni napowietrznych składa się w istocie z urządzenia technicznego, które jest posadowione na fundamencie, będące z nim połączone przestrzennie.

W ocenie Spółki, za potwierdzeniem zajmowanego przez nią stanowiska przemawia rezultat literalnej wykładni przywoływanego już uprzednio przepisu art. 3 pkt 3 UPB, który to traktuje o tym, że za budowle uznaje się m.in. wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, a także części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Powyższe wskazuje na to, że fundamenty pod inne niż wolno stojące urządzenia techniczne (tj. połączone przestrzennie z innym obiektem) odrębne pod względem technicznym od tego urządzenia i stanowiące z nim całość użytkową będą stanowiły budowle. W świetle powszechnie obowiązujących przepisów prawa, urządzenia takie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jedynie od tych części budowlanych.

Zdaniem Wnioskodawcy urządzenia techniczne będą podlegać opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy będą obiektami wolnostojącymi. W doktrynie przyjmuje się, iż jeśli urządzenie techniczne jest posadowione na fundamencie (konstrukcji wsporczej) lub posiada „część budowlaną” o innym charakterze, nie będzie stanowić wolnostojącego obiektu. Profesor Wojciech Morawski zauważa, że *skoro prawodawca objął zakresem pojęcia budowli dodatkowo części budowlane urządzeń technicznych, to - aby zachować logikę przepisu - trzeba poszukać takiego rozumienia zwrotu "wolno stojące urządzenia techniczne", które zapewniłoby harmonię z resztą przepisu. Poruszając się w granicach możliwego sensu słów "wolno stojące", można byłoby przyjąć, że "wolno stojące" oznacza takie urządzenia techniczne, które nie są połączone przestrzennie z obiektem budowlanym. Z dalszej części definicji wynika, że sam fundament lub inna część budowlana urządzenia technicznego są obiektami budowlanymi* (W. Morawski (red.) *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*).

Powyższe w odniesieniu do transformatorów potwierdził NSA w wyroku z dnia 15 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 1091/12 *Podkreślenia w tym miejscu wymaga, że przedmiotem oceny prawnej przedstawionej do analizy i kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego jest transformator jako urządzenie elektroenergetyczne, nie zaś stacja energetyczna, czy obiekt budowlany w postaci stacji transformatorowej zlokalizowanej w budynku i wypełniający jego przestrzeń. Podkreślić należy, że ustawodawca w treści art. 3 ust. 3 Prawa budowlanego uznał za budowlę części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia. Tym samym prawidłowe jest stanowisko zawarte w wyroku NSA z dnia 25 listopada 2010 r. sygn. akt II FSK 1382/09 (publ. baza LEX nr 745646), iż ustawodawca rozróżnia części budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń, uznając za budowlę jedynie pierwsze z nich". Odnosząc powyższe do niekwestionowanych ustaleń faktycznych w rozpoznawanej sprawie, iż transformatory posadowione zostały na elementach budowlanych (skarżący odwołuje się do dokumentacji fotograficznej) wyposażone w koła (rolki), z użyciem których mogą poruszać się na krótkich prowadnicach, które nie służą jednakowoż przeznaczeniu transportowemu - jak wskazuje, oznacza w ocenie sądu, że bez uszczerbku dla budowli mogą być wymienione na inne, bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje bez zmian. Tym samym to elementy budowlane*

(fundamenty) stanowiące podstawę dla transformatorów, należy uznać za te, które mieszczą się w pojęciu "części budowlane urządzeń technicznych" oraz "fundamenty pod maszyny i urządzenia". Tak więc tylko one wypełniają definicję budowli zawartej w art. 3 ust 3 Prawa budowlanego. Wobec niepodważenia przez kasatora ustaleń faktycznych w odniesieniu do pozostałych obiektów tj. urządzeń ppoż. oraz agregatu prądotwórczego miarodajny dla oceny zarzutu naruszenia prawa materialnego w odniesieniu do tych przedmiotów był stan faktyczny, stanowiący podstawę wydania zaskarżonego wyroku. Tym samym odnoszenie do tych urządzeń wyrażonych w nim poglądów prawnych dotyczących kwalifikowania transformatora jako nie stanowiącego urządzenia budowlanego ani budowli, należy uznać za prawidłowe w świetle przedstawionych rozważań sądu I instancji.

Podobnie również NSA w wyroku z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1552/13: Naczelny Sąd Administracyjny ponawia istotną uwagę, że będące przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie transformatory umieszczone zostały na słupach oraz na fundamentach, nie zostały ponadto wprost wymienione w art. 3 pkt 3 Pr. bud. W efekcie rzeczy te mogą być przedmiotem opodatkowania jedynie w sytuacji, gdy wykazane zostanie podobieństwo do którejś z budowli bezpośrednio ujętych w tym przepisie. Analiza tego unormowania musi jednak doprowadzić do wniosku, że same transformatory, będące w istocie urządzeniami, nie charakteryzują się cechami zbliżonymi do budowli. W ocenie Sądu tak usytuowanych transformatorów nie można uznać za sieci techniczne czy też sieci uzbrojeniu terenu. Ponieważ transformatory z niniejszej sprawy zostały posadowione na słupach oraz fundamentach, to urządzenia te bez uszczerbku dla budowli można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama. W konsekwencji to słupy oraz fundamenty stanowiące podstawę dla transformatorów mieszczą się odpowiednio w zakresie pojęcia "części budowlane urządzeń technicznych" oraz "fundamenty pod maszyny i urządzenia". Tym samym tylko one wypełniają definicję budowli zawartej w art. 3 pkt. 3 Pr. bud. W konsekwencji to one podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Stanowisko Wnioskodawcy potwierdził również NSA w wyroku z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 123/17, badając kwalifikację elektrofiltrów i instalacji odsiarczania spalin na gruncie przepisów UPB, stwierdził, że elektrofiltry oraz instalacje odsiarczania spalin, jeżeli stanowią urządzenia techniczne (i nie są ani wolnostojące, ani nie stanowią części budowlanej urządzeń technicznych), nie mogą być uznane ani za obiekty budowlane na gruncie przepisu art. 3 pkt 1 P.b., ani za urządzenia budowlane na podstawie art. 3 pkt 9 P.b. W tej sytuacji rozważać można jako przedmiot opodatkowania, jedynie części budowlane urządzeń technicznych, czyli budowle, zgodnie z art. 3 pkt 3 P.b., co przyznaje sama spółka. Skoro skarżąca kasacyjnie konsekwentnie twierdzi, że elektrofiltry i instalacje odsiarczania spalin są urządzeniami technicznymi, a zwrot "urządzenia" ustawodawca usunął z definicji obiektu budowlanego z art. 3 pkt 1 P.b., to zbędnym w istocie jest odnoszenie się, w nowym stanie prawnym, do przesłanki "możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem", gdyż przesłanka ta dotyczy wprost obiektu budowlanego oraz urządzenia budowlanego (z art. 3 pkt 1 i pkt 9 P.b.), a nie urządzenia technicznego. Dokonując interpretacji przepisów u.p.o.l. i P.b., należy zatem w oparciu o wykładnię literalną przyjąć, że zmiana brzmienia przepisów P.b. w kontekście wyłączenia pojęcia "urządzenia" z definicji pojęcia obiektu budowlanego, wbrew stanowisku organu interpretacyjnego i

WSA, ma fundamentalne znaczenie w kwestii opodatkowania spornych elektrofiltrów i instalacji odsiarczania spalin. Kierując się rozważaniami zawartymi w powołanym wyroku TK należy mieć na względzie, że skoro przepisy Prawa budowlane nie wymieniają wprost elektrofiltrów i instalacji odsiarczania spalin, to nie można dokonywać wykładni rozszerzającej przepisów Prawa budowlanego na potrzeby prawa podatkowego. Przy ponownym rozpoznaniu wniosku spółki o wydanie interpretacji indywidualnej organ interpretacyjny winien zatem uwzględnić wykładnię przepisów u.p.o.l. i P.b., przedstawioną powyżej, opierając się wyłącznie na zakreślonym przez stronę stanie faktycznym, uwzględniając przy tym wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., o sygn. akt P 33/09 oraz że zmiana stanu prawnego co do brzmienia art. 3 pkt 1 P.b. miała wpływ na zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości w niniejszej sprawie.

Także, WSA w Warszawie w wyroku z dnia 26 sierpnia 2020 r., sygn. VIII SA/Wa 120/20, stwierdził, że jako budowle wymienione zostały w tym przepisie - pośród innych obiektów - wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne. Należy zwrócić szczególną uwagę na dookreślenie tego typu budowli jako obiektu. Nie każde urządzenie techniczne, czy przemysłowe stanowić będzie budowle w rozumieniu prawa budowlanego. Będą to tylko takie urządzenia techniczne, które są wolnostojące. Dotyczy to też instalacji przemysłowych. Wnosząc o contrario, należy wyciągnąć wniosek, że te urządzenia techniczne i instalacje przemysłowe, które nie są instalacjami wolnostojącymi nie będą podlegały opodatkowaniu. Takie wnioskowanie jest tym bardziej zasadne, że ustawodawca wymieniając poszczególne desygnaty pojęcia budowli w rozumieniu prawa budowlanego nie zawsze posługuje się przymiotnikiem "wolnostojące".

Podobnie również WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 11 kwietnia 2023 r., sygn. I SA/GI1541/22 Sąd przypomina, że nie jest możliwe przy tym kierowanie się przesłanką "całości techniczno-użytkowej", bowiem ta została wyeliminowana przez ustawodawcę wraz z nowelizacją dokonaną w 2015 r. Jednocześnie w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że "zmiana art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego poprzez wyłączenie z definicji obiektu budowlanego "urządzeń technicznych" z którymi obiekt budowlany ma stanowić "całość techniczno-użytkową", zapewniła spójność tego przepisu z art. 3 pkt 3 tej ustawy. Odtąd jako budowla opodatkowaniu podlegają obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Nie podlegają natomiast opodatkowaniu urządzenia techniczne, chyba że są to urządzenia techniczne wolno stojące. Jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie budowlane posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty".

Analogicznie WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 17 listopada 2022 r., sygn. I SA/Wr 892/21 Odtąd jako budowla opodatkowaniu podlegają obiekty budowlane nie będące budynkami lub obiektami małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Nie podlegają natomiast opodatkowaniu urządzenia techniczne, chyba że są to urządzenia techniczne wolnostojące. Jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te

części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie techniczne posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty. Zmiana definicji obiektu budowlanego wyłączyła zatem urządzenia techniczne spod regulacji u.p.b. co przekłada się na nie uznanie ich za budowle w rozumieniu u.p.o.l., a w efekcie ich opodatkowanie.

Mając na uwadze powyższe, Spółka stoi na stanowisku, iż urządzenie posadowione na budowli (jaką niewątpliwie jest fundament czy innego rodzaju część budowlana) nie jest już wolno stojącym urządzeniem technicznym. Oznacza to więc, iż opodatkowaniu powinny podlegać w tym wypadku wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową

Jednocześnie, należy mieć na uwadze, że w ramach każdego z przedmiotowych obiektów napowietrznych bez żadnych wątpliwości można wyróżnić część techniczną oraz budowlaną. Za część budowlaną z całą pewnością należy uznać fundamenty na których są one posadowione. W ocenie Wnioskodawcy, w danym stanie faktycznym, trzeba stwierdzić, że są one odrębne pod względem technicznym od części obiektów stanowiących urządzenia techniczne, ale jednocześnie stanowią z nim całość pod względem użytkowym, bowiem bez fundamentów nie jest możliwe ich użytkowanie.

Konkludując, należy stwierdzić, że rozdzielnie napowietrzne oraz transformatory stanowią urządzenia techniczne będąc jednocześnie połączone przestrzennie z fundamentem, na którym są posadowione. Spółka, w ślad za stanem faktycznym podkreśla, że każde z urządzeń posiada część budowlaną, która jest odrębna od niego pod względem technicznym jednocześnie składając się z nim na całość użytkową. Wszystko to przesądza o tym, że z uwagi na fakt, że przedmiotowych obiektów nie sposób uznać za urządzenia wolno stojące, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powinny podlegać wyłącznie od wartości fundamentów na których są posadowione bądź też wartości innych części budowlanych, które, w takiej sytuacji, w świetle treści przepisu art. 3 pkt. 3 UPB, stanowią budowle.

Stanowisko Wnioskodawcy znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych i poglądach doktryny. Spółka wskazuje, że w wyniku ich analizy należy stwierdzić, że w najnowszych poglądach orzecznictwa sądów administracyjnych i doktryny dominuje pogląd, zgodnie z którym zasadne jest wyłączenie spod opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych posiadających fundamenty i opodatkowywania takich obiektów wyłącznie od ich części budowlanych.

- NSA w wyroku z dnia 9 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2693/17 stwierdził, że zmiana art. 3 pkt 1 Pr.bud. poprzez wyłączenie z definicji obiektu budowlanego "urządzeń technicznych" z którymi obiekt budowlany ma stanowić "całość techniczno-użytkową", zapewniła spójność tego przepisu z art. 3 pkt 3 tej ustawy. Odtąd jako budowla opodatkowaniu podlegają obiekty budowlane nie będące budynkami lub obiektami małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych, nie podlegają natomiast opodatkowaniu urządzenia techniczne, chyba że mają części budowlane - wówczas opodatkowaniu jako budowla podlegają ich części budowlane, a nadto opodatkowaniu podlegają fundamenty pod maszyny urządzenia, lako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkowa.

- NSA w wyroku z dnia 14 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 2206/16, uznał, że w sytuacji, gdy części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia są odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów składających się na całość użytkową, to tylko te części budowlane i fundamenty mogą być uznane za budowle. Zatem, aby urządzenie techniczne można było uznać za część składową budowli musiałyby zostać wykazane, że stanowi ono z fundamentem całość techniczną, tj., że z punktu widzenia technicznego nie jest możliwe rozdzielanie elementów budowlanego i niebudowlanego.

W dalszej części przytaczanego wyroku stwierdzono ponadto, że o istnieniu takiej całości nie świadczy okoliczność, że fundament zbudowano z uwzględnieniem wymiarów, wagi i innych parametrów technicznych określonego urządzenia technicznego, lecz to, czy z technicznego punktu widzenia urządzenie to bez powiązania z fundamentem zachowuje swoją tożsamość. Naturalnym jest, że fundament musi być odpowiedni, by spełnić rolę podstawy. Całość taka niewątpliwie stanowi całość użytkową. Niemniej, wbrew temu, co stwierdził organ odwoławczy oraz Sąd pierwszej instancji, nie stanowi całości techniczno-użytkowej, gdyż nie wystąpiło takie techniczne połączenie fundamentu z przenośnikiem, by dopatrzeć się całości techniczno-użytkowej. Nadal po umieszczeniu na fundamencie, całością techniczno-użytkową pozostają: taśma przesuwająca się po krążkach umieszczonych na podporach, wraz z bębniem napędowym i silnikiem, przekładnią zębata oraz wysięgnikiem. Fundament pozostaje fundamentem pod to urządzenie. Tym samym, Naczelny Sąd Administracyjny (...) uznał, że w ustalonym stanie faktycznym sprawy, w przypadku przenośnika taśmowego "G." do opodatkowania podatkiem od nieruchomości kwalifikuje się jedynie fundament pod to urządzenie.

- Również NSA w wyroku z dnia 12 maja 2022 r., sygn. III FSK 1769/21 orzekł, że *Według postanowień art. 3 pkt 3 P.b., do stosowania którego odsyła ustawa podatkowa, opodatkowaniu podlegają fundamenty pod maszyny i urządzenia. Zgodzić się więc trzeba ze skarżącą, że opodatkowaniu podlegają wyłącznie fundamenty, na których posadowione są omawiane urządzenia. Natomiast odciąg trocin, wentylacja schuko i filtr odciągu trocin nr 6 nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.*
- Podobnie także NSA w wyroku z dnia 18 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 127'5/18 *Trafnie autor skargi kasacyjnej podkreśla, że ustawodawca rozróżnia jako budowle części budowlane urządzeń technicznych, a co za tym idzie - a contrario - nie uznaje za budowle pozostałych części tych urządzeń. Pogląd ten w pełni identyfikuje się z tezą powołanego przez niego prawomocnego wyroku WSA w Gliwicach z 15 lipca 2010 r. sygn. akt ISA/GI321/10 - "Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 84 z r. z późn. zm.) i art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca Prawa budowlanego (Dz. U. Nr 207, poz. 2016 z 2020 r. z późn. zm.) podlegają części budowlane baterii koksowniczych (pieców przemysłowych) oraz fundamenty, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Budowlą bowiem nie jest bateria koksownicza jako całość techniczno -*

użytkowa (art. 3 pkt 1 Pb), ale jej część budowlana (art. 3 pkt 3 Pb) i tylko ta część podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości."

Mając na uwadze powyższe rozważania wraz z przytoczonymi poglądami orzecznictwa, przedmiotowe rozdzielnie napowietrzne oraz transformatory należy uznać za urządzenia techniczne inne niż wolno stojące, połączone przestrzennie z obiektem budowlanym w postaci fundamentów. Fundamenty te są jednak odrębne od urządzeń pod względem technicznym, choć składają się wraz z nimi na całość użytkową, co oznacza, iż urządzenia techniczne podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko od tych fundamentów.

Dodatkowo Spółka wskazuje, że definicja obiektu budowlanego, o której mowa w przepisach UPB i do której odsyłają przepisy UPiOL nie pozwala pod względem literalnym, jak i technicznym kwalifikować transformatorów i rozdzielni (urządzeń technicznych) jako instalacji zapewniającej możliwość użytkowania sieci energetycznej (budowli) zgodnie z jej przeznaczeniem. Funkcja transformatora polega na zmianie wartości napięcia prądu elektrycznego otrzymanego z sieci dystrybucyjnej, natomiast funkcja rozdzielni polega na rozdzieleniu energii elektrycznej co znacząco różni się od funkcji sieci technicznej/obiektu liniowego, którego istotą jest przesyłanie energii. Transformator, jako urządzenie elektroenergetyczne, ma za zadanie przekształcać napięcie prądu elektrycznego, jednak nie jest bezpośrednio zaangażowany w przesyłanie, rozdział, przetwarzanie ani dystrybucję energii. Jego główną funkcją jest zmiana napięcia, a nie przemieszczanie energii przez sieć. Na tej podstawie należy wnioskować, że transformatory nie są bezpośrednio uznawane za część sieci technicznej, ani tym bardziej za części sieci dystrybucyjnej (która w tym przypadku należy do zakładu energetycznego).

Powyższe potwierdził NSA w wyroku z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1673/13 *Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego sporny co do oceny prawnopodatkowej w sprawie przedmiot (transformator) jest tak różny od przedmiotów, przykładowo wprowadzie, ale i dosłownie wymienionych w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, że zaliczenie go do urządzeń budowlanych, czy składnika sieci technicznej, o których mowa w niedefiniującym tego pojęcia i konkludentnie odwołującym się w tym zakresie do definicji Prawa budowlanego art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy, w świetle zasady ustawowej określoności przedmiotu opodatkowania jest całkowicie nieuprawnione. Uznać więc należy, analizując relację art. 3 pkt 3, art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego do art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy, że transformatory stanowią część szerokiego zakresowo pojęcia technicznego, które można określić mianem "struktura sieci elektroenergetycznej", ale nie są częścią pojęcia jurydycznego "sieć uzbrojenia terenu" lub "sieć techniczna" (art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego, art. 2 pkt 11 Prawa geodezyjnego i kartograficznego), czyli nie stanowią części budowli w postaci sieci elektroenergetycznej, jak przyjął to Sąd Wojewódzki. Transformatory nie są bowiem częściami budowlanymi tej sieci ani nie wykazują wystarczającego podobieństwa do obiektów wymienionych w definicji zakresowej cząstkowej, jaką stanowi art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.*

Podobne podejście w odniesieniu do sieci gazowej, ale mające również zastosowanie w przypadku sieci elektroenergetycznej potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 21 listopada 2019 r., sygn. II FSK 2503/18 *nie można przyjąć, że opodatkowaniu podlega każdy element sieci gazowej stanowiącej integralną część techniczno-użytkową bez przeprowadzenia analizy w zakresie spełnienia przesłanek bycia budowlą lub urządzeniem technicznym każdego elementu tej sieci. W kwestii związku*

funkcjonalnego należy zauważyć, że ze względu na różne zadania pełnione przez gazociąg i urządzenia techniczne, nie można uznawać, że występują między nimi na tyle silne związki, aby stwierdzić, że tworzą całość użytkową w postaci sieci gazowej.

Również WSA w Kielcach w wyroku z dnia 23 stycznia 2020 r. sygn. I SA/Ke 477/19 *Organ dokonując oceny niezasadnie zatem uznał za nie mające znaczenia orzecznictwo sądowe dotyczące transformatorów, mimo ustalenia, że wyposażeniem każdej stacji jest komora rozdzielni i komora transformatora traktując wszystkie znajdujące się w niej urządzenia jako element sieci. Sąd w składzie orzekającym podziela pogląd wyrażony w wyroku NSA z 21 listopada 2019 r. sygn. akt IIFSK 2503/18 "nie można przyjąć, że opodatkowaniu podlega każdy element sieci stanowiącej integralną część techniczno-użytkową bez przeprowadzenia analizy w zakresie spełnienia przesłanek bycia budowlą lub urządzeniem technicznym każdego elementu tej sieci".*

Co więcej zadaniem transformatorów oraz rozdzielni napowietrznych znajdujących się w posiadaniu Spółki jest zmiana parametrów energii elektrycznej na wewnętrzne potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Energia o odpowiednich parametrach jest przesyłana w szczególności do poszczególnych budynków produkcyjnych celem zasilenia znajdujących się w nich urządzeń i maszyn produkcyjnych. Przechodząc do kwestii opodatkowania rozdzielnic wewnątrzbudynkowych w pierwszej kolejności należy zauważyć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 UPiOL podatkowi od nieruchomości podlegają dwa rodzaje obiektów budowlanych, tj. budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawodawca zamieścił w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych autonomiczną definicję budynku. Tak też art. 1a ust. 1 pkt 1 UPiOL stanowi, że budynek to taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Można więc uznać, że budynek jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, co implikuje konieczność uzupełnienia definicji budynku z UPiOL odpowiednim przepisem ustawy Prawo budowlane, a konkretnie - art. 3 pkt 1 UPB. Natomiast naturę budynku jako obiektu budowlanego określają wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPiOL elementy i cechy konstrukcyjne. Aby obiekt budowlany mógł być traktowany jako budynek musi posiadać jednocześnie dach, fundamenty, trwałe związanie z gruntem oraz wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Brak choćby jednego z tych elementów eliminuje obiekt z kręgu budynków na gruncie UPiOL. Ustawodawca wyraźnie odsyła do przepisów prawa budowlanego w zakresie definicji obiektu budowlanego, w związku z czym budynek obejmuje zarówno: konieczne elementy i cechy konstrukcyjne z art. 1a ust. 1 pkt 1 UPiOL, jak również instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.

Budynek musi być pojmowany jako całość, jak i zbiór fragmentów użytkowych, nadających budynkowi funkcjonalność. Dodatkowo odtworzona z art. 1a ust. 1 pkt 1 UPiOL i z art. 3 pkt 1 UPB definicja budynku jest klarowna, ma charakter zamknięty i pozytywny. Budynek musi mieć co najmniej dach, fundamenty, trwałe połączenie z gruntem i wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, a fragmentami tak przedstawionego budynku są również instalacje, dające możliwość korzystania z budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.

Mając na uwadze powyższe, zdaniem Wnioskodawcy budynek, stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 1 UPIOL w zw. z art. 3 pkt 1 UPB, to zatem konstrukcja oraz towarzyszące jej instalacje, zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Budynek według UPIOL, musi być postrzegany nie tylko jako połączone ze sobą elementy konstrukcyjne, ale i instalacje nadające mu funkcje użytkowe.

Stanowisko Wnioskodawcy potwierdził NSA w wyroku z dnia 8 lipca 2021 r., sygn. akt III FSK 3631/21 *Wśród desygnatów budowli, wskazanych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wymieniono sieci techniczne. W załączniku do tej ustawy doprecyzowano, że są to takie sieci jak : elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe (kategoria XXVI w załączniku). W definicjach budowli, budynku i urządzenia budowlanego w Prawie budowlanym znaleźć można, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, kryteria pozwalające dokonać podziału instalacji sieciowych na część, która stanowi budowlę, 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 całością urządzeń technicznych, służących do jednego celu, np.: do doprowadzania wody, gazu, elektryczności (Słownik języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego, www.doroszewski.pwn.pl), zespół przewodów i urządzeń doprowadzających wodę, prąd, gaz do jakiegoś obiektu (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.

Stanowisko Wnioskodawcy potwierdził NSA w wyroku z dnia 26 lutego 2019 r., sygn. akt II FSK 692/17, w którym sąd orzekł: *Przede wszystkim Sąd pierwszej instancji w sprzeczności z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stwierdził, że jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, bo wypełniono go urządzeniami energetycznymi, kubaturowo zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz że obiekt mający cechy budynku może być opodatkowany jako budowla, jeżeli celem wykorzystania tego budynku jest umieszczenie w nim sprzętu technicznego i urządzeń służących funkcjonowaniu budowli, z budowlą integralnie związanych. Z przytoczonych przepisów, a w szczególności z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w sposób bezsprzeczny wynika, że obiekt będący budynkiem nie może być kwalifikowany jako budowla. Jakkolwiek wątpliwości występujące na gruncie tej regulacji rozwiązał Trybunał Konstytucyjny stwierdzając w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15 (OTK-A 2018/2; Oz. U. z 2017, poz. 2432; www.trybunal.gov.pl), że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Trybunał zastrzegł też, iż zarówno na gruncie prawa budowlanego, jak i na gruncie ustawy o podatkach lokalnych żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być*

jednocześnie budynkiem, przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku.

Dodatkowo sąd w cytowanym wyroku stwierdził: Zauważenia wymaga, że według wcześniej przywołanych definicji budynek to nie tylko fundamenty, dach, przegrody budowlane wydzielające ten obiekt z przestrzeni, ale także znajdujące się nim instalacje i urządzenia techniczne. Sąd orzekający w rozpoznanej sprawie podziela stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w przywołanym w skardze kasacyjnej wyroku z dnia 24 czerwca 2014 r., sygn. FSK 1792/12, iż istniejące w budynku sieci techniczne, którymi według załącznika do Prawa budowlanego są sieci elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, wodociągowe, ciepłownicze, kanalizacyjne i rurociągi przesyłowe (kategoria XXVI) stanowią część budynku jako obiektu budowlanego, a nie część sieci (budowli), do której muszą być (aby działać) przyłączone.

W związku z powyższym rozdzielnice wewnątrzbudynkowe stanowią instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem i są częściami budynku, o którym mowa w art. 1 a ust. 1 pkt 1 UPiOL w zw. z art. 3 pkt 1 UPB. Podnieść należy, że w opisie instalacji, zawartym w definicji obiektu budowlanego z UPB jest mowa wyłącznie o tym, że instalacje mają zapewniać możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. To funkcjonalne spojrzenie powoduje, że wskazana rola instalacji jest jedynym kryterium decydującym o tym, czy instalacja powinna być uznana za fragment budynku. Nie ulega także wątpliwości, że obiekty położone w budynkach nie są obiektami wolnostojącymi.

Jednocześnie, wyłącznie dla potwierdzenia zajmowanego stanowiska Spółka wskazuje, że obiekty będące przedmiotem wniosku nie zostały w całości wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych w rozumieniu art. 3 pkt 1 UPB, co skutkuje niemożnością uznania ich za obiekty budowlane, a tym samym również za budowle. Przepis art. 3 pkt 1 UPB stanowi, że przez obiekt budowlany należy rozumieć: budynek, budowle bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zgodnie natomiast z 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 „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. Z kolei przez „zestaw” należy rozumieć wyrób budowlany wprowadzony do obrotu przez jednego producenta jako zestaw co najmniej dwóch odrębnych składników, które muszą zostać połączone, aby mogły zostać włączone w obiektach budowlanych.

Omawiana 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 (zestawu). Celem tym jest trwałe wbudowanie w obiekcie budowlanym (por. też A. Despot-Mładanowicz [w:] A. Plucińska-Filipowicz (red), M. Wierzbowski (red.), K. Buliński, A. Despot-Mładanowicz, T. Filipowicz, A. Kosicki, M. Rypina, M. Wincenciak, *Prawo budowlane. Komentarz*, WKB 2018, LEX Omega, komentarz do art. 3).

Powyższe przemawia za tym, by jako obiekt budowlany, a w konsekwencji również przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, traktować wyłącznie takie obiekty, które powstają w wyniku procesu budowlanego, a więc spełniające odpowiednie parametry budowlane. Natomiast obiekty, które nie zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych (np. wykonane w całości w procesie produkcji przemysłowej z tworzywa sztucznego lub stali, jako niespełniające definicji obiektu budowlanego (m.in. z uwagi na ich nie wzniesienie z użyciem wyrobów budowlanych i fakt, że stanowią one prefabrykowane, gotowe obiekty powstałe w procesie przemysłowym) nie powinny być traktowane jako budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W świetle powyższego, Wnioskodawca po pierwsze wskazuje, że nie sposób jest stwierdzić, że opisywane składniki majątku Spółki zostały wzniesione, bowiem w rzeczywistości zostały zamontowane/zainstalowane (urządzeń się nie buduje, lecz instaluje/montuje). Spółka podkreśla, że poszczególne części techniczne omawianych urządzeń mogą zostać stosunkowo łatwe zdemontowane i jako takie nie mogą być uznane za wzniesione z wyrobów budowlanych. Po drugie, zdaniem Spółki, nie może być mowy, że zostały one wykonane z wyrobów budowlanych w stopniu wystarczającym do uznania go za dominujący. Wnioskodawca podnosi, że dotyczy to całej części położonej ponad częścią budowlaną, które służą do przeprowadzenia zachodzącego w nich procesu technologicznego i podlegają łatwemu demontażowi.

Mając to na uwadze, Spółka podkreśla, że z całą pewnością przesłanka wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych została wypełniona wyłącznie w odniesieniu do części budowlanej, na której to są posadowione przedmiotowe urządzenia, czyli ich fundamenty. Wskazuje na to fakt, że tylko one skonstruowane są z materiałów zamontowanych w sposób trwały na tyle, że ich demontaż będzie sprawiał istotne trudności. W związku z tym całość konstrukcji przedmiotowych rozdzielni napowietrznych oraz transformatorów napowietrznych znajdująca się ponad fundamentami nie może być uznana za obiekty budowlane, a tym samym także za budowle. Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Tak, przykładowo NSA w wyroku z 21 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 3861/17 *obiektem budowlanym nie mogą być urządzenia wykonane w zakładach wytwórczych i zamontowane na miejscu przeznaczenia. Sporne urządzenia nie są budowane, lecz montowane, nie wymagają też pozwolenia na budowę.*

Również NSA w wyroku z dnia 10 maja 2022 r., sygn. III FSK 615/21 *Powyższe oznacza, że obiektem budowlanym nie mogą być urządzenia wykonane w zakładach wytwórczych i zamontowane na miejscu przeznaczenia. Sporne urządzenia nie są budowane, lecz montowane, nie wymagają też pozwolenia na budowę. Ratio legis u.p.b. dotyczy obiektów budowlanych, trwałych a nie wszystkich obiektów "pobocznych". Urządzenia te powstają w procesie produkcyjnym odmiennym od procesu budowlanego w odpowiednich fabrykach specjalizujących się w produkcji urządzeń technicznych. Nie można zakładać, że sam dowóz urządzenia na miejsce oraz usytuowanie go na przygotowanym wcześniej w drodze prac budowlanych fundamencie - stanowiło zmianę statusu tego urządzenia na budowlane. Z u.p.b. wyróżnię wynika, że budowlą są wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych.*

Podobnie również NSA w wyroku z dnia 8 listopada 2022 r., sygn. III FSK 1075/21, stwierdził, że *uznanie obiektu za obiekt budowlany uzależnione zostało od wzniesienia go z użyciem wyrobów budowlanych. (...) Logika wskazuje, że "udział" wyrobów budowlanych w obiekcie budowlanym winien mieć charakter dominujący. Powinien w zasadniczy sposób wpływać na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących tychże obiektów. Pogląd, że "obiektem budowlanym będą takie objekty, w których wyroby budowlane wysuwają się na pierwszy plan i wpływają na ich właściwości", wyprowadzany również z treści ww. rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011, obecny jest w doktrynie (por. W. Morawski, Wpływ definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości -przypadkowa rewolucja?, Przegl. Pod. Nr 6 z 2015 r., s. 28).*

Rozpoznając wniosek w świetle przedstawionego stanu faktycznego organ podatkowy uznał stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe.

Organ podatkowy zgadza się z interpretacją przepisów przedstawioną przez Wnioskodawcę i uznaje ją za własną. W niniejszej sprawie należy wziąć pod uwagę ugruntowane orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lipca 2019 r. w sprawie o sygnaturze akt II FSK 2693/17 wskazuje, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego nie będący 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. Z przepisu tego wynika, że ustawa podatkowa do budowli zalicza dwie kategorie obiektów: po pierwsze, objekty budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego nie będące budynkami lub obiektami małej architektury i po drugie, urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Pierwsza kategoria budowli została zdefiniowana w art. 3 pkt 1 Pr.bud. Zgodnie z tym przepisem, przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Przed zmianą tego przepisu, dokonaną ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 433) z mocą od 28 czerwca 2015 r., miał on następujące brzmienie: ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- c) obiekt małej architektury.

Przepis po zmianie nie posługuje się już pojęciem "urządzeń technicznych" z którymi obiekt budowlany ma stanowić "całość techniczno-użytkową", za to akcent położono na konieczność "wzniesienia obiektu z

użyciem wyrobów budowlanych". Wpływa to zasadniczo na sposób rozumienia pojęcia budowli na gruncie prawa podatkowego. Skoro pojęcia tego nie definiuje się już z użyciem kryterium całości techniczno-użytkowej wraz z urządzeniami, które w ogóle nie stanowią obecnie elementu budowli, nie można było przyjąć, że zmiana stanu prawnego nie wpłynęła na zmianę opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Rozdzielnie napowietrzne prądu oraz transformatory podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie w zakresie fundamentów/części budowlanych, bowiem nie można ich uznać w całości za budowle. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będą fundamenty pod urządzenia techniczne z racji tego, że budowle te zostały wprost wymienione w art. 3 pkt 3 UPB. Rozdzielnice wewnątrzbudynkowe nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z racji tego, że stanowią one element budynku oraz nie stanowią obiektów wolnostojących.

Również organ podatkowy zgadza się z wyrokami Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (I Sa/Wr 462/22 oraz I SA/Wr 463/22).

Skoro po - dokonanej w dniu 28 czerwca 2015 r. - zmianie definicji z art. 3 pkt 1 p.b., pod pojęciem obiektu budowlanego należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, to konsekwentnie przyjąć należy, że cecha całości techniczno-użytkowej, która była wyróżnikiem definicji budowli w poprzednim stanie prawnym, w obecnym kształcie normatywnym obiektu budowlanego została pominięta. W rezultacie tej zmiany, dla przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości przy kwalifikacji obiektu budowlanego jako budowli nie można powoływać się na tę cechę, co skutkuje jednocześnie konsekwencją dla przedmiotu opodatkowania w odniesieniu do obiektu budowlanego będącego budowlą. Po raz pierwszy na brak możliwości wykorzystywania kryterium całości techniczno-użytkowej w obowiązującym stanie prawnym - także w odniesieniu do kwalifikacji prawopodatkowej obiektów infrastruktury ośrodka narciarskiego - zwrócono uwagę w ww. wyroku NSA z dnia 9 lipca 2019 r. o sygn. akt II FSK 2693/17. W świetle aktualnej treści definicji obiektu budowlanego, powiązania o charakterze technicznym i użytkowym mają znaczenie przy kwalifikacji obiektu budowlanego będącego budowlą z konsekwencją dla przedmiotu opodatkowania, chociaż - jak zauważył NSA w wyroku z dnia 20 marca 2023 r. w sprawie o sygn. akt III FSK 617/22 (także odnoszącej się do wyciągu narciarskiego) - nie można ich zakładać ani ujmować ich z punktu widzenia cechy (kryterium) całości. Z tego względu powiązania obiektu budowlanego z instalacjami, które zapewniają możliwość użytkowania danego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, należy w odniesieniu do danego obiektu budowlanego badać i ustalać. Uwzględniając zatem definicję obiektu budowlanego, wskazania konkretnej budowli wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania tego obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem, jak również ustalenia w zakresie wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych, należy dokonać w konkretnym przypadku, także w odniesieniu do obiektów infrastruktury ośrodka narciarskiego. Jednocześnie, mimo, że w ramach definicji obiektu budowlanego mogą zachodzić określone powiązania o charakterze technicznym i użytkowym, to jednak nie należy ich ujmować z punktu widzenia spełnienia kryterium całości, skoro ta cecha nie została wprowadzona przez ustawodawcę w obecnym stanie

prawnym (po dniu 28 czerwca 2015 r.). Priorytetowe znaczenie, na co zwrócił uwagę NSA, ma definicja budowli zawarta w ustawie podatkowej, skoro ustawodawca rozszerzył jej zakres w stosunku do definicji zawartej w p.b. Zmiana definicji obiektu budowlanego nie wpłynęła na opodatkowanie spornych obiektów jako całości, bowiem - jak podkreśla obecnie NSA - nie można pomijać konsekwencji, jakie niesie za sobą dla podatkowej definicji budowli, a jednocześnie przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, nowy kształt definicji obiektu budowlanego bez cechy całości techniczno-użytkowej.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania w organie podatkowym i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę.

Pouczenie

Od niniejszej interpretacji przysługuje stronie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu za pośrednictwem Wójta Gminy Kobierzyce (Urząd Gminy w Kobierzycach Al. Pałacowa 1, 55-040 Kobierzyce). Skargę można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Wójta Gminy Kobierzyce, do usunięcia naruszenia prawa. Termin do złożenia wezwania do usunięcia naruszenia prawa wynosi 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o treści wydanej interpretacji. Termin na wniesienie skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wynosi 30 dni od dnia doręczenia stronie odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ takiej odpowiedzi nie udzieli, w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.

