

Kobierzyce, dnia 24 lutego 2025 r.

RF.3143. .2025

Interpretacja indywidualna

Wójt Gminy Kobierzyce działając na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111), po rozpatrzeniu wniosku podatnika (.....) z dnia 28 września 2023 r. o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego oraz po uchyleniu interpretacji indywidualnej nr RF 3134.63.2023 z dnia 5 grudnia 2023 r. przez Wojewódzki Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 17 września 2024 r. sygn. akt: I SA/Wr 102/24

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 przedmiocie czy obiekty w postaci chłodni wentylatorowych podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie w zakresie fundamentów/części budowlanych, bowiem nie można ich uznać w całości za budowle” **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 umiejscowione są chłodnie wentylatorowe. Działają one na zasadzie wymuszonego obiegu powietrza, w którym wentylatory pobierają powietrze z otoczenia, przepływają przez układ chłodzący i następnie są wypuszczane na zewnątrz. Chłodnie

wentylatorowe zlokalizowane są na betonowym fundamencie, który utrzymuje chłodnie w odpowiednim położeniu i zapobiega drganiom oraz wibracjom. Fundament ma na celu również rozproszczenie i rozłożenie obciążenia chłodni na powierzchni gruntu, aby zapewnić jej stabilność i bezpieczeństwo działania. Chłodnie wentylatorowe służą do chłodzenia maszyn i urządzeń znajdujących się w pobliskich budynkach produkcyjnych.

Zdaniem Wnioskodawcy przedmiotowe chłodnie wentylatorowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie w zakresie fundamentów/części budowlanych, bowiem nie można ich uznać w całości za budowle.

Stanowisko organu

Zgodnie z art. 2 ust. 1 UPiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. 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 ilekroć 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 użytkową;

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.

Po zmianie przepis 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 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 NSAz 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 pominął 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.*

Skoro zatem przedmiotowe chłodnie wentylatorowe nie mogą zostać przyporządkowane do żadnych kategorii budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 UPB bądź załącznika do UPB to należy je uznać 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 przedmiotowych obiektów składa się w istocie z urządzenia technicznego, które jest posadowione na fundamencie, będące z nim połączone przestrzennie.

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 stanowiło 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).

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, stwierdzając, 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 Prawo 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. Wnioskując a 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 objekty 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 objekty 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. Spółka wskazała, że przedmiotowe objekty **nie zostały w całości wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych** w rozumieniu art. 3 pkt 1 UPB, co skutkuje niemożnością uznania ich za objekty budowlane, a tym samym również za budowle. Przepis art. 3 pkt 1 UPB stanowi, że 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.

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).

Reasumując. Organ stoi na stanowisku, że z racji faktu, że przedmiotowe chłodnie wentylatorowe (części techniczne) stanowią inne niż wolno stojące urządzenia techniczne posadowione na odrębnym pod względem technicznym fundamencie, składające się na całość użytkową oraz z uwagi na fakt, że wymienionych obiektów nie sposób jest zakwalifikować do żadnej z kategorii budowni w rozumieniu art. 3 pkt 3 UPB ani załącznika do UPB, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty pod tymi urządzeniami.

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.