

Wniosek podatnika:

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością wnioskiem z dnia 05 listopada 2007r. zwróciła się do tut. organu podatkowego z prośbą o udzielenie pisemnej interpretacji odnośnie zastosowania przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) w sprawie obowiązku obciążenia podatkiem od nieruchomości osadzonych na fundamentach maszyn i urządzeń znajdujących się w budynkach i poza nimi.

Prezydent Miasta wydał w powyższej sprawie Interpretację Prawa Podatkowego z dnia 16 stycznia 2008 r., na którą Podatnik złożył skargę z dnia 19 maja 2008r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w

Po wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w z dnia 15 października 2008 r. (uchylającym zaskarżoną interpretację oraz stwierdzającym, że interpretacja nie może być wykonana w całości) Prezydent Miasta wydał drugą interpretację prawa podatkowego (z dnia 18 grudnia 2008 r.) z uwzględnieniem stanowiska Sądu w przedmiotowej sprawie.

....., 2008.12.18

Sygn.akt.

Interpretacja Prawa Podatkowego

Prezydent Miasta działając na podstawie art.14j i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) w związku z wnioskiem Spółki z o.o. w z dnia 05 listopada 2007 roku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w z dnia 15 października 2008 r., Sygn. Akt, poniżej przedstawia interpretację przepisów prawa podatkowego w zakresie stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę we wniosku jak wyżej.

Stan faktyczny:

Wnioskiem z dnia 05 listopada 2007 r. Spółka z o.o. w zwróciła się do tutejszego organu podatkowego o udzielenie pisemnej interpretacji w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli znajdujących się w budynkach i poza nimi. We wniosku wskazano, że Spółka posiada urządzenia i maszyny klasyfikowane w grupie 3,4,6 Klasyfikacji Środków Trwałych, które osadzone są na fundamentach i znajdują się w budynkach (kocioł wodny, zespół prądotwórczy, zbiornik pod desorberem, transformator, tokarka tarczowa, wiertarka promieniowa) oraz poza budynkami (transformator, wentylator wyciągu spalin, waga

samochodowa, stacja trafo słupowa). Ponadto Strona informuje, iż początkowa wartość księgowa wyżej wymienionych środków trwałych, od której liczona jest amortyzacja obejmuje łącznie wartość fundamentów wraz z wartością maszyn i urządzeń technicznych.

Stanowisko podmiotu uprawnionego do złożenia wniosku

Zdaniem Spółki z o.o. w rozumieniu art. 3 pkt 3 przepisów Prawa budowlanego, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od budowli podlegają tylko te budowle, które są częścią budowlaną urządzenia technicznego, tj. fundament, na którym osadzone są maszyny i urządzenia. Zdaniem Strony „sam kocioł czy wentylator nie jest budowlą”.

Ocena prawna stanowiska pytającego z przytoczeniem przepisów prawa

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

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają między innymi budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicję budowli zawiera art. 1a ust. 1 pkt 2 powoływanej ustawy. Jest nią obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane, jednakże odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”. Dokonując ustalenia, czy dany obiekt podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, niezbędne jest oparcie się w pierwszej kolejności na przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym. Ustawa Prawo budowlane jest zatem podstawą do kwalifikowania danego obiektu jako obiektu budowlanego, natomiast o tym, czy stanowi on dla potrzeb opodatkowania budynek, czy też budowlę rozstrzyga ustawa o podatkach i opłatach lokalnych (por. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 38).

Stosownie do art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane obiektem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowla stanowiąca całość techniczno – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, oraz obiekt małej architektury. W rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Przedstawiona definicja budowli ma charakter otwarty, zawiera jedynie przykładowy katalog obiektów, które należy uznać za budowle. Zważywszy na to, że według art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowlą jest także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego przywołać należy definicję tego pojęcia na gruncie tej ustawy. Zgodnie z jej art. 3 pkt 9 urządzeniem budowlanym jest urządzenie 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.

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

Obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego jest budowla stanowiąca całość techniczno – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami (art. 3 pkt 1 lit.b). Konsekwentnie wszystkie te elementy, zarówno budowlane, jak i niebudowlane stanowią budowlę, pod warunkiem, że stanowią całość techniczno-użytkową. Jeżeli występuje tego rodzaju powiązanie poszczególnych elementów, to składają się one na jeden obiekt budowlany – budowlę (podobne stanowisko przedstawiono w: L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s.41-42 oraz wyroku NSA z 31 maja 2006 r. sygn. Akt II FSK 812/05, Lex nr 273671). W definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane ustawodawca zaliczył do budowli m.in. części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Zatem części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia mimo, że składają się z urządzeniami i maszynami (czyli z częściami niebudowlanymi) na całość użytkową, to stanowią budowlę samodzielnie, ze względu na brak powiązania technicznego. Skoro bowiem np. fundament nie stanowi z urządzeniem lub maszyną całości techniczno-użytkowej, nie może stanowić jednej budowli. Elementy tego związku muszą zachodzić łącznie. W przypadku, gdy istnieje tylko związek użytkowy pomiędzy maszynami i urządzeniami posadowionych na fundamentach a tymi fundamentami, ale nie występuje związek techniczny, budowlę stanowi jedynie fundament.

W związku z tym, iż Prawo budowlane nie wyjaśnia rozumienia pojęcia „całość techniczno-użytkowa”, należy posiłkować się wykładnią językową. W znaczeniu słownikowym całość to „wszystkie części czegoś”, „wzięte razem, połączone ze sobą

w samodzielnej jednostkę”. Całość techniczna opiera się na związku odnoszącym się do techniki, do spraw związanych ze sposobem wykonania czegoś, natomiast całość użytkowa, to powiązanie służące celom praktycznym, mające praktyczne zastosowanie (por. Uniwersalny słownik języka polskiego, pod red. S. Dubisza, Warszawa 2003, t. 1, s. 368, t. 4, s. 35 i 324). Przywołując stanowisko Sądu Najwyższego zawarte w wyroku z 28 czerwca 2002 r. w sprawie I CK 5/02 (Pr. Bankowe 2002/12/17) o tym, czy określone elementy stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania. Wykazanie istnienia związku techniczno-użytkowego pozwala na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, jako budowli w rozumieniu art. 1a ust.1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obiektu budowlanego składającego się z części o charakterze stricte budowlanym (np. fundament) oraz niemających takiego charakteru (np. urządzenia techniczne). Jeżeli takiego związku nie można wykazać, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będą podlegały jedynie części budowlane obiektu.

Uwzględniając powyższe nie ma podstaw do wyodrębnienia w obiektach budowlanych stanowiących całość techniczno – użytkową jedynie części o charakterze budowlanym i opodatkowania wyłącznie ich podatkiem od nieruchomości. Ustalenie, czy fundament jest częścią odrębną od maszyny, czy też stanowi część budowlaną urządzenia technicznego, może nastąpić w oparciu o dokumentację architektoniczno – budowlaną lub ewentualnie techniczną danego obiektu.

Fakt umieszczenia budowli 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. Inaczej należy natomiast traktować instalacje i urządzenia techniczne, które w istocie składają się na budynek. Zgodnie z art. 1a ust.1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za budynek należy uważać obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz ma fundamenty i dach. Ponieważ obiektem budowlanym jest w rozumieniu prawa budowlanego budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, należy uznać, że instalacje te i urządzenia wchodzi w skład budynku będąc jego elementami. Pomiędzy budynkiem oraz wskazanymi instalacjami i urządzeniami musi jednak zachodzić związek uzasadniający wniosek, że elementy te są niesamodzielne a jedynie składają się na budynek. Przedmiotem opodatkowania jest w tym przypadku budynek, a podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia użytkowa.

Możliwość opodatkowania budowli usytuowanej w budynku nie doprowadzi do podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu, ponieważ opodatkowaniu podlegają w takiej sytuacji różne przedmioty – budynek i budowla. O podwójnym opodatkowaniu nie przesądza też fakt, iż budowla znajduje się „na powierzchni użytkowej budynku”. W przypadku budynku podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Podkreślić należy, że ustawodawca dopuszcza np. opodatkowanie gruntu (podstawę

opodatkowania stanowi jego powierzchnia – art. 4 ust. 1 pkt 1 powoływanej ustawy) i jednocześnie opodatkowanie znajdującego się na nim budynku.

Odwołując się do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w z dnia 15 października 2008 r. brak jest podstaw prawnych do kwalifikowania wszelkich urządzeń i maszyn Spółki jako elementów budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, bowiem sam fakt umiejscowienia urządzenia lub maszyny na fundamencie będącym budowlą w rozumieniu prawa budowlanego nie powoduje, że stanowią one całość techniczno-użytkową. Zatem w przypadku wykazania na gruncie tej regulacji, że maszyny i urządzenia techniczne tworzą z fundamentami całość techniczno-użytkową, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega budowla złożona zarówno z elementów budowlanych, jak i niebudowlanych. Natomiast w przypadku, gdy maszyny i urządzenia techniczne posadowione są na fundamentach stanowiących odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się jedynie na całość użytkową, opodatkowaniu będą podlegać wyłącznie fundamenty, zaś maszyny i urządzenia nie będą opodatkowane. Z uwzględnieniem powyższych zastrzeżeń opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega również budowla usytuowana w budynku, jeżeli stanowi samodzielny, odrębny od tego budynku obiekt budowlany.

Informuję, że niniejsza interpretacja udzielana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania w organie podatkowym i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku z dnia 05 listopada 2007 roku.

Pouczenie

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

Otrzymuje:

Adresat / Wnioskodawca