

Świdnica, dnia 14 września 2021 r.

ZPO.3127.478.2021

ODBIORCA  
[TREŚĆ ZANONIMIZOWANA]

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Świdnica działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa ( Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz.1170 ze zm.), w związku z wnioskiem podatnika [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w podatku od nieruchomości, który wpłynął do Wójta Gminy Świdnica w dniu 22.06.2021 r.

### postanawia

w zakresie zmiany kwalifikacji budowli na budynek: stacji uzdatniania wody (zwaną dalej „SUW”) w [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] o numerze inwentarzowym 2-270 i wartości 1 114 564,99 zł oraz stacji uzdatniania wody (zwaną dalej „SUW”) w [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] o numerze inwentarzowym 2-271 i wartości 2 737 009,62 zł

**uznać za nieprawidłowe.**

## UZASADNIENIE

W dniu 22.06.2021 r. wpłynął do Wójta Gminy Świdnica wniosek podatnika, [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA], o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie uznania SUW w [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] o numerze inwentarzowym 2-270 i wartości 1 114 564,99 zł oraz SUW w [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] o numerze inwentarzowym 2-271 i wartości 2 737 009,62 zł za budynek zamiast budowle.

### **I. W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:**

Wnioskodawca, będący osobą prawną mający siedzibę w Polsce, na podstawie Aneksu Nr 4 z dnia 31.12.2010 r. do Porozumienia z dnia 10.07.2009 r. zawartego pomiędzy Gminą Świdnica (zwaną dalej „Gmina”) a [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] otrzymał, w celu nieodpłatnego użytkowania, stację uzdatniania wody (zwaną dalej „SUW”) w miejscowości [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] o numerze inwentarzowym 2-270 i wartości 1 114 564,99 zł oraz w miejscowości [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] o numerze inwentarzowym 2-271 i wartości 2 737 009,62 zł. W związku z przejściem do użytkowania SUW, [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] zobowiązane do zadeklarowania podatku od nieruchomości. [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] wykazuje do opodatkowania SUW jako środek trwały traktując je jak budowle zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych( Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.).

W konsekwencji [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] płaci od SUW podatek według 2% stawki, która jest liczona od wartości tych SUW wynikającej z ewidencji. Przy opodatkowaniu SUW nie uwzględniało się ich powierzchni. Konsekwencje wynikające z tego stanu rzeczy są takie, że [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] płaci znacznie wyższe

podatki (2% wartości SUW), niż w przypadku gdyby płaciło podatek od nieruchomości, którego podstawą wyliczenia byłaby powierzchnia SUW.

## II. [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] występuje o zajęcie stanowiska:

W przedmiocie dokonania zmiany opodatkowania SUW znajdujących się w miejscowościach [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] ze stawki 2% wartości budowli na stawkę podatku od nieruchomości wyliczaną od powierzchni użytkowej SUW.

## III. Stanowisko wnioskodawcy - uzasadnienie.

Zdaniem [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] przedmiotowe stacje uzdatniania wody spełniają definicję budynku zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

[TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] wskazuje, że ustalając sposób kwalifikacji podstawy opodatkowania SUW, należy odnieść się do uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15), który zapadł co prawda w sprawie dotyczącej możliwości kwalifikowania m.in. stacji transformatorowych, jako budynków, co miałyby bezpośrednie przełożenie na wysokość podatku od nieruchomości, jednakże ustalenia dokonane przez Trybunał Konstytucyjny w tym wyroku pozostają aktualne w sprawie podnoszonej przez [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] w kontekście opodatkowania SUW.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że art. 1a ust. 1 pkt. 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. UPOŁ stanowi, że użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek - 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,
- 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.

Z kolei art. 2 ust. 1 UPOŁ przewiduje, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty,
- 2) budynki lub ich części,
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Skoro zgodnie art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOŁ budynek oznacza 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, z kolei budowla to 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, należało zauważyć, że w obu wypadkach ustawodawca odesłał do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1333, z późn. zm.) [dalej „PB”], co zostało jednoznacznie stwierdzone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09). Pogląd ten został ostatecznie zaakceptowany również przez sądy administracyjne. W kontekście dokonania prawidłowych ustaleń na potrzeby prawa podatkowego, zasadnicze znaczenie miało przywołanie czterech definicji legalnych sformułowanych w prawie budowlanym. **Po pierwsze**, PB 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 (art. 3 pkt 1 PB).

**Po drugie**, PB definiuje budynek jako taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2 PB).

**Po trzecie**, PB definiuje budowlę jako 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, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (art. 3 pkt 3 PB).

**Po czwarte**, PB definiuje obiekt małej architektury jako niewielkie obiekty, a w szczególności: a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury, b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej, c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki (art. 3 pkt 4 PB).

Określenie relacji istniejącej pomiędzy wskazanymi wyżej pojęciami posiada zasadnicze znaczenie w kontekście podatku od nieruchomości. Z jednej strony uznanie pewnych obiektów za budynki lub budowle decyduje niekiedy o tym, czy są one w ogóle przedmiotem owego podatku, z drugiej zaś - pozwala ustalić jego podstawę. Jak stanowi bowiem art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 UPOŁ opodatkowaniu podlegają budynki lub ich części oraz budowle lub ich części, przy czym te ostatnie tylko wówczas, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przy czym art. 4 ust. 1 pkt 2 i 3 UPOŁ przewiduje z kolei, że podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa, natomiast dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z pewnymi zastrzeżeniami - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na 1 stycznia roku podatkowego, będącą podstawą obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w wypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Zgodnie z jednolitym orzecznictwem sądów administracyjnych, za akceptacją zapatrywania, zgodnie z którym możliwe jest uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ, mają przemawiać dwa niezbyt klarowne argumenty - językowy i celowościowy. Ich krytyczna analiza prowadzi do wniosku, że są one całkowicie nieuzasadnione, co wyjątkowo dostrzega się w pojedynczych wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego (vide: wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych z: 23 czerwca 2016 r. (sygn. akt II FSK 1808/14); 23 czerwca 2016 r. (sygn. akt II FSK 1996/14); 8 grudnia 2016 r. (sygn. akt II FSK 3153/14); 25 stycznia 2017 r. (sygn. akt II FSK 3759/14).

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15) podkreślił, że definicja pojęcia budowli, zawarta zarówno w PB, jak i w UPOŁ przewiduje jednoznacznie, że budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Oznacza to z konieczności, iż najpierw trzeba ustalić, czy dany obiekt należy zakwalifikować jako budynek albo obiekt małej architektury, a dopiero później można rozważać jego kwalifikację jako budowli. Wprowadzenie dodatkowego zastrzeżenia do definicji pojęcia budynku i - konsekwentnie - do definicji pojęcia obiektu małej architektury, zgodnie z którym nie mogą być one budowlą, byłoby nie tylko zbędne, ale wręcz niedopuszczalne. Trybunał Konstytucyjny dalej wskazał, że zbędność polega w tym wypadku na tym, że skoro budowla nie może być budynkiem (obiektem małej architektury), to budynek (obiekt małej architektury) nie może być budowlą, o czym przesądza sama logika. Gdy zbiór „A” (w tym wypadku - zbiór budowli) wyklucza się ze zbiorem „B” (w tym

wypadku: zbiór budynków albo zbiór obiektów małej architektury), to tym samym zbiór „B” musi wykluczać się ze zbiorem „A”, jak wynika z jednego z twierdzeń teorii mnogości. Relacja wykluczania się zbiorów ma bowiem niewątpliwie charakter symetryczny. Niedopuszczalność sprowadza się natomiast do spostrzeżenia, że gdyby rozważane zastrzeżenia poczyniono we wszystkich omawianych definicjach, ich zestaw byłby obarczony poważnym błędem logicznym w postaci błędnego koła. Zauważmy, w pewnym

uproszczeniu, że wówczas pojęcie budynku (obiektu małej architektury) zdefiniowano by jako obiekt o pewnych cechach, który nie jest budowlą, a pojęcie budowli - jako obiekt, który nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego argument celowościowy, powiązany jednoznacznie z argumentem językowym, polega z kolei na konstatacji, że skoro niektóre budynki można uznać za budowle, to dokonując takiej kwalifikacji, należy odwołać się do przesłanki funkcji określonego obiektu, wzięwszy pod uwagę, przykładowo, jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania. Pomimo wielu różnych zastrzeżeń dotyczących definicji sformułowanych w PB oraz w UPOŁ w przypadku pojęć budynku i budowli mamy do czynienia z ich jednoznacznym rozgraniczeniem przez ustawodawcę, a w konsekwencji za niedopuszczalne należało uznać modyfikowanie tych pojęć w oparciu o przesłankę nieprzewidzianą w przepisach prawnych. Uwzględnienie tej przesłanki prowadzi bowiem do rozszerzającej wykładni definicji budowli, powodując zarazem zwężającą wykładnię definicji budynku. Taki zabieg stanowi zatem nieakceptowalną na gruncie polskiej kultury prawnej ingerencję w treść definicji legalnej. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego taki sposób interpretacji przepisów skutkuje z kolei funkcjonalną reinterpretacją regulacji podatkowej na niekorzyść podatnika, co nie może mieć miejsca.

Trybunał Konstytucyjny zauważył jednocześnie, że nie jest wykluczone, by określone obiekty o cechach budynku ustawodawca w przepisie specjalnym uznał za budowle, co - wobec zasady równości opodatkowania - musiałyby być uzasadnione ich wyjątkową specyfiką. Trybunał Konstytucyjny zaznaczył przy tym, że takiej rekwalfikacji nie dokonano w art. 3 pkt 5 PB w odniesieniu do kontenerów telekomunikacyjnych. Zgodnie z art. 3 pkt 5 PB przez tymczasowy obiekt budowlany należy rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe. Jak słusznie zauważono bowiem w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 lutego 2014 r. (sygn. akt II FPS 11/13), "zgodnie [z] definicją zamieszczoną w art. 3 pkt 5 PB., tymczasowe obiekty budowlane stanowią szczególną odmianę obiektów budowlanych, wyróżnioną ze względu na dwa zespoły cech, tj. albo cechą czasowości użytkowania albo cechą niepołączenia trwałego z gruntem. Z kolei z brzmienia przepisu art. 3 pkt 4 lit. a-c PB wynika, że wyliczenie w nim zawarte ma charakter wyczerpujący, każdy zatem obiekt budowlany możemy zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech wymienionych w tym przepisie kategorii. W takim znaczeniu odrębnej kategorii obiektów budowlanych nie tworzą «tymczasowe obiekty budowlane». Te ostatnie bowiem są pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych, wobec czego również w kategoriach budynków, budowli czy obiektów małej architektury mogą mieścić się takie, które spełniają ich cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi (por. Prawo budowlane. Komentarz, praca zbiorowa pod red. Z. Niewiadomskiego, Warszawa 2007, s. 40 i 53)". Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że zasadności wskazanego poglądu nie podważa brak konsekwencji ustawodawcy, który w art. 39a PB wymienił obok obiektów budowlanych będące jedynie ich szczególną odmianą tymczasowe obiekty budowlane, gdyż świadczy to jedynie o zbędności ich wyróżnienia w omawianym przepisie prawnym.

Mając na uwadze, że w odniesieniu do tymczasowych obiektów budowlanych decydujące znaczenie posiadają dwie cechy, tj. czasowość użytkowania albo brak trwałego połączenia z gruntem, trzeba zauważyć, iż w pierwszym wypadku możliwość zakwalifikowania obiektu budowlanego jako budynku nie budzi wątpliwości.

Rozważania Trybunału Konstytucyjnego dotyczące kwalifikacji obiektów kontenerowych,

należy odnieść analogicznie zdaniem [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] do SUW. W związku z powyższym należy uznać, że SUW są w świetle art. 3 pkt 5 PB obiektami budowlanymi, a zatem - wykluczając możliwość uznania ich za obiekty małej architektury. To oznacza, że SUW muszą zostać uznane albo za budynki, albo za budowle. Decydujące znaczenie ma bowiem okoliczność, czy dany obiekt SUW jest faktycznie połączony z gruntem w sposób trwały, czy też nie. W pierwszej sytuacji pierwszeństwo ma kwalifikacja obiektu jako budynku, a jedynie w drugiej sytuacji należy uznać, że mamy do

czynienia z budowlą. W kontekście SUW należy stwierdzić, że w przypadku [TREŚĆ ZANONIMIZOWANA] każdy z SUW należy uznać za budynek.

W tym zakresie Trybunał Konstytucyjny przypomniał o fundamentalnej dla wykładni przepisów prawa daninowego, w tym prawa podatkowego, zasadzie *in dubio pro tributario*, będącej oczywistą konsekwencją, wyrażonej w art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, zasady *nullum tributum sine lege*. Należy zgodzić się z Trybunałem Konstytucyjnym, że przestrzeganie omawianej zasady przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne jest warunkiem koniecznym zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego, co niewątpliwie sprzyjać będzie budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w tym bardzo newralgicznym obszarze. Już sam Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na niepokojący fakt, że rozważana zasada - również po jej wyrażeniu *expressis verbis* w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.) [dalej „OP”]: "Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika" - nie spełnia w praktyce swojej roli.

Mając na uwadze zatem fakt, że argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może - w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji - służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki, Trybunał Konstytucyjny słusznie uznał, że władztwo daninowe przysługujące państwu jest równoważone w aspekcie formalnym co najmniej przez nałożenie na prawodawcę obowiązku jasnego formułowania stanowionych przez niego w tym obszarze przepisów prawnych, co wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.

Podsumowując powyższe rozważania Trybunał Konstytucyjny uznał niekonstytucyjność przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, ponieważ przepis ten narusza zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Przepisów dotyczących obowiązków daninowych jednostki wobec państwa nie można traktować jako takich, które funkcjonują bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści. Konieczne jest zauważenie, iż w istocie rozważane postanowienia konstytucyjne pełnią podwójną funkcję:

- 1) z perspektywy obowiązków jednostki przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków,
- 2) z perspektywy praw i wolności jednostki przewidują możliwość ograniczania tych praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, w zasadzie wyłączając w tym wypadku gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Skoro jednak art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie - podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń - samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa.

Podsumowując powyższe, skoro Trybunał Konstytucyjny określił wskazówki interpretacyjne dla organów podatkowych w zakresie dokonywania ustaleń na potrzeby spraw podatku od nieruchomości, to biorąc pod uwagę treść powołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego należy uznać, że SUW spełniają wszelkie przesłanki do tego, aby były uznane za budynki podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości liczoną od ich powierzchni, a nie wartości. Dokonanie tego ustalenia jest możliwe przy uwzględnieniu charakteru tych obiektów, który ustala się w oparciu o właściwe przepisy prawne, z pominięciem jednak zakwestionowanego fragmentu treści normatywnej wyżej wskazanego przepisu UPOL, i po przeprowadzeniu wymaganego

postępowania dowodowego. Dokonywanie ustaleń w tym zakresie jest kompetencją organów podatkowych oraz kontrolujących ich działalność sądów administracyjnych.

Biorąc pod uwagę powyższe, Spółka stoi na stanowisku, że gminny organ podatkowy powinien dokonać zmiany opodatkowania SUW ze stawki 2% wartości na stawkę podatku od nieruchomości wyliczaną od powierzchni SUW.

#### **IV. Ocena stanowiska wnioskodawcy.**

##### **Wójt Gminy Świdnica uznaje stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe.**

W myśl art. 14b § 1 i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U.z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Podatkowej oraz w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego i zdarzeń przyszłych, a składający wniosek wydanie interpretacji indywidualnej zobowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna winna zawierać wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny; można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (art. 14 c § 1 Ordynacji podatkowej ).

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej.

Istotne dla niniejszej sprawy definicje zostały zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt. 1, 2, 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek - 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,
- 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 wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b), chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Z kolei art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty,
- 2) budynki lub ich części,
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2, 3 i 9 ustawy Prawo budowlane wynika, że ilekroć w ustawie jest mowa o:

\* budynku – należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;

\* budowli – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, 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 – do 17 lipca 2016 r., elektrowni jądrowych i innych urządzeń ) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;

\* 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.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. ( sygn. Akt SK 48/15 ) wskazał, że niezgodne z Konstytucją jest stanowisko dopuszczające uznanie za budowlę obiektu budowlanego spełniającego definicję budynku. W wyroku Trybunał wskazał, że podczas dokonywania oceny każdego obiektu budowlanego, za każdym razem pierwszeństwo ma kwalifikacja obiektu jako budynku.

Wobec powyższego w pierwszej kolejności należy rozważyć, czy SUW mogłaby zostać uznana za budynek tzn.:

- posiada dach,
- został wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- posiada fundamenty,
- jest trwale związany z gruntem.

Ustawodawca wymaga, by powyższe przesłanki zostały spełnione łącznie, brak którejkolwiek z nich powoduje, że nie jest możliwe uznanie danego obiektu budowlanego za budynek, a także jeżeli wykracza poza jego ustawowo określone elementy.

Trybunał Konstytucyjny zauważył, że nie jest wykluczone, aby określone obiekty o cechach budynku ustawodawca w przepisie szczególnym uznał za budowle, co wobec zasady równości opodatkowania, musiałyby być uzasadnione ich wyjątkową specyfiką.

Jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, ponieważ wyposażono go np. urządzeniami, materiałami lub substancjami zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust.1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli. Przy ocenie czy obiekt budowlany jest budynkiem, czy budowlą należy uwzględnić także, czy obiekt spełniający warunki ustawowe budynku nie wykracza poza jego ustawowo określone elementy ( wyrok NSA z 18.10.2016 r., II FSK 1741/16). Dlatego kwestia przeznaczenia i funkcjonalności ma znaczenie dla rozstrzygnięcia problemu, czy stacja uzdatniania wody jest budynkiem czy budowlą.

W orzecznictwie sądów administracyjnych ( NSA wyroki z dnia 08 maja 2018 r. sygn. II FSK 1162/16, I FSK 1281/16, II FSK 1296/16, II FSK 1297/16 i II FSK 331/17 oraz WSA w Bydgoszczy z dnia 19 grudnia 2018 r. sygn. I SA/Bd 875/18, WSA w Poznaniu wyrok z dnia 18 czerwca 2019 r. sygn. I SA/Po 157/19 oraz WSA w Szczecinie wyrok z dnia 23 maja 2019 r.

sygn. I SA/Sz 26/19 ) ukształtował się pogląd, że nawet jeśli obiekt budowlany zawiera wszystkie elementy, o których mowa w art.1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tzn. jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiada fundament i dach, nie oznacza to, że obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu wskazanej regulacji prawnej. Tym samym oparcie się Wnioskodawcy wyłącznie na elemencie trwałego związania z gruntem, wydzielenia z przestrzeni za pomocą

przegród budowlanych, posiadania fundamentów i dachu obiektu budowlanego stacji uzdatniania wody, nie może być przesłankami decydującymi o uznaniu stacji uzdatniania wody za budynek, a nie budowlę.

Z projektu SUW Komorów wynika, że teren działki 183/2 przewidziany pod zabudowę nowych obiektów SUW stanowi teren uzdatniania i dystrybucji wody dla celów zaopatrzenia w wodę mieszkańców Komorowa. Teren uzbrojony w sieci służące do obsługi istniejącej stacji. Obiekt budowlany składa się z czterech kontenerów stalowych ustawionych na fundamencie żelbetonowym, nadbudowanych konstrukcją stalową z profiliów rurowych. Obiekt budowlany jest obudowany na ścianach i stropodachach płytkami. Posadzka w całym obiekcie budowlanym przykryta jest kratkami ze spadkiem w kierunku kraterów odwadniających – wskazanie aby posadzkę wykonać po montażu rur wodociągowych i kanalizacyjnych wychodzących do urządzeń. W obiekcie budowlanym nie przewiduje się pomieszczeń przeznaczonych na stały pobyt ludzi. Podobnie z projektu SUW Jagodnik wynika, że SUW wraz z towarzyszącymi obiektami zlokalizowana na działkach 96/38, 96/39, 96/40 obiekt przemysłowy przeznaczony na potrzeby stacji uzdatniania wody. Pod względem bryłowym obiekt stanowi jedną prostopadłościenną halę z dwuspadowym dachem, podzieloną wewnątrz na dwie części – główną salę technologiczną i jej zaplecze socjalno – techniczne. W obiekcie nie przewiduje się pomieszczeń przeznaczonych dla ludzi. Obiekt budowlany posiada główną konstrukcję nośną obiektu szkieletową stalową opartą na systemie stalowych ram nośnych.

SUW stanowi element całego systemu uzdatniania wody wraz z urządzeniami technologicznymi i rurociągami, odstojnikiem popłuczyn, rurociągami przyobiekowymi, kablami elektrycznymi, bezodpływowym zbiornikiem – neutralizatorem ścieków, pompownią ścieków sanitarnych, drogami wewnętrznymi, ogrodzeniem stacji, zasilaniem elektrycznym złączem kablowym. System instalacji wymaga utrzymania odpowiedniej temperatury, zabezpieczenia przed szkodliwym działaniem czynników zewnętrznych a także ze względu na przepisy bhp, system urządzeń uzdatniających wodę, nie może znajdować się na odkrytej powierzchni ale musi być osłonięty.

W przedstawionym stanie faktycznym, w ocenie organu, nie wskazano przesłanek wskazujących, że SUW spełnia definicję budynku.

Stacje uzdatniania wody zostały wprost wskazane w ustawie Prawo budowlane, jako budowle oraz w Załączniku do tej ustawy, w Kategorii XXX – stacje uzdatniania wody oraz w art. 3 pkt 3 Ustawy Prawo budowlane, ustawodawca wskazuje wprost na stacje uzdatniania wody. Aby tego typu budowla mogła pełnić swoją rolę niezbędne jest wyposażenie jej w odpowiednie urządzenia techniczne.

Wyposażenie w instalacje umożliwiające wykonywanie funkcji uzdatniania wody, wypełnia definicję budowli zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w której wskazano na istotną cechę takich obiektów jaką jest funkcjonalność, poprzez odniesienie się do możliwości użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem.

Wskazać należy, że stacja uzdatniania wody – to budowla stosowana w inżynierii sanitarnej podobnie jak oczyszczalnia ścieków, przepompownia ścieków i kanał ściekowy.

Zadaniem stacji jest uzdatnianie wód. Uzdatniona woda dostarczana jest do odbiorców systemem wodnokanalizacyjnym natomiast pozostałe po procesie oczyszczania wody popłuczne odprowadzane są do gruntu lub sieci sanitarnej.

Wskazać należy, że stacja uzdatniania wody nie jest budynkiem nie tylko ze względu na swoje przeznaczenie ale przede wszystkim ze względu na fakt, że jest składnikiem powiązanych ze sobą urządzeń. Dlatego też takie cechy obiektu budowlanego jak: przeznaczenie, wyposażenie

i funkcje powinny być brane pod uwagę.

W wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać:

1) jedynie budowle wymienione 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 lit.b ustawy Prawo budowlane, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno – użytkową,

2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art.3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane wprost, wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem:

- urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli, w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować, jako budowle w ujęciu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, oraz

- urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy Prawo budowlane nie są instalacje.

Z uzasadnienia wyroku Trybunału wynika, że organ podatkowy, chcąc określić podatek od budowli, musi przyporządkować dane obiekty nazwom budowli wskazanym w ustawie Prawo budowlane, a konkretnie występującym w art. 3 pkt 3, w innych postanowieniach tej ustawy lub w załączniku do niej.

Podkreślenia wymaga, że w załączniku do ustawy Prawo budowlane, w kategorii XXX obiektów budowlanych wymieniono stacje uzdatniania wody, co potwierdza prawidłowość kwalifikacji dokonanej przez organ.

Podsumowując należy stwierdzić, że stacja uzdatniania wody stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ nie spełnia przesłanek uznania obiektu budowlanego za budynek.

Niniejsza interpretacja udzielona została w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę.

Interpretacja ta, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

**Pouczenie:**

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Zgodnie z art. 14 na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k – 14 n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a,

2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k – 14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

z up. Wójta  
Bartłomiej Strózik  
Zastępca Wójta