

Rodzaj dokumentu	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	DFP-Fn-I.3120.9.3.2022
Data	2022-11-24
Autor	Prezydent Miasta Łodzi
Temat	Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości chłodni wentylatorowych
Słowa kluczowe	podatek od nieruchomości, budowle, chłodnie wentylatorowe

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Miasta Łodzi działając na podstawie przepisu art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.)

po rozpatrzeniu

wniosku z dnia 23.08.2022 r. (data wpływu 25.08.2022 r.) w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości

postanawia

uznać, że stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie:

- 1) opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli tylko części budowlanych chłodni wentylatorowych, które składają się z urządzeń technicznych i części budowlanych (żelbetowych fundamentów i żelbetowych podziemnych zbiorników), na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – jest **nieprawidłowe**,
- 2) uznania, że podstawami opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla części budowlanych chłodni wentylatorowych (żelbetowych fundamentów oraz żelbetowych podziemnych zbiorników), które w ramach jednej chłodni ujęte są w całości i wspólnie jako jeden środek trwały, powinny być wartości rynkowe części budowlanych na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – jest **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 25.08.2022 r. do Wydziału Finansowego Urzędu Miasta Łodzi wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, tj. art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1452 ze zm.) w sprawie:

- 1) opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli chłodni wentylatorowych, które składają się z urządzeń technicznych i części budowlanych (żelbetowych fundamentów i żelbetowych podziemnych zbiorników), na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych,
- 2) podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla części budowlanych chłodni wentylatorowych (żelbetowych fundamentów oraz żelbetowych podziemnych zbiorników), które w ramach jednej chłodni ujęte są w całości i wspólnie jako jeden środek trwały, na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Na terenie Łodzi Wnioskodawca posiada dwie elektrociepłownie, tj. zakłady przemysłowe wytwarzające w jednym procesie technologicznym w sposób skojarzony energię elektryczną oraz ciepło, które zlokalizowane są przy ul.(dalej: Elektrociepłownia 1) oraz przy ul. (dalej: Elektrociepłownia 2).

Na wolnej przestrzeni w obrębie terenu Elektrociepłowni 1, na zewnątrz budynków posadowiona jest **3-celkowa (wieżowa) chłodnia wentylatorowa**. Każda z celek (wież) stanowi technologicznie oddzielne urządzenie techniczne, przeznaczone do rozpraszania w powietrzu atmosferycznym strumienia ciepła pobranego przez wodę. W skład pojedynczej celki (wieży) wchodzi m.in.: obudowa, wewnętrzna instalacja rozprowadzenia wody obiegowej, zraszalnik, dyfuzor z wentylatorem, zbiornik do gromadzenia wody tzw. misa oraz komora zasuw i spustów.

Przepływ powietrza przez chłodnię jest uzyskiwany wskutek działania wentylatorów, zamontowanych na stropie każdej z celek.

Każda z wież chłodni osadzona jest na podziemnym zbiorniku w formie prostokątnej skrzyni żelbetowej, w której zabetonowane zostały marki stalowe i fundamenty szkieletu chłodni. Zbiornik posiada betonowe ściany działowe, dzielące go na 3 komory, zbierające wodę ochłodzoną spływającą pierwotnie spod zraszalników poszczególnych celek.

Prefabrykowana konstrukcja nośna chłodni stanowi ramę przestrzenną, złożoną ze słupów połączonych ze sobą belkami nośnymi oraz ryglami stężającymi. Słupy zamocowane są w płycie dna zbiornika za pośrednictwem prefabrykowanych fundamentów (szklanek), które są przyspawane do marek osadzonych w płycie. Belki nośne wsunięte są w otwory wykonane w słupach, belki stężącej oparte są na wspornikach słupów.

Przedmiotowa chłodnia 3-celkowa ujęta jest w środku trwałym o numerze inwentarzowym C320400007 i nazwie: Chłodnia wentylatorowa trzy-celkowa. Poszczególne trzy obiekty objęte wymienionym środkiem trwałym mają niejednorodny charakter w tym sensie, że składają się z urządzenia technicznego i części budowlanej (żelbetowe fundamenty i żelbetowy podziemny zbiornik), na której są posadowione urządzenia techniczne wież chłodni.

Funkcją opisywanej chłodni jest schłodzenie wody obiegowej, tj. wody wykorzystywanej do chłodzenia aparatów i urządzeń przemysłowych w Elektrociepłowni 1 poniżej temperatury otoczenia dzięki rozproszeniu wody obiegowej i odparowaniu niewielkiej jej ilości.

Na wolnej przestrzeni w obrębie terenu Elektrociepłowni 2 na zewnątrz budynków posadowione są dwie 2-celkowe (wieżowe) chłodnie wentylatorowe oznaczone nr 1 i 2.

Chłodnia wentylatorowa nr 1 w Elektrociepłowni 2 składa się z dwóch celek (wież), z których każda stanowi technologicznie oddzielne urządzenie techniczne, przeznaczone do rozpraszania w powietrzu atmosferycznym strumienia ciepła pobranego przez wodę. Celki mogą pracować razem lub niezależnie od siebie. W skład pojedynczej celki (wieży) wchodzi m. in.: obudowa, wodorozdzielacz, tj. wewnętrzna instalacja rozprowadzenia wody obiegowej, zraszalnik, dyfuzor z wentylatorem, wspólny dla obu celek zbiornik do gromadzenia wody tzw. misa oraz instalacja zabezpieczająca przed obladzaniem.

Przepływ powietrza przez chłodnię jest uzyskiwany wskutek działania wentylatorów, zamontowanych na stropie każdej z celek.

Każda z wież chłodni nr 1 osadzona jest na podziemnym zbiorniku w formie prostokątnej skrzyni żelbetowej o wymiarach ok. 22,0 m x 17,0 m i głębokości 1,5 m, w której zabetonowane zostały marki stalowe i fundamenty szkieletu chłodni. Zbiornik posiada betonowe ściany działowe, dzielące go na 2 komory, zbierające wodę ochłodzoną spływającą pierwotnie spod zraszalników poszczególnych celek.

Prefabrykowana konstrukcja nośna chłodni stanowi ramę przestrzenną, złożoną ze słupów połączonych ze sobą belkami nośnymi oraz ryglami stężającymi. Słupy zamocowane są w płycie dna zbiornika za pośrednictwem prefabrykowanych fundamentów (szkłanek), które są przyspawane do marek osadzonych w płycie. Belki nośne wsunięte są w otwory wykonane w słupach, belki stężącej oparte są na wspornikach słupów.

Przedmiotowa chłodnia 2-celkowa nr 1 ujęta jest w środku trwałym o numerze inwentarzowym C420400013 i nazwie: Chłodnia wentylatorowa nr 1. Poszczególne dwa obiekty objęte wymienionym środkiem trwałym mają niejednorodny charakter w tym sensie, że składają się z urządzenia technicznego i części budowlanej (żelbetowe fundamenty i żelbetowy podziemny zbiornik), na której są posadowione urządzenia techniczne wież chłodni.

Chłodnia wentylatorowa nr 2 w Elektrociepłowni 2 również składa się z dwóch celek (wież), z których każda stanowi technologicznie oddzielne urządzenie techniczne, przeznaczone do rozpraszania w powietrzu atmosferycznym strumienia ciepła pobranego przez wodę. Celki mogą pracować razem lub niezależnie od siebie. W skład pojedynczej celki (wieży) wchodzi m.in.: obudowa, wodorozdział, tj. wewnętrzna instalacja rozprowadzenia wody obiegowej, zraszalnik, dyfuzor z wentylatorem, wspólny dla obu celek zbiornik do gromadzenia wody tzw. misa oraz instalacja zabezpieczająca przed obładzaniem.

Przepływ powietrza przez chłodnię jest uzyskiwany wskutek działania wentylatorów, zamontowanych na stropie każdej z celek.

Każda z wież chłodni nr 1 osadzona jest na podziemnym zbiorniku w formie prostokątnej skrzyni żelbetowej o wymiarach ok. 21,7 m x 16,7 m i głębokości 1,45 m, w której zabetonowane zostały marki stalowe i fundamenty szkieletu chłodni. Dno zbiornika ma grubość 0,25 m, ściany boczne 0,15 m; dookoła ścian bocznych zamontowana jest barierka chroniąca przed wypadnięciem. Zbiornik posiada betonowe ściany działowe, dzielące go na 2 komory, zbierające wodę ochłodzoną spływającą pierwotnie spod zraszalników poszczególnych celek.

Prefabrykowana konstrukcja nośna chłodni stanowi ramę przestrzenną, złożoną ze słupów połączonych ze sobą belkami nośnymi oraz ryglami stężającymi. Słupy zamocowane są w płycie dna zbiornika za pośrednictwem prefabrykowanych fundamentów (szkłanek), które są przyspawane do marek osadzonych w płycie. Belki nośne wsunięte są w otwory wykonane w słupach, belki stężącej oparte są na wspornikach słupów.

Przedmiotowa chłodnia 2-celkowa nr 2 ujęta jest w środku trwałym o numerze inwentarzowym C420400185 i nazwie: Chłodnia wentylatorowa nr 2. Poszczególne dwa obiekty objęte wymienionym środkiem trwałym mają niejednorodny charakter w tym sensie, że składają się z urządzenia technicznego i części budowlanej (żelbetowe fundamenty i żelbetowy podziemny zbiornik), na której są posadowione urządzenia techniczne wież chłodni.

Funkcją przedmiotowych chłodni wentylatorowych nr 1 i nr 2 jest schłodzenie wody obiegowej, tj. wody wykorzystywanej do chłodzenia aparatów i urządzeń przemysłowych w Elektrociepłowni 2 poniżej temperatury otoczenia dzięki rozproszeniu i odparowaniu niewielkiej jej ilości.

Opisane powyżej obiekty chłodni wentylatorowych ujęte w ewidencji księgowej Wnioskodawcy jako środki trwałe o nr inw. C320400007, C420400013 i C420400185 były zgłaszane w latach 2017 – 2022 do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle, z wartością księgową danego środka trwałego stanowiącą podstawę naliczania amortyzacji dla celów podatku dochodowego ustaloną na dzień 01 stycznia danego roku jako podstawą opodatkowania

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie dotyczące stanu faktycznego.

- 1) Czy scharakteryzowane wyżej trzy chłodnie wentylatorowe, które składają się z urządzeń technicznych i części budowlanych (żelbetowe fundamenty i żelbetowy podziemny zbiornik) stanowią w całości budowlę, o których mowa w art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 i pkt 9 uPb i tym samym do opodatkowania powinna być zgłaszana cała wartość początkowa środków trwałych nr inw. C320400007, C420400013 i C420400185, tj. ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol?
- 2) Czy w przypadku scharakteryzowanych wyżej trzech chłodni wentylatorowych, które mają niejednorodny charakter i składają się z urządzeń technicznych oraz z części budowlanych (żelbetowe fundamenty oraz żelbetowy, podziemny zbiornik), lecz które w ramach jednej chłodni ujęte są w całości i wspólnie jako jeden środek trwały, o jednej wartości księgowej – podstawami opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowlanych urządzeń technicznych chłodni wentylatorowych, które to części budowlane są budowlami z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 uPb, powinny być wartości rynkowe żelbetowych fundamentów oraz żelbetowych, podziemnych zbiorników?

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego.

- 1) Scharakteryzowane wyżej chłodnie wentylatorowe, które składają się z urządzeń technicznych i części budowlanych (żelbetowe fundamenty i żelbetowy podziemny zbiornik) nie stanowią w całości, lecz tylko w części budowlę, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 i pkt 9 uPb. W związku z czym do opodatkowania nie powinna być zgłaszana wartość początkowa środków trwałych nr inw. C320400007, C420400013 i C420400185, tj. ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol.
- 2) W przypadku scharakteryzowanych wyżej trzech chłodni wentylatorowych, które mają niejednorodny charakter i składają się z urządzeń technicznych oraz z części budowlanych (żelbetowe fundamenty oraz żelbetowy, podziemny zbiornik), lecz które w ramach jednej chłodni ujęte są w całości i wspólnie jako jeden środek trwały o jednej wartości księgowej – podstawami opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowlanych urządzeń technicznych chłodni wentylatorowych, które to części budowlane są budowlami z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 uPb, powinny być wartości rynkowe żelbetowych fundamentów oraz żelbetowych, podziemnych zbiorników.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

W myśl art. 2 ust. 1 upol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Według art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol budowlą jest 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.

Art. 1a ust. 1 pkt 1 upol podaje natomiast, że budynek to 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.

Obiektem budowlanym jest z kolei – za art. 3 pkt 1 uPb – budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Stosownie do art. 3 pkt 1 uPb budowlą w prawie budowlanym jest 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 3a uPb wskazuje, że przez obiekt liniowy należy rozumieć obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane oraz kable zainstalowane w kanale technologicznym nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi co do zasady wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Natomiast art. 4 ust. 5 upol przewiduje, że jeżeli od budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Wedle art. 4 ust. 6 upol, jeżeli budowle lub ich części, zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

Wreszcie, w sytuacji gdy podatnik nie określił wartości budowli poddawanych amortyzacji oraz budowli, od których nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych, lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, zastosowanie ma art. 4 ust. 7 upol, wówczas organ podatkowy powołuje biegłego, celem ustalenia odpowiedniej wartości.

Uzasadnienie odnośnie pytania z pkt 1

Będące własnością Wnioskodawcy opisane chłodnie wentylatorowe mają niejednorodną strukturę. W rzeczywistości bowiem złożone są z:

- urządzeń czysto technicznych, tj. wież chłodniczych (celek), obejmujących takie elementy składowe jak m.in.: wentylatory, zraszalniki i ociekacze, dysze, maty tłumiące hałas

kropel, eliminatory unosu kropel, kolektory zasilające oraz aparaty rozpryskowe – wszystkie te elementy zamknięte są w obudowach;

- części budowlanych, na których posadowione są urządzenia techniczne, tj. z żelbetowych fundamentów oraz żelbetowych, podziemnych zbiorników.

Co najistotniejsze, wszystkie opisane powyżej urządzenia techniczne i części budowlane w ramach każdej z trzech chłodni wentylatorowych ujęte są wspólnie jako jeden środek trwały o odpowiednio:

- nr inw. C320400007 i nazwie: Chłodnia wentylatorowa trzy-celkowa,
- nr inw. C420400013 i nazwie: Chłodnia wentylatorowa nr-1,
- nr inw. C420400185 i nazwie: Chłodnia wentylatorowa nr-2.

Każdy z wymienionych środków posiada własną wartość początkową, która jest dotychczas deklarowana przez Wnioskodawcę jako podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości każdej z trzech chłodni – traktowanych w całości jako budowle.

Tymczasem, według art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol budowlą jest:

- obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury oraz niezależnie
- urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Pierwsza część zacytowanego przepisu operuje pojęciem obiektu budowlanego – pojęciem nie wyjaśnionym w upol – lecz któremu towarzyszy wyraźne odesłanie co do jego znaczenia do przepisów prawa budowlanego.

W art. 3 pkt 1 uPb wskazano jak rozumieć zwrot obiekt budowlany. Obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

W związku z tym, że przywołany przepis jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego podaje budowlę, to niezbędne staje się sięgnięcie do art. 3 pkt 3 uPb, czyli definicji budowli na gruncie prawa budowlanego.

Budowlą w prawie budowlanym jest 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.

Zważywszy na powyższe uznać trzeba, że przy odczytywaniu czym jest budowla z art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol należy także pamiętać o treści art. 3 pkt 1 uPb oraz art. 3 pkt 3 uPb. Konieczność ta wywoływała szereg wątpliwości interpretacyjnych i finalnie doprowadziła do wydania przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09. W powołanym orzeczeniu Trybunał wyraźnie stwierdził, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być:

- tylko te budowle, które zostały bezpośrednio wymienione w art. 3 pkt 3 uPb, bądź zostały wskazane jako budowle w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej oraz

- te urządzenia budowlane, które zostały wprost wyliczone w art. 3 pkt 9 uPb, bądź zostały określone jako urządzenia budowlane w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej.

Obiekty, które nie zostały *expressis verbis* wyliczone w powołanych przepisach, lecz są jedynie podobne do ujętych tam wzorców, są budowlami (lub urządzeniami budowlanymi) na gruncie prawa budowlanego, lecz nie mogą być uznane za budowle będące przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Innymi słowy, nie istnieje tożsamość pomiędzy budowlami w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości i w zakresie prawa budowlanego.

Podkreślenia wymaga, że w art. 3 pkt 3 upb jako wzorce budowli wymieniono wprost 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.

Części budowlane urządzeń technicznych, jak również fundamenty pod maszyny i urządzenia, są więc budowlami, o ile charakteryzują się odrębnością techniczną od pozostałych elementów składających się na pewną całość użytkową.

W nieco innym ujęciu przyjąć można, że jeśli występuje przedmiot niejednorodny i zróżnicowany w ten sposób, że można w nim wyróżnić element stricte techniczny, czyli urządzenie techniczne oraz część budowlaną, to możliwe jest, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w kategorii budowle, będzie podlegać nie całość tego przedmiotu, lecz jedynie komponent budowlany. Rozstrzygnięcie tej kwestii zależy jednak od tego, czy te dwie części (urządzenie techniczne i element budowlany) są odrębne pod względem technicznym, czy też nie są pod tym względem odrębne. Przedstawiając rzecz nieco inaczej – chodzi o to, czy te dwa komponenty tworzą całość wyłącznie użytkową, gdyż są odrębne pod względem technicznym, czy też tworzą całość techniczno-użytkową, albowiem są spójne zarówno z użytkowego, jak i z technicznego punktu widzenia.

W tym miejscu aktualizuję się potrzeba wyjaśnienia jak rozumieć określenie „odrębny pod względem technicznym” oraz zwrot „całość użytkowa”. Ich znaczenia mają być poszukiwane z pomocą językowych dyrektyw wykładni – zob. wyrok NSA z dnia 5 listopada 2009 r. sygn. akt II FSK 2194/08.

Przymiotnik „odrębny” tłumaczony jest jako „różniący się od innych; stanowiący samodzielną całość” (za <https://sjp.pwn.pl>), a także „różniący się od innych, odmienny; wydzielony spośród innych” (za <https://sjp.pl>).

Natomiast przymiotnik „techniczny” to „odnoszący się, do techniki jako dziedziny wiedzy; dotyczący techniki wykonywania jakichś czynności lub sposobu realizacji czegoś” (za <https://sjp.pwn.pl>). Odrębny pod względem technicznym będzie zatem przedmiot wyróżniający się spośród innych elementów cechami technicznymi oraz odnoszącym się do techniki sposobem jego wykonania.

Słowo „całość” to nic innego niż „wszystkie części czegoś wzięte razem” (za <https://sjp.pwn.pl>) lub „wszystkie części, fragmenty połączone ze sobą, tworzące samodzielną jednostkę; całkowitość” (za <https://sjp.pl>).

Przymiotnik „użytkowy” oznacza zaś „przeznaczony do użytku” (za <https://sjp.pwn.pl>), bądź „mający praktyczne zastosowanie, przeznaczony do użytku (np. drewno użytkowe)” (za <https://sjp.pwn.pl>).

Z uwagi na przytoczone znaczenia, całość użytkowa to połączone ze sobą elementy tworzące pewien obiekt, pewną jednostkę, przeznaczoną do określonego wykorzystania, do określonego użytku.

Zaprezentowane językowe znaczenie zwrotu „odrębny pod względem technicznym” jest zbieżne z jego rozumieniem przyjętym w judykaturze w kontekście definicji budowli

z art. 3 pkt 3 uPb. W orzecznictwie występuje jednolite stanowisko, że urządzenie techniczne i powiązane z nim części budowlane są odrębne pod względem technicznym, jeżeli nie są ze sobą spójne w sensie technicznym, tj. nie są wykonane w tej samej technice. Uzupełniając, za techniczną odrębnością elementów pewnej całości przemawia również możliwość zdemontowania tej części (technicznej) z elementu budowlanego i przeniesienia jej w inne miejsce, wymiany na inne, analogiczne urządzenie, bez szkody dla samego elementu budowlanego – zob. wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 575/15. „Skoro ustawodawca, jak wskazano wyżej, definiuje budowlę jako całość techniczno-użytkową, jednocześnie zaznaczając w odniesieniu do niektórych obiektów, że budowlę stanowią tylko części, które nie są odrębne pod względem technicznym, to tym samym wyróżnia w budowlu części budowlane i niebudowlane. Ponadto przez całość techniczną rozumie całość spójną pod względem technicznym, a zatem wykonaną w tej samej technice. Z tego względu za budowlę uznaje fundamenty pod maszyny, a maszyn, dla których ten fundament został wykonany już za budowlę nie uważa, choć sam fundament, bez posadowienia na nim maszyny, nie będzie pozwalał przedsiębiorcy na prowadzenie produkcji”.

Powracając do obiektów wchodzących w skład chłodni wentylatorowej godzi się zaznaczyć, że same wieże chłodnicze (celki) to urządzenia stricte techniczne. Są to pewne mechanizmy, układy, które zostały wytworzone z materiałów niebudowlanych. Technika wykonania urządzeń wież chłodniczych (celek) jest całkowicie odmienna od sposobu wykonania części budowlanych, tj. żelbetowych fundamentów oraz żelbetowego, podziemnego zbiornika, na których wieże chłodnicze (celki) posadowiono. Całość, utworzona przez urządzenia wież chłodniczych (celek) oraz części budowlane, jest zatem całością użytkową – przeznaczoną do skonkretyzowanego wykorzystania, ale już nie całością techniczno-użytkową. Brak bowiem tożsamości, jednolitości technik wytworzenia urządzeń (mechanizmów) wież chłodni wentylatorowych i elementów budowlanych, czyli żelbetowych fundamentów oraz żelbetowego, podziemnego zbiornika.

W takich warunkach, budowlami podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, są wyłącznie komponenty budowlane (żelbetowe fundamenty oraz żelbetowy, podziemny zbiornik). Natomiast urządzenia wież chłodniczych (celek) nie stanowią ani części budowli, będącej całością techniczno-użytkową (gdyż takowa w tym przypadku nie istnieje), ani części budowli w postaci elementów budowlanych i nie stanowią także urządzeń budowlanych. Urządzenia techniczne wież chłodniczych (celek) nie są w ogóle opodatkowane podatkiem od nieruchomości – pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

Uzasadnienie odnośnie pytania z pkt 2

Budowle lub ich części, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne winny być – zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol – opodatkowane od wartości początkowej, czyli od wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalonej na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszonej o odpisy amortyzacyjne.

Sytuacją idealnie przystającą do powołanego przepisu byłoby, gdyby każdy pojedynczy przedmiot, stanowiący budynek albo budowlę na płaszczyźnie upol, miał odzwierciedlenie w postaci odrębnego środka trwałego. Wówczas wartość przypisana takiemu środkowi trwałemu byłaby równocześnie wartością budowli, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, co uzasadnia skorzystanie z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol. Niestety w praktyce często tak nie jest, a art. 4 ust. 1 pkt 3 upol nie bierze pod uwagę okoliczności szczególnych, które umykają prostej kwalifikacji. Tak właśnie dzieje się wtedy, gdy jednym środkiem trwałym objętych jest kilka obiektów, przykładowo budynek i budowla albo budowla i obiekt małej architektury. W takim stanie rzeczy wartość złożonego środka

trwałego nie jest wartością budowli, którą należy przyjąć jako podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W rzeczywistości wartość środka trwałego przewyższa wartość budowli.

Opisany problem dotyczy środków trwałych o nr inw.: C320400007, C420400013 i C420400185. Te środki trwałe składają się z trzech (C320400007) lub dwóch (C420400013 i C420400185) urządzeń technicznych oraz szeregu obiektów budowlanych, przez co są niejednorodne z punktu widzenia poszczególnych kategorii przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Na płaszczyźnie księgowej istnieją trzy środki trwałe, każdy posiadający odrębną wartość księgową. Natomiast faktycznie każdy z przedmiotowych środków obejmuje urządzenia techniczne oraz obiekty budowlane, przez co środki te mają w świetle upol złożoną, niejednorodną strukturę. Ich elementami są bowiem budowle, o których mowa w art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 uPb, oraz urządzenia wyłącznie techniczne, nie będące ani budowlami, ani żadnym z pozostałych przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Tak naprawdę opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane urządzeń technicznych, które wspólnie ujęte są jako poszczególne środki trwałe, o określonej wartości księgowej.

Przyjmowanie w takim stanie rzeczy do opodatkowania całej wartości takiego specyficznego środka trwałego byłoby działaniem skrajnie uproszczonym, niezgodnym z przepisami upol i godziłoby w interesy podatnika. Jedynym rozwiązaniem jest zatem wyodrębnienie z całkowitej wartości księgowej środka trwałego, wyłącznie wartości fragmentów będących budowlami.

Niestety, z uwagi na zasygnalizowany brak jednorodności chłodni wentylatorowych, polegający na tym, że obiekty te to całości użytkowe, złożone z dwóch lub trzech urządzeń technicznych, nie podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości oraz z części budowlanych, stanowiących budowle, podlegające opodatkowaniu wskazanym podatkiem, w opisanym przypadku nie jest możliwe ustalenie wartości początkowej samych budowli, poprzez określenie udziału wartości części budowlanych w całkowitej wartości początkowej danego środka trwałego.

Podnieść należy, iż kluczowe w niniejszej sprawie jest to, że urządzenia techniczne wież chłodniczych i części budowlane zostały zrealizowane w całkowicie odmiennych technikach, wymagających różnych nakładów i generujących odmienne koszty. Wnioskodawca nie dysponuje ani danymi źródłowymi, ani innego typu informacjami, które pozwoliłyby na wydzielenie z wartości ogólnej środka trwałego tylko wartości każdego elementu budowlanego. Brak jest narzędzia i cechy charakterystycznej (np. powierzchni, długości, kubatury itp.), za pomocą których można byłoby precyzyjnie i przekonująco wyłączyć z wartości środków trwałych o nr inw.: C320400007, C420400013 i C420400185 konkretne wartości części budowlanych, czyli żelbetowych fundamentów oraz żelbetowych, podziemnych zbiorników. Dodatkową komplikację stanowi fakt, że każdy z opisywanych środków trwałych to w istocie dwie lub trzy wieże chłodnicze.

Wobec powyższego, najwłaściwszą metodą ustalania podstaw opodatkowania części budowlanych jest określenie wartości rynkowych przedmiotowych żelbetowych fundamentów oraz żelbetowych, podziemnych zbiorników. Wykładnia taka jest zbieżna ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 12 grudnia 2019 roku sygn. akt II FSK 13/18 stwierdził, że: „literalne odczytanie przepisu art. 4 ust. 5 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że jeżeli nie ma tożsamości pomiędzy budowlą lub jej częścią będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości a środkiem trwałym, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne, podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa. Powołany przepis nie przewiduje, a w konsekwencji przyjąć należy, że nie dopuszcza rekonstruowania wartości budowli lub ich części poprzez operacje rachunkowe uwzględniające wartość początkową środków trwałych mogących wchodzić

w skład tych budowli. Wydaje się wręcz, że w takiej sytuacji metodą prostszą a poprzez to bardziej obiektywną jest ustalenie wartości rynkowej budowli lub jej części”.

W tym miejscu zauważyć trzeba, że art. 4 ust. 7 upol przyznaje organowi podatkowemu uprawnienie do powołania biegłego, jeżeli podatnik nie określił wartości budowli poddawanych amortyzacji lub już zamortyzowanych oraz budowli, od których nie są dokonywane odpisy amortyzacyjne, albo podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej. Wówczas biegły ma ustalić prawidłową wartość budowli. Regulacja ta ma zabezpieczać przed stanem, w którym brak wskazania przez podatnika wartości budowli tamowałby możliwość poddania ich opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Co prawda kompetencja do powołania biegłego została przyznana w art. 4 ust. 7 upol organowi podatkowemu, jednak przejawiany przez Wnioskodawcę zamiar uniknięcia sytuacji, w której analizowane budowle nie byłyby w ogóle opodatkowane podatkiem od nieruchomości, uzasadnia zaakceptowanie wartości rynkowych części budowlanych chłodni wentylatorowych jako ich podstaw opodatkowania.

Podsumowując, Wnioskodawca nie dysponując realną możliwością ustalenia wartości początkowych elementów budowlanych chłodni wentylatorowych (żelbetowych fundamentów oraz żelbetowych, podziemnych zbiorników), dąży jednak do opodatkowania tych budowli, co jednak powinno być zgodne ze stanem rzeczywistym i przepisami. Stwierdzić więc należy, iż w scharakteryzowanych okolicznościach art. 4 ust. 1 pkt 3 upol nie powinien mieć zastosowania do budowli w postaci części budowlanych chłodni wentylatorowej. Za podstawy opodatkowania opisanych budowli powinny być przyjęte ich wartości rynkowe, do czego daje podstawy art. 4 ust. 7 w zw. z ust. 5 upol.

Prezydent Miasta Łodzi uznał, że stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie:

- 1) opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli tylko części budowlanych chłodni wentylatorowych, które składają się z urządzeń technicznych i części budowlanych (żelbetowych fundamentów i żelbetowych podziemnych zbiorników), na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – jest nieprawidłowe,**
- 2) uznania, że podstawami opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla części budowlanych chłodni wentylatorowych (żelbetowych fundamentów oraz żelbetowych podziemnych zbiorników), które w ramach jednej chłodni ujęte są w całości i wspólnie jako jeden środek trwałe, powinny być wartości rynkowe części budowlanych na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – jest nieprawidłowe.**

Uzasadnienie odnośnie pytania z pkt 1

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1452 ze zm.; zwanej dalej u.p.o.l.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części oraz 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Stworzona na potrzeby podatkowe definicja budowli, zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stanowi, że poprzez budowlę należy rozumieć 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. W świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09 odesłanie do „przepisów prawa budowlanego” oznacza odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane. Odesłanie, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.,

dotyczy bowiem określenia przedmiotu opodatkowania, a zgodnie z art. 217 Konstytucji RP przedmiot opodatkowania winien być uregulowany wyłącznie w ustawie.

Powyższa definicja budowli zawiera odesłanie do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a także urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Pojęcie obiektu budowlanego zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.; dalej u.p.b.) jako budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

W świetle art. 3 pkt 3 u.p.b. pod pojęciem budowli należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny 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.

Natomiast w świetle art. 3 pkt 9 u.p.b. pod pojęciem urządzenia budowlanego należy rozumieć 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. Z powyższej definicji wynika, że urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego będzie kwalifikowane jako budowla w sensie podatkowym po spełnieniu dwóch ustawowo określonych warunków. Po pierwsze warunek związania tego urządzenia z obiektem budowlanym, a po drugie warunek zapewnienia możliwości użytkowania tego obiektu zgodnie z przeznaczeniem.

Reasumując, budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 oraz art. 3 pkt 9 u.p.b. jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, w tym budowla wskazana w art. 3 pkt 3 u.p.b., wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, oraz urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Sposób, w jaki należy interpretować pojęcie budowli na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., był przedmiotem interpretacji w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny „za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać:

- 1) jedynie budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 u.p.b., 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 u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
- 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane expressis verbis – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak:
(1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli

w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje, mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”.

Na podstawie jednoznacznego zapisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. do kategorii budowli na gruncie prawa podatkowego należą budowle wskazane w art. 3 pkt 3 u.p.b., do których ustawodawca zaliczył m.in. wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, a także urządzenia budowlane wskazane w art. 3 pkt 9 u.p.b.

W orzecznictwie sądów administracyjnych występują wyroki, w świetle których chłodnie wentylatorowe należy zakwalifikować albo jako urządzenia budowlane w świetle art. 3 pkt 9 u.p.b., albo jako wolnostojące urządzenia techniczne należące do kategorii budowli w świetle art. 3 pkt 3 u.p.b. Bez względu na sposób zakwalifikowania chłodni wentylatorowych, obie kategorie spełniają definicję budowli na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Według pierwszego stanowiska chłodnie wentylatorowe należy zakwalifikować jako urządzenia budowlane w świetle art. 3 pkt 9 u.p.b. W prawomocnych wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 28 października 2020 r. sygn. akt I SA/Po 440/20, I SA/Po 441/20, I SA/Po 442/20 i I SA/Po 443/20 wskazano, że:

„Zgodnie z przepisami u.p.o.l. budowla jest definiowana w odniesieniu do definicji zawartej w p.b. Jak stanowi bowiem art. 1a ust. 2 u.p.o.l. przez budowlę rozumie się 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. 3 pkt 1 p.b. wskazuje, 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. Przepis art. 3 pkt 3 p.b. uznaje za budowle fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, natomiast zgodnie z art. 3 pkt 9 p.b. za urządzenia budowlane rozumie się 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.

Mając na względzie wyjaśnienia skarżącej dotyczące funkcji, jakie pełnią chłodnie wentylatorowe, a także powołane powyżej przepisy p.b., Sąd stwierdza, że prawidłowo organ pierwszej instancji uznał, że chłodnie wentylatorowe stanowią urządzenia budowlane, o których mowa w art. 3 pkt 9 p.b., albowiem są one urządzeniami technicznymi związanymi z obiektami budowlanymi (budynkami przemysłowymi) i zapewniają ich użytkowanie zgodnie z ich przeznaczeniem. Służą one chłodzeniu wody obiegowej dla instalacji technologicznych, przemysłowych i klimatyzacyjnych znajdujących się w tych budynkach. W ocenie Sądu, przedmiotowe chłodnie niewątpliwie umożliwiają korzystanie z innych budynków przemysłowych skarżącej (a konkretniej urządzeń – instalacji technologicznych, przemysłowych i klimatyzacyjnych znajdujących się w tych budynkach) zgodnie z ich przeznaczeniem, poprzez schłodzenie temperatury wody, która rozgrzewa się w różnego rodzaju procesach przemysłowych, technologicznych i klimatyzacyjnych. Dzięki temu

możliwa jest nieprzerwana i bezpieczna praca tych urządzeń. W związku z tym spełniają one kryteria urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 9 p.b., a zatem podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jak budowle zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.”

Powyższe stanowisko potwierdzone zostało w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lutego 2022 r. sygn. akt III FSK 3505/21, III FSK 3506/2, III FSK 3507/21 i III FSK 3508/21, wydanych wskutek skarg kasacyjnych od wskazanych powyżej wyroków WSA w Poznaniu, w których NSA uznał, że: „Wskazanie w podatkowej definicji budowli na urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego oznacza także konieczność zastosowania tej definicji zawartej w art. 3 pkt 9 u.p.b. Zgodnie z tym unormowaniem, pod pojęciem urządzeń budowlanych należy 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. Chodzi tu zatem o urządzenia techniczne, które także spełniają dwa warunki, a zatem wyjściowy związania z obiektem budowlanym, a także realizacji, tj. zapewnienia możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. (...) Odnosząc te uwagi ogólne do przedmiotu sprawy, Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla, że Sąd pierwszej instancji dokonał prawidłowej prawnopodatkowej kwalifikacji chłodni wentylatorowych, ujmując je w ślad za organem pierwszej instancji w zakresie definicji urządzenia budowlanego. Zasadnie zatem uznał WSA w Poznaniu, że chłodnie te stanowią urządzenia techniczne związane z obiektami budowlanymi (budynkami przemysłowymi), a jednocześnie zapewniają ich użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem. Zapewnienie możliwości użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem polega na chłodzeniu wody obiegowej dla instalacji technologicznych, przemysłowych i klimatyzacyjnych znajdujących się w tych budynkach. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego należy przyjąć, że chłodnie wentylatorowe spełniają zarówno warunek wyjściowy, jak i warunek realizacji”.

Z kolei według drugiego stanowiska chłodnie wentylatorowe należy zakwalifikować jako wolnostojące urządzenia techniczne należące do kategorii budowli w świetle art. 3 pkt 3 u.p.b. W prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 21 maja 2021 r. sygn. akt I SA/Lu 109/21 wskazano, że:

„Chłodnia wentylatorowa stojąca na otwartej przestrzeni, poza budynkami, technicznie i funkcjonalnie należy do wolno stojącej instalacji przemysłowej służącej procesowi produkcji prowadzonej przez Spółkę. W takiej sytuacji podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako element budowli w postaci wolno stojącej instalacji przemysłowej skatalogowanej przez ustawodawcę w art. 3 pkt 3 p.b.

Natomiast chłodnie wentylatorowe położone w budynku nie stanowią składowych wolno stojącej instalacji przemysłowej. Wolno stojąca instalacja przemysłowa z istoty rzeczy oznacza instalację przemysłową zlokalizowaną na otwartej przestrzeni, nie zaś w budynku czy budynkach. Jednocześnie chłodnia wentylatorowa nie jest urządzeniem budowlanym wymienionym w art. 3 pkt 9 p.b. Przepis ten stanowił (w stanie prawnym obowiązującym w 2015 r.), że przez urządzenia budowlane należy 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”.

Ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej wynika, że trzycielkowa (wieżowa) chłodnia wentylatorowa w Elektrociepłowni 1 stanowi urządzenie techniczne składające się z 3 celek (wież) osadzonych na części budowlanej w postaci żelbetowych zbiorników podziemnych i żelbetowych fundamentów. Posadowiona jest na zewnątrz budynków na wolnej przestrzeni w obrębie

terenu Elektrociepłowni 1. Urządzenie to służy do schładzania wody obiegowej wykorzystywanej do chłodzenia aparatów i urządzeń przemysłowych w Elektrociepłowni 1 poniżej temperatury otoczenia poprzez rozpraszanie wody obiegowej i odparowanie niewielkiej jej ilości.

Z kolei chłodnie wentylatorowe nr 1 i 2 w Elektrociepłowni 2 stanowią urządzenia techniczne składające się z 2 celek (wież) osadzonych na części budowlanej w postaci żelbetowych zbiorników podziemnych i żelbetowych fundamentów. Posadowione są na zewnątrz budynków na wolnej przestrzeni w obrębie terenu Elektrociepłowni 2. Urządzenia te służą do schładzania wody obiegowej wykorzystywanej do chłodzenia aparatów i urządzeń przemysłowych w Elektrociepłowni 2 poniżej temperatury otoczenia poprzez rozpraszanie wody obiegowej i odparowanie niewielkiej jej ilości.

Wymienione chłodnie wentylatorowe wykorzystywane są w zakładach przemysłowych wytwarzających w jednym procesie technologicznym w sposób skojarzony energię elektryczną oraz ciepło.

Na podstawie przedstawionego stanu faktycznego należy stwierdzić, że chłodnie wentylatorowe należące do Spółki mogą stanowić zarówno urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b., bowiem są urządzeniami technicznymi związanymi z budynkami przemysłowymi i zapewniającymi ich użytkowanie zgodnie z ich przeznaczeniem z uwagi na to, że służą do schładzania wody obiegowej wykorzystywanej do chłodzenia aparatów i urządzeń przemysłowych w Elektrociepłowni 1 i 2, jak również budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., bowiem są wolnostojącymi urządzeniami technicznymi zlokalizowanymi na zewnątrz budynków na wolnej przestrzeni, służącymi procesowi produkcji energii i ciepła prowadzonemu przez Elektrociepłownię 1 i 2.

W ocenie organu podatkowego, trzycelkową (wieżową) chłodnię wentylatorową w Elektrociepłowni 1 oraz chłodnie wentylatorowe nr 1 i 2 w Elektrociepłowni 2 należy zakwalifikować jako urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b., które wraz z częściami budowlanymi, o których mowa w art. 3 pkt 3 u.p.b., stanowią budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a zatem podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Według stanowiska pełnomocnika Wnioskodawcy „w art. 3 pkt 3 u.p.b. jako wzorce budowli wymieniono wprost 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. Części budowlane urządzeń technicznych, jak również fundamenty pod maszyny i urządzenia są więc budowlami, o ile charakteryzują się odrębnością techniczną od pozostałych elementów składających się na pewną całość użytkową (...) jeśli występuje przedmiot niejednorodny i zróżnicowany w ten sposób, że można w nim wyróżnić element stricte techniczny, czyli urządzenie techniczne oraz część budowlaną, to możliwe jest, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w kategorii budowle, będzie podlegać nie całość tego przedmiotu, lecz jedynie komponent budowlany. Rozstrzygnięcie tej kwestii zależy jednak od tego, czy te dwie części (urządzenie techniczne i element budowlany) są odrębne pod względem technicznym, czy też tworzą wyłącznie całość użytkową (...) W orzecznictwie występuje jednolite stanowisko, że urządzenie techniczne i powiązane z nim części budowlane są odrębne pod względem technicznym, jeżeli nie są ze sobą spójne w sensie technicznym, tj. nie są wykonane w tej samej technice. Uzupełniając, za techniczną odrębnością elementów pewnej całości przemawia również możliwość zdemontowania tej części (technicznej) z elementu budowlanego i przeniesienia jej w inne miejsce, wymiany na inne, analogiczne urządzenie, bez szkody dla samego elementu budowlanego (...)”

Pełnomocnik Wnioskodawcy nie zauważył jednak, że ustawodawca wprost zalicza urządzenia techniczne do kategorii budowli, jeżeli są wolnostojące, bądź do kategorii urządzeń budowlanych, jeżeli są związane z obiektem budowlanym, zapewniających możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. W takiej sytuacji opodatkowaniu podlega zarówno urządzenie techniczne, jak i jego część budowlana.

Z opisu stanu faktycznego wynika jednoznacznie, że żelbetowe zbiorniki podziemne, na których posadowione są chłodnie wentylatorowe, nie stanowią odrębnych pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Podziemne zbiorniki żelbetowe to prostokątne skrzynie żelbetowe, w których zostały zabetonowane marki stalowe i fundamenty szkieletu chłodni, oraz posiadające komory, które zbierają wodę ochłodzoną spływającą pierwotnie spod zraszalników poszczególnych celek. Zatem podziemne zbiorniki żelbetowe wraz z chłodniami wentylatorowymi stanowią – wbrew twierdzeniom pełnomocnika Wnioskodawcy – całość techniczno-użytkową, bowiem pomiędzy urządzeniami technicznymi a częściami budowlanymi zachodzi powiązanie o charakterze technicznym i użytkowym. Podziemne zbiorniki żelbetowe pełnią rolę służebną wobec chłodni wentylatorowych, bowiem chłodnie bez zbiorników gromadzących ochłodzoną wodę spływającą z celek nie mogłyby funkcjonować, a więc nie spełniałyby swoje funkcji użytkowej. Demontaż chłodni wentylatorowych z podziemnych zbiorników żelbetowych czy wymiana na inne chłodnie wentylatorowe skutkowałaby uszkodzeniem tych zbiorników, bowiem zostały zabetonowane w nim marki stalowe i fundamenty szkieletu chłodni, a zatem urządzenia techniczne i ich części budowlane zostały zespolone ze sobą w sposób trwały, wymagający ingerencji w część budowlaną w celu ich rozłączenia, a z kolei ich rozłączenie spowodowałoby, że zbiorniki nie spełniałyby żadnej funkcji użytkowej.

W świetle jednolitego orzecznictwa sądów administracyjnych „całość techniczno-użytkowa to połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się do określonego użytku” (m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 24 lipca 2019 r. sygn. akt I SA/Kr 1195/18; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 10 października 2019 r. sygn. akt I SA/Ol 450/19).

„Całość techniczno-użytkowa dotyczy wszystkich składników budowli, które są ze sobą powiązane po to, aby budowla mogła być wykorzystana do prowadzenia określonej działalności gospodarczej. Przyjęcie przez ustawodawcę podatkowego, że budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego oznacza, iż opodatkowaniu podlegać będzie zarówno zbiornik, fundament, na którym jest on posadowiony, jak i związana z nim instalacja. Jest to bowiem całość techniczno-użytkowa. Nie można instalacji zbiornikowej na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości „rozbijać” na części budowlane i techniczne, skoro istotą obiektu budowlanego jest jego kompletność (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 stycznia 2015 r. sygn. akt II FSK 2841/12; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2015 r. sygn. akt II FSK 586/13; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 23 października 2012 r. sygn. akt I SA/Łd 1123/12).

Uzasadnienie odnośnie pytania z pkt 2

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Natomiast w świetle art. 4 ust. 5 u.p.o.l., jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Na podstawie art. 4 ust. 6 u.p.o.l., jeżeli budowle lub ich części, o których mowa w ust. 5, zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

Z uwagi na to, że w ocenie organu podatkowego trzycielkowa (wieżowa) chłodnia wentylatorowa w Elektrociepłowni 1 oraz chłodnie wentylatorowe nr 1 i 2 w Elektrociepłowni 2, jak i części budowlane tych urządzeń (żelbetowe zbiorniki podziemne i żelbetowe fundamenty), które ujęte zostały w całości i wspólnie jako jeden środek trwały, stanowią budowle na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, niezasadne jest wydzielanie ich wartości z łącznej wartości, a podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi – zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. – wartość początkowa chłodni wentylatorowych i ich części budowlanych, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Niemniej jednak odnosząc się na marginesie do ustalenia podstawy opodatkowania w przypadkach, gdy mamy do czynienia z urządzeniem technicznym niestanowiącym budowli, posadowionym na fundamencie stanowiącym budowlę, a ujętymi wspólnie w całości jako jeden środek trwały, w świetle art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 u.p.o.l. podstawę opodatkowania stanowi wartość początkowa części budowlanej, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanej – jej wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Wartość rynkowa budowli, o której mowa w art. 4 ust. 5 u.p.o.l., stanowi bowiem podstawę opodatkowania wyłącznie w przypadku, gdy od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Ustawodawca nie przewidział w powyższym przepisie innych wyjątków od ogólnej zasady ustalania podstawy opodatkowania dla budowli określonej w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji.

Na niniejszą interpretację stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90 – 434 Łódź, w dwóch egzemplarzach, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 i art. 47 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Urzędu Miasta Łodzi, Departament Finansów Publicznych, Wydział Finansowy, ul. Sienkiewicza 5, 90 – 113 Łódź.