

Rodzaj dokumentu	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	DFP-Fn-I.3120.9.7.2022
Data	2022-11-24
Autor	Prezydent Miasta Łodzi
Temat	Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości rurociągów przemysłowych wewnątrz budynków
Słowa kluczowe	podatek od nieruchomości, budowle, rurociągi przemysłowe wewnątrz budynków

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 świetle którego rurociągi technologiczne zlokalizowane w budynkach przemysłowych Elektrociepłowni 1 i 2, zapewniające dopływ i odpływ powietrza, wody, pary wodnej i oleju opałowego do urządzeń zlokalizowanych w tych budynkach, nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – jest **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 25.08.2022 r. do Wydziału Finansowego Urzędu Miasta Łodzi wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości rurociągów technologicznych zlokalizowanych w budynkach przemysłowych Elektrociepłowni 1 i 2, zapewniających dopływ i odpływ powietrza, wody, pary wodnej i oleju opałowego do urządzeń zlokalizowanych w tych budynkach.

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. Elektrociepłownie zlokalizowane są: przy ul. (dalej Elektrociepłownia 1) oraz przy ul. (dalej Elektrociepłownia 2).

Wewnątrz budynków Elektrociepłowni 1 i 2 znajdują się instalacje technologiczne ujmowane dotychczas przez Wnioskodawcę jako oddzielne środki trwałe, na które składają się rurociągi technologiczne. Instalacje te znajdują się w całości wewnątrz budynków kotłowni i maszynowni Elektrociepłowni 1 i 2. Obsługują one procesy technologiczne zachodzące w przedmiotowych budynkach Wnioskodawcy.

Zlokalizowane w budynkach Wnioskodawcy rurociągi, stanowią instalacje technologiczne tych budynków i zapewniają możliwość użytkowania danego budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Podkreślić trzeba, że omawiane środki trwałe nie są elementami sieci przesyłowych stanowiących budowlę niezależną od danego budynku.

Budynki Wnioskodawcy, w których zlokalizowane są instalacje technologiczne w postaci rurociągów, mają charakter przemysłowy. Działanie zakładu prowadzonego przez Wnioskodawcę byłoby niemożliwe bez zastosowania tych instalacji wewnątrz budynków. Rurociągi technologiczne pozwalają na przesył nośników takich jak woda, para wodna, olej opałowy czy powietrze. Tym samym instalacje te są niezbędne do wykorzystywania budynków przez Wnioskodawcę zgodnie z ich przeznaczeniem.

Na terenie zakładu Wnioskodawcy występują następujące instalacje technologiczne zlokalizowane we wnętrzu budynków Wnioskodawcy, których szczegółowy opis wraz z dokumentacją zdjęciową został załączony do wniosku:

- 1) rurociągi pomocnicze kotła (nr inwentaryzacyjny C323300125) – są to rurociągi odsalania kotła nr 3, rurociągi odwodnienia, spustów i odpowietrzeń z wybranych instalacji kotła,
- 2) rurociągi wody wtryskowej (nr inwentaryzacyjny C323500124) – są to rurociągi stalowe doprowadzające wodę wtryskową z kotłowni do maszynowni, służące do utrzymania właściwej temperatury pary świeżej trafiającej na turbinę, która zamienia energię cieplną na energię mechaniczną,
- 3) rurociągi wody chłodzącej i ruchowej kotłów OP130 (nr inwentaryzacyjny C365100086) – jest to układ wody chłodzącej służący do schładzania elementów kotła. Woda chłodząca dopływająca z pompowni jest rozprowadzana na poszczególne urządzenia,
- 4) rurociągi pary świeżej (nr inwentaryzacyjny C365100089) – służą do zasilania turbozespołu. Układ obejmuje kolektor rozdzielczy pary wraz z zaworami szybkozamykającymi i rurociągi do turbiny,
- 5) rurociągi pary świeżej (nr inwentaryzacyjny C365100091) – są to rurociągi odprowadzające parę od kotła nr 1 i kotła nr 2 do kolektora i od kolektora do stacji redukcyjnej wraz z kompletną armaturą,
- 6) rurociągi spustów i odwodnień (nr inwentaryzacyjny C365100098) – jest to układ obejmujący rurociągi odmulania spustów przelewów i odwodnień wysoko- i średnioprężnych oraz bezciśnieniowych wraz z kompletem armatury,
- 7) rurociągi odwodnień średnioprężnych (nr inwentaryzacyjny C365100122) – są to rurociągi doprowadzające odwodnienie średnioprężne do rozprężacza WP i SP, który rozprowadza je do urządzeń odzyskujących ciepło,
- 8) rurociągi pary (nr inwentaryzacyjny C365100143) – w ich skład wchodzi rurociągi pary do stacji odgazowania i rurociągi upustu turbiny do odgazowywacza,
- 9) rurociągi pary (nr inwentaryzacyjny C365100156) – są to rurociągi odprowadzające parę z wrzecion zaworów regulujących do odgazowywacza bloku II,
- 10) rurociągi oleju opałowego (nr inwentaryzacyjny C365100235) – są to rurociągi doprowadzające olej opałowy (mazut) do kotła PTWM-100 nr 2, na podporach przytwierdzonych do konstrukcji budynku, wyposażone w układ pomiarowy,
- 11) rurociągi pary świeżej (nr inwentaryzacyjny C365100386) – są to rurociągi wysokoprężne pary świeżej bloku BC-50 na odcinku od trójnika przed TG4 do zaworu szybkozamykającego turbiny i do zasuwy odcinającej pary na kolektor rozruchowy łącznie z zasuwą,
- 12) sieci sprężonego powietrza w budynku głównym (nr inwentaryzacyjny C423100211) – jest to sieć sprężonego powietrza dla potrzeb aparatury kontrolno-pomiarowej i automatyki,
- 13) rurociągi WP i WT z armaturą i podparciami (nr inwentaryzacyjny C423300203) – są to rurociągi wody zasilającej i wtryskowej w obrębie kotłowni łączące pompy wody

- zasilającej z kotłem oraz doprowadzające wodę do stacji wtrysków do kotła i do stacji redukcyjnych RS 1-2 i RS 3-4,
- 14) rurociągi WP i Wiz armaturą i podparciami (nr inwentaryzacyjny C423300207) – są to rurociągi wody zasilającej i wtryskowej w obrębie maszynowni łączące pompy wody zasilającej z kotłem oraz doprowadzające wodę do stacji wtrysków do kotła i do stacji redukcyjnych RS 1-2 i RS 3-4,
 - 15) rurociągi WP i WT z armaturą i podparciami (nr inwentaryzacyjny C423300202) – są to rurociągi dla pary świeżej w obrębie maszynowni biegnące od kotła do turbiny z odgałęzieniami: do zaworów bezpieczeństwa kotła, do stacji redukcyjno-schładzających RS 1-2 i RS 3-4,
 - 16) rurociągi WP i WT z armaturą i podparciami (nr inwentaryzacyjny C423300206) – są to rurociągi dla pary świeżej w obrębie kotłowni biegnące od kotła do turbiny z odgałęzieniami: do zaworów bezpieczeństwa kotła, do stacji redukcyjno-schładzających RS 1-2 i RS 3-4,
 - 17) rurociągi wody zasilającej z armaturą (nr inwentaryzacyjny C465100182) – są to rurociągi wody zasilającej wykonane z rur kotłowych ze stali K-18,
 - 18) rurociągi wody zasilającej z armaturą (nr inwentaryzacyjny C465100205) – rurociągi wody zasilającej i wtryskowej wykonane z rur kotłowych bez szwu ze stali K-18,
 - 19) rurociągi średnioprężne i niskoprężne z armaturą (nr inwentaryzacyjny C465100181) – są to rurociągi średnio- i niskoprężne wykonane ze stali K-18,
 - 20) rurociągi średnioprężne i niskoprężne (nr inwentaryzacyjny C423300205) – są to rurociągi w rejonie kotłowni, które stanowią część podstawową układu para-woda oraz wszystkie układy i instalacje pomocnicze kotłowni i maszynowni technologicznie związane z układem podstawowym,
 - 21) rurociągi średnioprężne i niskoprężne (nr inwentaryzacyjny C423300201) – są to rurociągi w rejonie maszynowni, które stanowią część podstawową układu para-woda oraz wszystkie układy i instalacje pomocnicze kotłowni i maszynowni technologicznie związane z układem podstawowym,
 - 22) rurociągi średnioprężne i niskoprężne (nr inwentaryzacyjny C423500200) – są to rurociągi zastosowane przy wydmuchach i rurociągach ze stali nierdzewnej do przesyłu wody zdemineralizowanej,
 - 23) rurociągi pary świeżej z armaturą (nr inwentaryzacyjny C465100199) – są to rurociągi pary świeżej wykonane z rur kotłowych stalowych 13 HMF bez szwu,
 - 24) rurociągi pary świeżej z armaturą (nr inwentaryzacyjny C465100210) – są to rurociągi pary świeżej w rejonie kotłowni wykonane ze stali 13 HMF w zakresie połączeń z turbiną i stacjami redukcyjno-schładzającymi oraz ze stali 10H2M w zakresie odwodnień,
 - 25) rurociągi pary świeżej z armaturą (nr inwentaryzacyjny C465100211) – są to rurociągi pary świeżej w rejonie maszynowni wykonane ze stali 13 HMF w zakresie połączeń z turbiną i stacjami redukcyjno-schładzającymi oraz ze stali 10H2M w zakresie odwodnień,
 - 26) rurociągi pary świeżej z armaturą (nr inwentaryzacyjny C465100175) – są to rurociągi pary świeżej wykonane z rur kotłowych stalowych 13 HMF bez szwu,
 - 27) rurociągi wody zasilającej z armaturą (nr inwentaryzacyjny C465100176) – są to rurociągi wody zasilającej wykonane z rur stalowych K-18 w obrębie maszynowni,
 - 28) rurociągi wody zasilającej z armaturą (o nr inwentaryzacyjnym C465100206) – są to rurociągi wody zasilającej i wtryskowej wykonane z rur kotłowych bez szwu ze stali K-18.

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

Czy ww. instalacje w postaci rurociągów technologicznych, które są zlokalizowane w budynkach przemysłowych Wnioskodawcy i zapewniają możliwość korzystania z danego budynku zgodnie z jego przeznaczeniem, stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości?

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego.

W ocenie Wnioskodawcy wyżej wymienione instalacje zlokalizowane w całości w budynkach przemysłowych Elektrociepłowni 1 i 2 w postaci rurociągów technologicznych zapewniających dopływ i odpływ do urządzeń zlokalizowanych w budynkach nośników takich jak powietrze, woda, para wodna i olej opałowy, jako instalacje, za pomocą których budynki te realizują wyznaczone im funkcje, stanowią zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 upol immanentne fragmenty tych budynków i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako odrębne budowle lub części budowli.

Budynek, stanowiący przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, to zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 upol 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.

Budowlą jest natomiast zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol 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.

Według art. 3 pkt 1 upb przez obiekt budowlany rozumieć należy 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 9 upb stanowi, że urządzeniami budowlanymi są 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.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 upol podatkowi od nieruchomości podlegają dwa rodzaje obiektów budowlanych, tj. budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawodawca zdecydował o zamieszczeniu w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych autonomicznej definicji budynku. Art. 1a ust. 1 pkt 1 upol stanowi, że budynek to taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Z zacytowanego przepisu wynika kilka wniosków. Po pierwsze, budynek jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, co implikuje konieczność uzupełnienia definicji budynku z upol odpowiednim przepisem ustawy Prawo budowlane, a konkretnie art. 3 pkt 1 upb. Wskazuje on, że obiektem budowlanym jest m. in. wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych budynek wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.

Po drugie, naturę budynku jako obiektu budowlanego określają wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 upol elementy i cechy konstrukcyjne. Aby obiekt budowlany mógł być w ogóle traktowany jako budynek, musi posiadać jednocześnie dach, fundamenty, trwałe związanie

z gruntem oraz wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Brak choćby jednego z tych elementów eliminuje obiekt z kręgu budynków z upol. Wskazane atrybuty budynku są immanentnymi częściami każdego obiektu tego typu.

Po trzecie, z uwagi na wyraźne odesłanie do przepisów prawa budowlanego w zakresie definicji obiektu budowlanego, budynek tak naprawdę obejmuje zarówno:

- konieczne elementy i cechy konstrukcyjne z art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol, jak również
 - instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.
- Budynek musi być pojmowany kompleksowo jako całość składająca się tak z konstrukcji, jak i z fragmentów użytkowych, nadających budynkowi funkcjonalność.

Po czwarte, odtworzona z art. 1a ust. 1 pkt 1 upol i z art. 3 pkt 1 upb definicja budynku jest dość klarowna, ma charakter zamknięty i pozytywny. Budynek musi mieć co najmniej dach, fundamenty, trwałe połączenie z gruntem i wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, a fragmentami tak przedstawionego budynku są również instalacje dające możliwość korzystania z budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.

Budynek stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 1 upol w zw. z art. 3 pkt 1 upb to zatem konstrukcja oraz towarzyszące jej instalacje, zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Budynek według upol musi być postrzegany nie tylko jako połączone ze sobą elementy konstrukcyjne, ale i instalacje nadające mu funkcje użytkowe:

- wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2014 r. sygn. akt II FSK 1792/12: „Ustawodawca wskazuje bowiem, że obiektem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Budynek to zatem nie tylko fundamenty, dach, przegrody budowlane wydzielające go z przestrzeni, ale także – zgodnie z definicją obiektu budowlanego – znajdujące się między tymi elementami instalacje i urządzenia techniczne”,
- wyrok NSA z dnia 26 lutego 2019 r. sygn. akt II FSK 692/17: „Zauważenia wymaga, że według wcześniej przywołanych definicji budynek to nie tylko fundamenty, dach, przegrody budowlane wydzielające ten obiekt z przestrzeni, ale także znajdujące się nim instalacje i urządzenia techniczne. Sąd orzekający w rozpoznanej sprawie podziela stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w przywołanym w skardze kasacyjnej wyroku z dnia 24 czerwca 2014 r. II FSK 1792/12, iż istniejące w budynku sieci techniczne, którymi według załącznika do Prawa budowlanego są sieci elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, wodociągowe, ciepłownicze, kanalizacyjne i rurociągi przesyłowe (kategoria XXVI) stanowią część budynku jako obiektu budowlanego, a nie część sieci (budowli), do której muszą być (aby działać) przyłączone”.

Instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem, są częściami budynku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 upol w zw. z art. 3 pkt 1 upb. Podnieść trzeba, że w opisie instalacji, zawartym w definicji obiektu budowlanego z upb, jest mowa wyłącznie o tym, że instalacje mają zapewniać możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. To funkcjonalne spojrzenie powoduje, że wskazana rola instalacji jest jedynym kryterium decydującym o tym, czy instalacja powinna być uznana za fragment budynku. Kreowanie jakichkolwiek innych warunków, od których spełnienia zależałoby traktowanie instalacji za części budynku, byłoby w istocie działaniem niedopuszczalnym, bo polegającym na wprowadzaniu kryteriów pozaustawowych, sprzecznym z konstytucyjną zasadą określoności i wyłączności ustawowej w sferze prawa podatkowego.

Budynki jako obiekty budowlane są bardzo zróżnicowane, tak w zakresie przeznaczenia i pełnionych funkcji, jak i konstrukcji. Istnieją budynki mieszkalne, biurowe, użyteczności publicznej, handlowe, usługowe, produkcyjne, przemysłowe różnego typu (przykładowo z segmentu produkcji maszyn czy przetwórstwa żywności) i inne. Już nawet grupa budynków mieszkalnych nie jest jednolita, bowiem obejmuje zarówno budynki

jednorodzinne, jak i budynki wielorodzinne. W pewnym uproszczeniu można przyjąć, że budynki mieszkalne dają ludziom przestrzeń do egzystencji, schronienie, budynki użytkowe stwarzają natomiast warunki do podejmowania i realizacji aktywności społecznych (handel, ochrona zdrowia etc.), natomiast rolą budynków przemysłowych jest zapewnienie odpowiednich, specjalnych warunków do prowadzenia procesu technologicznego bądź określonego etapu tego procesu.

Uzasadnione jest więc twierdzenie, że każdemu budynkowi przypisana jest precyzyjna rola, określone zadanie, cel, któremu budynek ma służyć. Jest to właśnie „przeznaczenie”, o którym mowa w art. 3 pkt 1 upb.

Zaprezentowane rozumienie zwrotu „przeznaczenie” pokrywa się z jego znaczeniem ustalonym za pomocą językowych dyrektyw wykładni, które mają prymat przy interpretacji przepisów prawa podatkowego - zob. uchwałę składu siedmiu sędziów NSA z dnia 20 marca 2000 r. sygn. akt FPS 14/99.

Według Słownika Języka Polskiego PWN (<http://sjp.pwn.pl>) przez „przeznaczenie” trzeba rozumieć „praktyczny cel, do którego coś jest przeznaczone, zakwalifikowane, któremu dana rzecz służy”.

W związku z powyższym, w kontekście przepisów upol przeznaczenie budynku musi być odczytywane w oparciu o praktyczny cel, który leżał u podstaw projektowania danego budynku, wznoszenia go, bądź adoptowania oraz cel, dla którego budynek jest wykorzystywany. Jeżeli budynek produkcyjny został wzniesiony po to, by przeprowadzać w nim proces technologiczny, bądź jego określony odcinek – co potwierdzają działania, które są rzeczywiście prowadzone w budynku – to okoliczności te wskazują jakie jest przeznaczenie budynku.

Przeznaczenie budynku determinuje z kolei rodzaj instalacji, w które obiekt jest wyposażany. Instalacje budynków mieszkalnych są z reguły bardziej jednolite niż instalacje i wyposażenie w budynkach produkcyjnych, gdzie zróżnicowanie jest ogromne. Instalacje i wyposażenie budynków przemysłowych to z reguły wysoce specjalistyczne i skomplikowane instalacje i urządzenia technologiczne. Instalacje technologiczne, pozwalające na wykonywanie i podtrzymywanie w budynku przemysłowym procesu produkcyjnego, są jak najbardziej fragmentami tego budynku, gdyż zapewniają możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem - zob. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim sygn. akt I SA/Go 249/19: „Jak już wyżej bowiem wskazano budynek w rozumieniu prawa budowlanego to nie tylko jego elementy budowlane, jak fundamenty, ściany i podłoga i dach, ale także wszystkie elementy infrastrukturalne (instalacje czy urządzenia) służące do wykorzystywania go zgodnie z przeznaczeniem. Może to przeznaczenie mieć przy tym różnorodny charakter. Budynek może być przeznaczony do zamieszkania, ale też do prowadzenia produkcji, czy udzielania usług. W każdym budynku w zależności od jego przeznaczenia mogą znajdować się różne instalacje czy urządzenia techniczne. O ile w budynkach jednorodzinnych zasadniczo nie będą miały skomplikowanego charakteru (podstawowe instalacje wodne, energetyczne czy gazowe), to w budynkach wielorodzinnych mogą przybierać formy niezwykle skomplikowanych systemów klimatyzacji, wentylacji, przeciwpożarowych, komunikacji pionowej (windy). Zgodnie z treścią przepisu art. 3 pkt 1 p.b. same te instalacje, bez względu na wartość i zaawansowanie techniczne, nie będą podlegały odrębnemu opodatkowaniu. Takie samo spostrzeżenie należy odnieść od budynków przemysłowych, które wymagać mogą jeszcze bardziej skomplikowanych instalacji zapewniających wykorzystywanie budynku zgodnie z jego przeznaczeniem, czyli prowadzenia procesu produkcyjnego. Z reguły instalacji tych czy urządzeń w takim budynku będzie znajdować się więcej i będą one bardziej zróżnicowane niż w budynkach mieszkalnych. Nie oznacza to jednak, że podlegają one odrębnemu opodatkowaniu jako budowle. Wskazać bowiem należy, że budynki wykorzystywane w działalności gospodarczej

opodatkowane są o wiele wyższą stawką podatku co uwzględnia już także inne wyposażenie tych budynków w instalacje i urządzenia techniczne”.

Podsumowując przyjąć należy, iż częściami budynku – przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – są zarówno instalacje wspólne niemal wszystkim budynkom, bez względu na ich przeznaczenie i sposób korzystania z nich (jak przykładowo instalacja elektryczna czy wodna), jak i instalacje, za pomocą których skonkretyzowany budynek wypełnia specyficzny cel, dla którego został wzniesiony i któremu praktycznie służy:

- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim sygn. akt I SA/Go 249/19: „Stąd też również rozważanie opodatkowania tych obiektów w aspekcie sieci technicznych prowadzi do przyjęcia, że nie jest to dopuszczalne z uwagi na ich zlokalizowanie wewnątrz budynków. W tym zakresie będą one bowiem stanowić instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie ma bowiem żadnych podstaw do przyjęcia, że pod pojęciem takich właśnie instalacji zdekodować należy jedynie te instalacje, które dostarczają media podstawowe tzn. wodę czy prąd. Rodzaj instalacji musi być określany z uwzględnieniem przeznaczenia budynku. Inne instalacje będą wchodziły w zakres tego pojęcia przy budynku mieszkalnym, a inne przy przemysłowym. Każdy ma bowiem inne przeznaczenie”,
- wyrok NSA z dnia 26 lutego 2019 r. sygn. akt II FSK 692/17: „Niezależnie od powyższego podnieść należy, iż nie ma takiej regulacji prawnej, która uprawniałaby opodatkowanie odrębnie budynku i odrębnie znajdujących się w nim sieci technologicznych”.

W opozycji do definicji budynku z upol pozostaje definicja budowli, czyli art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol. Przewiduje ona, że budowlą jest zarówno:

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

Wedle pierwszej części art. 1a ust. 1 pkt 2 upol budowlą nie może być budynek. To wyraźne zastrzeżenie dowodzi tego, że budynki i budowle, będące przedmiotami opodatkowania podatkiem od nieruchomości, to dwie całkowicie odrębne i niezależne od siebie grupy obiektów. Ta sama rzecz absolutnie nie może więc być jednocześnie budynkiem i budowlą. Reguła ta ma również zastosowanie do fragmentów budynków i budowli – przykładowo budowlą nie może być część budynku, a budynkiem nie może być część budowli – zob. wyrok NSA z dnia 27 marca 2012 r. sygn. akt II FSK 1822/10: „Konkretny obiekt „budowlany dla celów podatku od nieruchomości może być albo budynkiem, albo budowlą, albo obiektem małej architektury (pozostającym poza obszarem opodatkowania tym podatkiem). Nie może być jednocześnie częścią budynku (a także instalacją czy urządzeniem technicznym, związanym z budynkiem) i budowlą bądź jej częścią (a także instalacją czy urządzeniem technicznym, związanymi z budowlą)”.

Ponadto, treść analizowanego przepisu determinuje kolejność badania obiektu pod kątem jego przynależności do kategorii budynków albo kategorii budowli z upol. Ocena, czy obiekt jest przykładem małej architektury i czy jest budynkiem, musi wyprzedzać jego ewentualną kwalifikację do grupy budowli z art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol – zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. sygn. akt SK 48/15: „Definicja pojęcia budowli, zawarta zarówno w prawie budowlanym, jak i w ustawie o podatkach lokalnych, 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”.

Sięgnięcie do art. 3 pkt 1 upb, wymuszone zawartym w definicji budowli z upol odesłaniem do przepisów prawa budowlanego, pociąga za sobą kolejne konsekwencje.

Katalog budowli z art. 3 pkt 3 upb jest jedynie przykładowy, dlatego też w prawie budowlanym budowlami mogą być obiekty wymienione w analizowanym przepisie oraz obiekty budowlane w nim niewystępujące. Jeżeli oceniana rzecz nie jest wyraźnie pozytywnie lub negatywnie ujęta w art. 3 pkt 3 upb, niezbędne staje się skorzystanie z dyrektyw wykładni funkcjonalnej, w tym z wnioskowania per analogiam legis, i ustalenie, czy ta rzecz jest podobna do przykładów wyliczonych w tym przepisie, czy też takie podobieństwo nie zachodzi.

Opisane postępowanie jest szeroko stosowane w prawie budowlanym. Jednak w obszarze prawa podatkowego, ze względu na zasady wyłączności ustawowej i określoności co do ustalania podmiotów, przedmiotów podatków oraz stawek podatkowych, wynikające z art. 217 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483 ze zm.) wykluczona jest identyczna jak w prawie budowlanym wykładnia art. 3 pkt 3 upb.

Analogiczne wątpliwości dotyczą definicji urządzenia budowlanego z art. 3 pkt 9 upb. Jest to definicja równościowa klasyczna (fragment: urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem), z elementami definicji zakresowej częściowej (fragment: urządzeniami budowlanymi są przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki). Tak samo jak przy definicji budowli z art. 3 pkt 3 upb, również w procesie interpretacji art. 3 pkt 9 upb, w sytuacji, gdy badany przedmiot nie został *expressis verbis* wymieniony w tym przepisie, może być niezbędne skorzystanie z niedopuszczalnego w prawie podatkowym wnioskowania przez analogię z ustawy.

Przedstawione wątpliwości interpretacyjne doprowadziły 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
- tylko te urządzenia budowlane, które zostały *expressis verbis* wyliczone w art. 3 pkt 9 upb, bądź zostały określone jako urządzenia budowlane w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej.

Z uwagi na powyższe, wszelkie obiekty, które nie zostały wprost ujęte w powołanych przepisach, lecz są podobne do widniejących tam wzorców, nie są budowlami w świetle przepisów upol, natomiast mogą być budowlami i urządzeniami budowlanymi na gruncie prawa budowlanego. Nie istnieje bowiem tożsamość pomiędzy budowlami w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości i w zakresie prawa budowlanego: „Należy zatem wskazać raz jeszcze, że za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać:

- 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 I lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
- 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”.

W ocenie Wnioskodawcy wyżej opisane w pkt 1-28 stanu faktycznego rurociągi technologiczne stanowią elementy instalacji niezbędnej do funkcjonowania budynku Elektrociepłowni 1 i budynku głównego Elektrociepłowni 2, w których są usytuowane i zapewniają możliwość korzystania z tych budynków zgodnie z ich przeznaczeniem.

Jako kluczowy dla oceny, czy wymienione w opisie stanu faktycznego instalacje faktycznie pozwalają na korzystanie z budynków Wnioskodawcy zgodnie z ich przeznaczeniem, należy wskazać charakter budynków przemysłowych, w których te instalacje się znajdują.

Instalacje powołane w stanie faktycznym w całości znajdują się w pomieszczeniach budynku głównego Elektrociepłowni 1 i budynku głównego Elektrociepłowni 2 obejmujących maszynownię oraz kotłownię, w których odbywa się technologiczny proces wytwórczy energii cieplnej i energii elektrycznej, co stanowi najważniejszą i podstawową funkcję Elektrociepłowni 1 i 2.

Budynki przemysłowe Wnioskodawcy należą do kategorii obiektów budowlanych zdefiniowanych w załączniku do upb w kategorii XVIII. Stanowią więc zdefiniowane przez prawo budowlane „budynki przemysłowe służące energetyce”. Przyjąć zatem należy, iż przeznaczeniem budynków Wnioskodawcy jest prowadzenie procesu produkcyjnego ukierunkowanego na wytwarzanie i dystrybucję energii i ciepła. Na tle rozgraniczenia pojęcia budynku i budowli Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15 wskazał, iż „dokonując takiej kwalifikacji, należy odwołać się do przesłanki funkcji określonego obiektu, wzięwszy pod uwagę, przykładowo, jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania”.

Budynki główne Elektrociepłowni 1 i 2 nie pełnią wobec znajdujących się w nich urządzeń tylko funkcji ochronnej. Przeciwnie - przedmiotowe budynki pełnią funkcję produkcyjną. W budynkach tych zachodzą bowiem skomplikowane procesy technologiczne, z udziałem zarówno zespołów różnego typu urządzeń jak i ludzi. Rurociągi technologiczne wymienione w opisie stanu faktycznego umożliwiają realizację celu gospodarczego, dla którego te budynki zbudowano.

Instalacja to w języku polskim „zespół przewodów i urządzeń doprowadzających elektryczność, gaz, wodę itp. do jakichś obiektów lub pomieszczeń” (tak Słownik języka polskiego PWN). Nie ulega zatem wątpliwości, iż w świetle tej definicji oraz w myśli art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol w zw. z art. 3 pkt 1 upb istniejące w budynkach głównych Elektrociepłowni 1 i 2 rurociągi i przewody doprowadzające wodę, olej opałowy, parę czy powietrze konieczne do funkcjonowania samych budynków, w tym znajdujących się w nich maszyn przemysłowych (m.in. kotły i turbiny), stanowią części przedmiotowych budynków.

Powołane w opisie stanu faktycznego rurociągi technologiczne Wnioskodawcy stanowią części składowe budynków głównych Elektrociepłowni 1 i 2. Umożliwiają przepływ cieczy i gazów pozwalających na prawidłowe funkcjonowanie znajdujących się w budynkach maszyn i urządzeń. Byt wskazanych instalacji uzależniony jest od istnienia budynku. Jest to istotna różnica między instalacjami stanowiącymi część budynku, a urządzeniami budowlanymi zdefiniowanymi w art. 3 pkt 9 upb, które są w nim usytuowane i stanowią odrębną budowlę. Instalacje znajdujące się w budynku, zapewniające wodę, parę wodną, powietrze nie mogłyby funkcjonować niezależnie od budynku – w tym przypadku występuje

ścisły związek instalacji z danym budynkiem. Dzięki instalacjom technologicznym budynek przemysłowy może spełniać swą rolę, konkretyzowaną obsługiwanym etapem procesu technologicznego. Pozbawienie takiego budynku instalacji technologicznych, to nic innego jak faktyczne wyeliminowanie go z procesu produkcji i pozbawienie możliwości użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

Pojęcia budowli, zawarte zarówno w prawie budowlanym, jak i w upol przewidują 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.

Powołać należy w niniejszym miejscu również tezę wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15, który orzekł, iż „art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz .U. z 2017 r. poz. 1785 I 214 1) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”.

W ocenie Wnioskodawcy przedmiotowe rurociągi technologiczne – jako elementy instalacji wykorzystywanych w procesach technologicznych – stanowią części składowe obiektów budowlanych w postaci budynku głównego Elektrociepłowni 1 i budynku głównego Elektrociepłowni 2 i tym samym nie mogą na gruncie podatku od nieruchomości być uznawane za odrębne, podlegające opodatkowaniu budowlę lub ich części. Powołane instalacje technologiczne zapewniają możliwość użytkowania budynków Elektrociepłowni 1 i 2 zgodnie z ich przeznaczeniem, a więc zgodnie z realizowaną przez budynki funkcją – są elementami budynków. Nie ma również żadnych podstaw do przyjęcia, że pod pojęciem takich właśnie instalacji zdekodować należy jedynie te instalacje, które dostarczają media podstawowe takie jak np. woda. Rodzaj instalacji musi być określany z uwzględnieniem przeznaczenia budynku. Inne instalacje będą wchodziły w zakres tego pojęcia przy budynku mieszkalnym, a inne przy przemysłowym. Przeznaczenie budynku elektrociepłowni determinuje konieczność zapewnienia do jego funkcjonowania instalacji dostarczających i odprowadzających również inne niezbędne dla zachodzących w tym budynku procesów technologicznych nośniki, jak parę wodną, powietrze czy olej opałowy.

Wobec powyższego w wyżej opisanym stanie faktycznym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są wyłącznie budynki, w których znajdują się instalacje w postaci rurociągów technologicznych. W ocenie Wnioskodawcy opisane w pkt 1-28 stanu faktycznego instalacje technologiczne są fragmentami budynku głównego Elektrociepłowni 1 i budynku głównego Elektrociepłowni 2 i tym samym nie podlegają odrębnemu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 upol. Niewątpliwie są to instalacje niezbędne do funkcjonowania tych budynków zgodnie z ich przeznaczeniem i stanowią immanentną część składową budynków, wedle definicji zawartej art. 1a ust. 1 pkt 1 upol.

Prezydent Miasta Łodzi uznał, że stanowisko przedstawione we wniosku, w świetle którego rurociągi technologiczne zlokalizowane w budynkach przemysłowych Elektrociepłowni 1 i 2, zapewniające dopływ i odpływ powietrza, wody, pary wodnej i oleju opałowego do urządzeń zlokalizowanych w tych budynkach, nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – jest nieprawidłowe.

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.

Pojęcie „objektu 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. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. „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.

Zatem na podstawie art. 3 pkt 2 w związku z art. 3 pkt 1 u.p.b. poprzez „budynek” należy rozumieć obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Z kolei w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. „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. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09 wskazano, że 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 oraz urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Zatem na podstawie art. 3 pkt 3 w związku z art. 3 pkt 1 u.p.b. pod pojęciem „budowli” należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, 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.

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.

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.

Zgodnie z art. 3 pkt 3a u.p.b., dodanym z dniem 17 lipca 2010 r. na podstawie art. 65 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 106 poz. 675), który w części dotyczącej rurociągów obowiązuje do chwili obecnej w niezmienionej postaci, poprzez „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 (...)

Rurociągi przemysłowe i sieci techniczne wymienione są zarówno w definicji budowli w art. 3 pkt 3 i obiektu liniowego w art. 3 pkt 3a u.p.b., jak i w załączniku do ustawy Prawo budowlane w kategorii XXVI, tj. sieci elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przemysłowe. A zatem do sieci technicznych należy zaliczyć także rurociągi przesyłowe technologiczne (dostarczające określone kategorie cieczy, gazów i innych substancji).

Jak wynika ze stanu faktycznego przedstawionego w odrębnym wniosku złożonym przez Wnioskodawcę o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (kwestia zasadności opodatkowania podatkiem od nieruchomości kabli elektrycznych i telekomunikacyjnych zlokalizowanych wewnątrz budynków), budynki Elektrociepłowni 1 i 2 są wyposażone w przewody kablowe stanowiące elementy sieci elektrycznych i telekomunikacyjnych biegnące częściowo wewnątrz budynków, które pozwalają na przesył energii elektrycznej, a także danych informatycznych do konkretnych maszyn przemysłowych i urządzeń odbiorczych w budynkach, a tym samym zapewniają użytkowanie budynków zgodnie z ich przeznaczeniem.

Z kolei ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku będącego przedmiotem niniejszej interpretacji wynika, że rurociągi technologiczne wskazane w pkt 1 – 28 znajdują się w maszynowni oraz kotłowni budynku głównego Elektrociepłowni 1 i 2, w których odbywa się technologiczny proces wytwórczy energii cieplnej i energii elektrycznej, co stanowi najważniejszą i podstawową funkcję Elektrociepłowni 1 i 2. Zatem – wbrew twierdzeniom pełnomocnika Wnioskodawcy – rurociągi wody, pary, odwodnień, powietrza i oleju opałowego wskazane w pkt 1 – 28 nie stanowią części składowych budynków Elektrociepłowni 1 i 2 i nie zapewniają możliwości użytkowania tych budynków zgodnie z ich przeznaczeniem, lecz są wykorzystywane do prowadzenia podstawowej działalności przedsiębiorcy, którą stanowi wytwarzanie i zaopatrywanie w parę wodną, gorącą wodę i powietrze do układów klimatyzacyjnych, a także wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucja i handel energią elektryczną. Przedmiotem pozostałej działalności przedsiębiorcy są również roboty związane z budową rurociągów przesyłowych i sieci rozdzielczych, roboty związane z budową linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych, roboty związane z budową pozostałych obiektów inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane, instalowanie maszyn przemysłowych, sprzętu i wyposażenia, pozostałe badania i analizy techniczne.

Odnosząc wskazane powyżej regulacje prawne do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku należy przyjąć, że rurociągi wody, pary, odwodnień, powietrza i oleju opałowego wskazane w pkt 1 – 28, które zostały wyraźnie wskazane przez ustawodawcę jako obiekty liniowe, stanowią budowle, a dodatkowo są częścią sieci technicznej, która również stanowi budowlę, a zatem 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 3 i 3a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Nie ma przy tym znaczenia, czy rurociągi te zostały umieszczone wewnątrz czy też na zewnątrz budynków, bowiem ustawodawca nie wprowadza takiego kryterium do kwalifikacji danego obiektu budowlanego jako budowli.

Organ podatkowy podziela wykładnię prawa materialnego przyjętą w wyrokach sądów administracyjnych, która opiera się na stanowisku, że jeżeli w budynku zostały usytuowane budowle lub ich elementy, które mogą zostać uznane za samodzielne obiekty budowlane, to budowle te stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zob. wyroki: WSA w Gliwicach z dnia 17 kwietnia 2018 r. I SA/GI 141/18, WSA w Białymstoku z dnia 15 października 2008 r. I SA/Bk 254/08, NSA z dnia 7 października 2016 r. II FSK 2532/14, WSA w Poznaniu z dnia 18 maja 2017 r. I SA/Po 1504/16, WSA w Poznaniu z dnia 1 lutego 2018 r. I SA/Po 892/17, WSA w Krakowie z dnia 9 listopada 2017 r. I SA/Kr 864/17, NSA z dnia 27 lutego 2019 r. II FSK 1383-1385/17 i II FSK 763/17, wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 grudnia 2020 r. sygn. akt I SA/Bd 728/20.

Przykładowo w wyroku z dnia 17 kwietnia 2018 r. sygn. akt I SA/GI 141/18 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach wskazał, że: „Z opisu stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę wynika, że przedmiotowe urządzenia (powiązane z sieciami technicznymi: gazową, ciepłowniczą, sprężonego powietrza, wody zdemineralizowanej oraz wody lodowej) połączone są z poszczególnymi sieciami, dzięki którym dostarczane są usługi spółce akcyjnej oraz innym odbiorcom. Tak więc i na tej podstawie można sądzić, iż urządzenia znajdujące się wewnątrz poszczególnych budynków są od nich niezależne - nie pełnią roli służebnej wobec budynku, lecz to budynek pełni wobec nich rolę służebną, gdyż umożliwia ich ochronę przed czynnikami zewnętrznymi. W przedstawionym stanie faktycznym mamy do czynienia z ewidentnym przypadkiem umiejscowienia budowli w budynku a nie z urządzeniami stanowiącymi część składową budynku. W jakim celu owe rurociągi technologiczne i inne urządzenia znajdujące się w budynkach zostały umiejscowione? Czy w celu umożliwienia eksploatacji budynku czy też eksploatacji i prawidłowego funkcjonowania poszczególnych sieci? Odpowiedź na to pytanie, po analizie wniosku, wydaje się oczywista. Nie są to instalacje wewnętrzne budynku, lecz urządzenia umożliwiające poprawne funkcjonowanie sieci technicznych – są jej elementami. Wskazane urządzenia, po rozebraniu budynków, w dalszym ciągu stanowiłyby część budowli sieciowych. Ich byt nie jest zatem uzależniony od istnienia budynku (budynków). Jest to istotna różnica między instalacjami stanowiącymi część budynku a urządzeniami, które są w nim usytuowane i stanowią odrębną budowlę lub jej część. Instalacje znajdujące się w budynku, takie jak: elektryczna, centralnego ogrzewania, nie mogły by funkcjonować niezależnie od budynku – w tym przypadku występuje ścisły związek instalacji z budynkiem. Natomiast w przedmiotowej sprawie wydaje się, że jest sytuacja odwrotna. Budynek pełni rolę służebną (oczywiście dalej nimi pozostają jako odrębne przedmioty opodatkowania) wobec znajdujących się w nim budowli w rozumieniu przepisów ustawy podatkowej (prawdopodobnie chronią je przed czynnikami zewnętrznymi), zaś budowle te pełnią rolę służebną sieci technologicznych z którymi są połączone. Innymi słowy rurociągi technologiczne i urządzenia znajdujące się w budynkach nie stanowią jego części, lecz są nierozdzielalną częścią budowli sieciowych umożliwiając ich poprawne funkcjonowanie. Tym samym, jeżeli w budynku została usytuowana budowla lub część innej budowli (sieciowej), która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu będą w tym przypadku podlegały zarówno budynek, jak i budowla. Nie dopuszcza się w ten sposób do podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu. Przede wszystkim opodatkowaniu podlegają w takiej sytuacji różne przedmioty – budynek i budowla. O podwójnym opodatkowaniu nie przesądza też fakt,

że budowla znajduje się „na powierzchni użytkowej budynku”. W przypadku budynku podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia użytkowa, zaś w przypadku budowli - jej wartość. (...) Zakwalifikowanie czy to instalacji sprężonego powietrza czy stacji odgazowywania jako urządzenia budowlanego, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu jakim jest budynek zgodnie z przeznaczeniem wykracza poza ramy przepisu art. 3 pkt 9 p.b. Nie służą one bowiem budynkowi, ale budynek pełni funkcję służebną wobec zamieszczonych w nim środków trwałych. Środki te bowiem służą określonej produkcji (gazu, ciepła), a budynki stanowią obudowę urządzeń służących tym produkcjom. Budynki te, to przykładowo stacja redukcyjno-pomiarowa gazu, ciepłownia czy kompresownia”.

W wyroku z dnia 15 października 2008 r. sygn. akt I SA/Bk 254/08 18 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku uznał, iż: „Fakt, że dana budowla została umieszczona w budynku nie skutkuje automatycznie tym, że nie może ona stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jeżeli bowiem w budynku została usytuowana budowla, która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu będzie w tym przypadku podlegał zarówno budynek, jak i budowla. Inaczej należy natomiast traktować instalacje i urządzenia techniczne, które w istocie składają się na budynek. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. za budynek należy uważać obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz ma fundamenty i dach. Ponieważ obiektem budowlanym jest w rozumieniu prawa budowlanego budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, należy uznać, że instalacje te i urządzenia wchodzą w skład budynku będąc jego elementami. Pomiędzy budynkiem oraz wskazanymi instalacjami i urządzeniami musi jednak zachodzić związek uzasadniający wniosek, że elementy te są niesamodzielne a jedynie składają się na budynek. Przedmiotem opodatkowania jest w tym przypadku budynek, a podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia użytkowa”.

Szczegółowe uzasadnienie kwestii opodatkowania jako budowli rurociągów przemysłowych znajdujących się wewnątrz budynków zawiera również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 2 czerwca 2020 r. sygn. akt I SA/Rz 123/20: „Będące własnością spółki instalacje, rurociągi, przewody i sieci oraz urządzenia techniczne znajdujące się wewnątrz budynków nie były związane z budynkami, w których się znajdowały, lecz były odrębnymi obiektami budowlanymi. Ponieważ w rozstrzyganej sprawie w budynkach zostały usytuowane elementy budowli będące samodzielnymi obiektami budowlanymi, to stanowiły one odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Trzeba tutaj podkreślić, że o odrębności tych obiektów od budynków przesądzało to, że nie służyły one jednocześnie budynkom, w których były położone, tj. ich rolą nie było zapewnianie funkcjonalności budynków, lecz wszystkie służyły wyłącznie procesowi produkcji zakładu, jako odrębne obiekty budowlane lub ich części (sieci techniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, zbiorniki, sieci uzbrojenie terenu). To budynek w stosunku do spornych obiektów pełnił funkcję służebną, gwarantując ich prawidłowe działanie. Co istotne, wyłącznie część z instalacji, rurociągów, przewodów i sieci znajdowała się w budynkach, co prowadzi do wniosku, że mogły one pełnić swoją rolę (w pewnym zakresie) bez budynków. Celem budynków było zatem umieszczenie w nich, jako wypełniających zasadniczą część przestrzeni, określonej części lub całości spornych obiektów, w tym m.in. elementów sieci, służących funkcjonowaniu budowli i z budowlą tą integralnie związanych. Jak słusznie uznał organ odwoławczy o służebnej roli budynków w stosunku do budowli świadczy także konstrukcja budynków, która została dostosowana do przebiegu sieci, instalacji przewodów i rurociągów oraz umiejscowienia pozostałych spornych obiektów. Ponadto niektóre obiekty

wykorzystują elementy budynków jako fundamenty lub konstrukcje wsporcze pod montaż ich fragmentów. Sporne obiekty nie służą zatem budynkowi, lecz stanowią odrębny układ technologiczny (całość techniczno-użytkową z sieciami, zbiornikami, wolno stojącymi liniami technologicznymi lub urządzeniami technicznymi, sieciami uzbrojenia terenu). Takie wstawione do budynków sieci, instalacje i urządzenia nie wchodzą zatem w ich skład, ponieważ jako wyodrębniona całość techniczno-użytkowa są samodzielnymi budowlami lub ich częściami. Przykładowo zdemontowanie tych urządzeń lub ich unieruchomienie nie zmieni także charakteru budynków, który nadal jest opodatkowanym „budynkiem wraz z instalacjami i urządzeniami”. Zasadnie także w tej kwestii zwraca uwagę organ odwoławczy, że także nazwy części budynków – „elektrociepłownia” i „pompownia” w zasadzie odnoszą się nie do budynków, jako obiektów ze ścianami, fundamentami i dachem, lecz do funkcji znajdujących się w nich instalacji, rurociągów, przewodów, sieci i urządzeń.

Innymi słowy rzecz ujmując zasadnie organy uznały w sprawie, że każdy budynek, jak i budowla będąca w posiadaniu przedsiębiorcy – niezależnie od tego, czy budowla jest umiejscowiona w budynku, jeżeli jest związana z działalnością gospodarczą będzie podlegała opodatkowaniu. To, że niektóre elementy budowli rozumianej jako zespół obiektów połączonych w techniczno-użytkową całość zostały umieszczone w budynku nie oznacza, że automatycznie są one jego integralną częścią i w związku z tym nie mogą stanowić odrębnego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jeżeli usytuowano w budynkach elementy budowli, która może zostać uznana za samodzielny obiekt budowlany, to budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu będą w tym przypadku podlegały zarówno budynek, jak i budowla. Jednocześnie sporne w sprawie obiekty nie byłyby opodatkowane jako budowle, jeżeli stanowiłyby element składowy budynku (tak jak np. sieci elektryczne, centralnego ogrzewania, wodnokanalizacyjne itp.). Jednocześnie żaden ze spornych obiektów nie był urządzeniem, czy też instalacją połączoną z elementami budynku w taki sposób, by uznać go za związany wyłącznie z tym budynkiem i tworzący z nim całość konstrukcyjną. W rozstrzyganej sprawie wszystkie sporne obiekty stanowiły całość techniczno-użytkową w postaci sieci technicznych oraz pozostałych obiektów budowlanych, które należy uznać za budowle opodatkowane podatkiem od nieruchomości. W szczególności na budowle opodatkowane w całości składają się ich części zlokalizowane zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz budynków.

Należy podkreślić, że sieci techniczne wymienione są zarówno w definicji obiektu budowlanego w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, jak i wskazano je w załączniku do ustawy Prawo budowlane w kategorii XXVI (sieci elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przemysłowe). W ocenie organu nie ulega wątpliwości, że do sieci należy zaliczyć także rurociągi przesyłowe technologiczne (dostarczające określone kategorie cieczy, gazów i innych substancji). Tym samym znajdujące się w budynkach instalacje (urządzenia) wymienione we wniosku o stwierdzenie nadpłaty stanowią sieci techniczne (technologiczne).

Reasumując Sąd podziela stanowisko organów w sprawie, że brak jest przeszkód w zakresie opodatkowania budowli znajdującej się wewnątrz budynku stanowiącego odrębny przedmiot opodatkowania. Umieszczenie budowli w budynku nie oznacza, że opodatkowaniu podlega tylko jeden z tych obiektów. Sąd w tym zakresie podziela pogląd, że ani z przepisów u.p.o.l., ani z wyroków TK z dnia 13 września 2011 r. P 33/09 i z dnia 13 grudnia 2018 r., SK 48/15, nie wynika aby budowla znajdująca się wewnątrz budynku nie mogła być przedmiotem odrębnego opodatkowania, szczególnie, jeżeli budynek pełni wobec budowli tylko funkcję ochronną (tak: wyrok NSA z 27 lutego 2019 r. II FSK 1383/17). Z wyroku TK o sygn. SK 48/15 wynika, że niemożliwym jest uznanie za budowlę obiektu

budowlanego spełniającego kryteria budynku. Wyrok ten nie udziela jednak odpowiedzi na pytanie czy możliwe jest opodatkowanie jako budowli obiektu znajdującego się w granicach przestrzennych budynku. Sąd rozpoznający niniejszą sprawę podziela pogląd, że budynek podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, co się w nim bądź na nim znajduje, budowla zaś niezależnie od tego, gdzie została zlokalizowana”.

W świetle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r. sygn. akt II FSK 2897/11 „przewody biegnące w budynku, służące zasilaniu w energię elektryczną (lub ewentualnie wyprowadzeniu energii), a także znajdujące się w budynku maszyny lub urządzenia nie tworzą budowli w rozumieniu u.p.o.l. Natomiast linie kablowe mogą stanowić element wolno stojącej instalacji przemysłowej lub urządzenia technicznego zaliczonego do budowli, o ile nie tworzą odrębnej budowli sieciowej lub urządzenia budowlanego. Dotyczy to także rurociągów położonych w budynkach, doprowadzających lub odprowadzających płyny albo gazy związane z funkcjonowaniem maszyn bądź urządzeń znajdujących się w budynkach oraz całych linii technologicznych, który zabezpiecza je przed wpływem środowiska zewnętrznego. W takiej sytuacji nie ma znaczenia czy urządzenia techniczne są związane z budynkiem i zapewniają możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem”.

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.