

Rodzaj dokumentu	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	DFP-Fn-I.310.2.2012
Data	2012-06-20
Autor	Prezydent Miasta Łodzi
Temat	Budowle stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości
Słowa kluczowe	podatek od nieruchomości, budowle

WNIOSEK

o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) w imieniu mojego mocodawcy (pełnomocnictwo w załączeniu) wnoszę o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego tj. art. 1a pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r., Dz.U.2010.95.613 -j.t. (dalej: u.p.o.l.).

Przedmiotem wniosku jest zaistniały stan faktyczny.

WYCZERPUJĄCE PRZEDSTAWIENIE ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO

Spółka (dalej: Wnioskodawca) w ramach prowadzonej działalności gospodarczej zajmuje się produkcją opakowań. Podczas produkcji powstają odpady w postaci oparów rozpuszczalników i farb (lotnych związków organicznych) oraz nadmierne ciepło. Spółka musi zatem posiadać infrastrukturę techniczną pozwalającą na eliminację nadmiernego ciepła powstającego podczas procesu technologicznego i oczyszczanie powietrza przed wypuszczeniem go do atmosfery w postaci:

- 1) instalacji chłodzenia maszyn wraz z fundamentami,
- 2) instalacji dopalaczy RTO wraz z fundamentami,
- 3) instalacji dopalaczy LTO Donau Carbon wraz z fundamentami.

Przedmiotowe instalacje składają się z dwóch różnych pod względem konstrukcyjnym części, tj. z zespołu urządzeń technicznych, inżynierskich niezbędnych do realizacji procesu technologicznego (chłodzenie maszyn lub dopalanie gazów) oraz z elementów nośnych (fundamentów betonowych) służących do podtrzymywania i ochrony części zasadniczej tych obiektów. Zasadnicza część tych instalacji technicznych umiejscowiona jest na zewnątrz zakładów produkcyjnych. Fundamenty nie są częścią składową ww. instalacji technicznych, które nie są z nimi związane w sposób trwały. Jedynym mocowaniem instalacji technicznej dopalaczy gazów z fundamentami są kotwy stożkowe rozporowe, które utrzymują konstrukcję na właściwym miejscu natomiast w odniesieniu do instalacji technicznej chłodzenia urządzeń (tzw. *chillerów*) są one posadowione wyłącznie na matach wibracyjnych absorbujących drgania i w żaden inny sposób (np. za pomocą kotew) nie są związane z fundamentami.

PYTANIE PRZYPORZĄDKOWANE DO PRZEDSTAWIONEGO STANU FAKTYCZNEGO

Mając na uwadze zawarty powyżej opis stanu faktycznego, uwzględniając wszystkie przedstawione w nim okoliczności, Wnioskodawca zwraca się z pytaniem, czy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna być zarówno część budowlana (fundamenty) jak i część techniczna tj. instalacja chłodzenia maszyn, instalacja dopalaczy RTO oraz instalacja dopalaczy LTO Donau Carbon na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. czy tylko jej część budowlana tj. fundamenty, na których instalacja techniczna jest posadowiona?

WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO

Zagadnienie zakresu przedmiotowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości reguluje art. 2 ust. 1 i art. 1a pkt 2 u.p.o.l. Zgodnie z pierwszym z tych przepisów, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane, do których zaliczono m. in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem

działalności gospodarczej (pkt 3). Zgodnie zaś z drugim z wymienionych przepisów, 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.

Zatem, aby ocenić, czy przedmiotowe instalacje techniczne (urządzenie do chłodzenia maszyn i dopalacze gazu) stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy ustalić, czy jest on budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 w związku z pkt 1 lit. b) ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (tj. Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 ze zm.). Przez pojęcie budowli, w myśl tego przepisu, należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Powyższe wskazuje, iż pojęcie budowli ustawodawca definiuje poprzez wyliczenie obiektów budowlanych, które uznaje za budowlę, a wyliczenie to ma charakter przykładowy, niemniej wspólną cechą wszystkich wymienionych obiektów budowlanych jest trwałe związanie z gruntem (por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 grudnia 2009 r., I SA/Łd 860/09, wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 grudnia 2009 r., I SA/Łd 774/09 czy wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 grudnia 2009 r., I SA/Łd 987/09). Instalacje techniczne posadowione na fundamentach nie odpowiadają żadnemu elementowi powyższych definicji. Nie mogą być uznane ani za obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury ani za urządzenia budowlane, ani za części budowlane urządzeń technicznych czy za fundamenty. Przedmiotowe instalacje nie mogą być uznane także za urządzenia budowlane pomimo tego, że są związane z obiektem budowlanym (tj. fundamentami), gdyż to nie one zapewniają możliwość użytkowania fundamentów zgodnie z ich przeznaczeniem. W istocie sytuacja jest odwrotna, to fundamenty umożliwiają właściwe funkcjonowanie urządzeń technicznych. Występuje tu związek funkcjonalny między

fundamentami a instalacją techniczną. Fundament ma znaczenie pomocnicze – służebne. Urządzenie posadowione na fundamencie nie służy temu fundamentowi lecz innym celom – dopalaniu gazów i chłodzeniu maszyn. Dlatego też nie może zostać ono uznane za budowlę w rozumieniu prawa budowlanego gdyż sam związek użytkowy nie jest wystarczający, potrzebny jest również związek techniczny w postaci trwałego i fizycznego związania urządzenia z budowlą, którego w przedmiotowym przypadku brak.

Potwierdzeniem stanowiska Wnioskodawcy jest także fakt, że urządzenie wraz z fundamentami nie jest całością pod względem technicznym gdyż część naziemna (gdzie znajdują się urządzenia np. do dopalania gazów) może być wymieniona niezależnie od fundamentów np. w sytuacji pożaru czy zepsucia, w szczególności dotyczy to wkładu ceramicznego, który ulega stopniowemu zużyciu. Tak więc można wyróżnić część budowlaną (fundamenty) i niebudowlaną (instalacja techniczna). Fundament ten nie jest przypisany tylko do tego urządzenia, gdyż może on posłużyć także do zainstalowania na nim innych urządzeń. Z uwagi na zastosowany system mocowania w postaci kotw stożkowych rozporowych demontaż aktualnej instalacji i umiejscowienie na tym miejscu innej jest niczym nieograniczony. Dodatkowo instalacje techniczne zostały wyprodukowane poza terenem budowy a więc zgodnie z art. 1 ustawy prawo budowlane, który stanowi, że : „Ustawa – prawo budowlane (...) normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach”, nie są przedmiotem projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki w rozumieniu prawa budowlanego, z tego powodu są one poza regulacją prawa budowlanego i ustawy o materiałach budowlanych w przeciwieństwie do fundamentów.

Z uwagi na powyższe Wnioskodawca uważa, że przedmiotowe instalacje techniczne nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z racji, że nie są one ani budynkami ani budowlami w rozumieniu art. 1a ust 1 pkt 1 i 2 ustawy p.o.l. Urządzenia te stanowią jedynie instalacje lub inne urządzenia techniczne niezwiązane bezpośrednio z danym obiektem budowlanym i nie spełniają kryterium urządzenia budowlanego.

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 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)

po rozpatrzeniu

wniosku z dnia 3 kwietnia 2012 r. (data wpływu 5 kwietnia 2012 r.) w sprawie wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości

postanawia

uznać, że stanowisko przedstawione we wniosku **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 5 kwietnia 2012 r. do Wydziału Finansowego w Departamencie Finansów Publicznych Urzędu Miasta Łodzi wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości. Przedmiotem interpretacji jest art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.).

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej zajmuje się produkcją opakowań. Podczas produkcji powstają odpady w postaci oparów rozpuszczalników i farb (lotnych związków organicznych) oraz nadmierne ciepło. Wnioskodawca musi zatem posiadać infrastrukturę techniczną pozwalającą na eliminację nadmiernego ciepła powstającego podczas procesu technologicznego i oczyszczanie powietrza przed wypuszczeniem go do atmosfery w postaci: instalacji chłodzenia maszyn wraz z fundamentami, instalacji dopalaczy RTO wraz z fundamentami oraz instalacji dopalaczy LTO Donau Carbon wraz z fundamentami.

Przedmiotowe instalacje składają się z dwóch różnych pod względem konstrukcyjnym części, tj. z zespołu urządzeń technicznych, inżynierskich niezbędnych do realizacji procesu technologicznego (chłodzenie maszyn lub dopalanie gazów) oraz z elementów nośnych (fundamentów betonowych) służących do podtrzymywania i ochrony części zasadniczej tych obiektów. Zasadnicza część ww. instalacji technicznych umiejscowiona jest na zewnątrz zakładów produkcyjnych. Instalacje te nie są związane w sposób trwały z fundamentami, a fundamenty nie stanowią ich części składowej. Jedynym mocowaniem instalacji technicznej dopalaczy z fundamentami są kotwy stożkowe rozporowe, które utrzymują konstrukcję na właściwym miejscu, natomiast instalacje techniczne chłodzenia urządzeń (tzw. chillerów) są posadowione wyłącznie na matach wibracyjnych absorbujących drgania i w żaden inny sposób (np. za pomocą kotew) nie są związane z fundamentami.

W związku z powyższym zadano pytanie dotyczące zaistniałego stanu faktycznego.

Czy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna być zarówno część budowlana (fundamenty), jak i część techniczna (instalacja chłodzenia maszyn, instalacja dopalaczy RTO oraz instalacja dopalaczy LTO Donau Carbon) czy tylko część budowlana (fundamenty), na których posadowione są instalacje techniczne?

Stanowisko wnioskodawcy

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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.

Aby dokonać oceny, czy przedmiotowe instalacje dopalaczy i instalacje chłodzenia maszyn stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, należy ustalić, czy są one budowlami w rozumieniu art. 3 pkt 3 w związku z pkt 1 lit. b ustawy z dnia 7 lipca

1994 r. Prawo budowlane. Przez pojęcie budowli w myśl tego przepisu należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Choć powyższe wyliczenie ma charakter przykładowy, niemniej wspólną cechą wszystkich wymienionych obiektów budowlanych jest trwałe związanie z gruntem (wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 grudnia 2009 r., I SA/Łd 860/09, wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 grudnia 2009 r., I SA/Łd 774/09 czy wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 grudnia 2009 r., I SA/Łd 987/09). Ponieważ instalacje techniczne posadowione na fundamentach nie odpowiadają żadnemu elementowi powyższych definicji, nie mogą być uznane za obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury (ani za części budowlane urządzeń technicznych, ani też za fundamenty).

Przedmiotowe instalacje nie mogą być uznane także za urządzenia budowlane pomimo tego, że są związane z obiektem budowlanym (tj. z fundamentami), gdyż to nie one zapewniają możliwość użytkowania fundamentów zgodnie z ich przeznaczeniem. W istocie sytuacja jest odwrotna, to fundamenty umożliwiają właściwe funkcjonowanie urządzeń technicznych. Fundamenty mają zatem znaczenie pomocnicze, służebne. Urządzenie posadowione na fundamencie nie służy temu fundamentowi, lecz innym celom – dopalaniu gazów i chłodzeniu maszyn. Nie może ono zostać zatem uznane za budowlę w rozumieniu prawa budowlanego, gdyż sam związek użytkowy nie jest wystarczający, potrzebny jest również związek techniczny w postaci trwałego i fizycznego związania urządzenia z budowlą, którego w przedmiotowym przypadku brak.

Urządzenie wraz z fundamentami nie jest całością pod względem technicznym, gdyż część naziemna (gdzie znajdują się urządzenia do dopalania gazów) może być wymieniona niezależnie od fundamentów, np. w sytuacji pożaru czy zepsucia, w szczególności wkład ceramiczny, który ulega stopniowemu zużyciu. Tak więc można wyróżnić część budowlaną (fundamenty) i niebudowlaną (instalacje techniczne). Fundament nie jest przypisany tylko do tego urządzenia, gdyż może on posłużyć także do zainstalowania na nim także innych urządzeń. Z uwagi na zastosowany system mocowania w postaci kotw stożkowych rozporowych demontaż aktualnej instalacji i umiejscowienie na tym miejscu innej jest niczym nieograniczony.

Dodatkowo przedmiotowe instalacje techniczne zostały wyprodukowane poza terenem budowy, a więc zgodnie z art. 1 ustawy Prawo budowlane, który stanowi, że „ustawa ta normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach”, nie są przedmiotem projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki w rozumieniu prawa budowlanego, z tego powodu są one poza regulacją prawa budowlanego i ustawy o materiałach budowlanych, w przeciwieństwie do fundamentów.

Z uwagi na powyższe wnioskodawca uważa, że przedmiotowe instalacje techniczne nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż nie są one ani budynkami ani budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Urządzenia te stanowią jedynie instalacje lub inne urządzenia techniczne niezwiązane bezpośrednio z danym obiektem budowlanym i nie spełniają kryterium urządzenia budowlanego.

Prezydent Miasta Łodzi uznał za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy.

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) 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.

W myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy 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.

Pojęcie obiektu budowlanego zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.). Należy przez nie rozumieć budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, obiekt małej architektury, a także budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami.

Natomiast pojęcie urządzenia budowlanego zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane jako 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.

Zatem na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 lit. b oraz art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane do kategorii budowli należą zarówno budowle stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, jak i urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W myśl art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane budowlą 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 urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Katalog budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane ma charakter otwarty i przykładowy, co niejednokrotnie podkreślał Naczelny Sąd Administracyjny w swoim orzecznictwie (wyrok NSA z dnia 29 października 2010 r., II FSK 1010/2009; wyrok NSA z dnia 13 maja 2010 r., II FSK 1932/09). Ustawodawca wymienił typowe przykłady budowli, zastrzegając podstawową przesłankę negatywną, że budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Katalog ten obejmuje budowle, które wykazują zróżnicowane cechy w zakresie rodzaju, konstrukcji i przeznaczenia, a więc nie są do siebie podobne. Zatem istnieje możliwość zakwalifikowania do niego również innych, odmiennych budowli, które spełniają przesłankę negatywną. Należy również zaznaczyć, iż z treści art. 3 pkt 2 i 5 ustawy Prawo budowlanego wynika, że ustawodawca używa określenia trwale związane z gruntem lub niepołączony trwale z gruntem w tych przypadkach, gdy chce rozróżnić dwa obiekty budowlane – budynek i tymczasowy obiekt budowlany, które podlegają odmiennym niż budowle rygorom prawnym (wyrok NSA z dnia 4 marca 2011 r., II OSK 427/2010). Natomiast w odniesieniu do budowli ustawodawca nie

używa tego typu sformułowań, co oznacza, że nie jest to warunek przesądający o zakwalifikowaniu danego obiektu do kategorii budowle. Wystarczającą przesłankę stanowi to, aby obiekt budowlany nie spełniał definicji budynku lub obiektu małej architektury.

Należy podkreślić, iż pojęcie budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest tożsame z pojęciem używanym na gruncie ustawy Prawo budowlane, bowiem uwzględnia ono dodatkową przesłankę. Definiując pojęcie budowli ustawodawcy podatkowemu nie chodzi wyłącznie o budowlę w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, lecz o rodzaj obiektu budowlanego, którym jest budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Chociaż w świetle art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane do kategorii budowli należą jedynie części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, to jednak na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 lit. b ustawy Prawo budowlane wskazane powyżej budowle będą stanowiły przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości wraz z instalacjami i urządzeniami, z którymi stanowią całość techniczno-użytkową, tworząc jeden obiekt budowlany. W tym celu konieczne jest wykazanie związku techniczno-użytkowego istniejącego pomiędzy instalacjami i urządzeniami a budowlami, na których są posadowione. W przedmiotowym stanie faktycznym związek taki powinien występować pomiędzy instalacjami dopalaczy i instalacjami chłodzenia maszyn a fundamentami, na których instalacje te są umieszczone.

W wyroku z dnia 5 października 2010 r. (II FSK 1932/09) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż poprzez tworzenie całości techniczno-użytkowej, o której mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy Prawo budowlane, należałoby rozumieć połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Nie można przy tym wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze samodzielnie wykorzystywany będzie mógł być do określonego celu. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 lutego 2012 r. (II FSK 1589/10) budowla nie może być traktowana jako jednorodny obiekt. Jest to z reguły szereg obiektów i urządzeń wzajemnie ze sobą powiązanych, służących określonej działalności. Zatem do elementów składających się na całość techniczno-użytkową można zaliczyć zarówno elementy nieruchome, trwale zamontowane (np. fundamenty), jak i elementy ruchome, które można zdemontować i przenieść w inne miejsce (np. instalacje dopalaczy i instalacje chłodzenia maszyn). Ruchomy charakter urządzeń i instalacji nie oznacza, że taka konstrukcja przestaje stanowić całość techniczno-użytkową z częścią budowlaną. Pomiędzy częściami budowlanymi i niebudowlanymi musi zachodzić związek techniczno-użytkowy, a zatem połączenie fizyczne poszczególnych elementów o charakterze trwałym oraz powiązanie funkcjonalne, dzięki któremu mogą być wykorzystywane do realizacji celu, dla którego powstał dany obiekt.

Dla określenia, czy związek techniczny ma charakter trwały, istotne znaczenie ma to, czy instalacje posadowione są na fundamentach na tyle stabilnie, że opierają się działaniu czynników mogących zniszczyć ustawioną konstrukcję, co sprowadza się do konieczności zapewnienia instalacjom podstawy uniemożliwiającej łatwe ich przesunięcie, przeniesienie w inne miejsce czy zniszczenie spowodowane czynnikami atmosferycznymi. Podobne stanowisko prezentuje Naczelny Sąd Administracyjny w bogatym orzecznictwie (wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r., II OSK 646/2010; wyrok NSA z dnia 4 marca 2011 r., II OSK 427/2010; wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2010 r., II OSK 10/2009; wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2010 r., II OSK 10/2009; wyrok NSA z dnia 28 października 2009 r., II OSK 1702/2008; wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2006 r., II OSK 923/2005). O tym, czy pomiędzy poszczególnymi elementami występuje związek trwały nie decyduje metoda i sposób powiązania, ale wielkość urządzenia, jego konstrukcja, przeznaczenie i względy bezpieczeństwa, które wymagają trwałego związania (wyrok NSA z 25 maja 2007 r., II OSK 1509/2006). Jak podkreśla wnioskodawca, mocowaniem instalacji dopalaczy z fundamentami

są kotwy stożkowe rozporowe, które zapewniają utrzymanie konstrukcji na właściwym miejscu, a zatem w sposób stabilny, uniemożliwiający zniszczenie konstrukcji. Natomiast instalacje techniczne chłodzenia maszyn (tzw. chillerów) są posadowione na matach wibracyjnych absorbujących drgania. Zatem w przypadku przedmiotowych instalacji występuje związek fizyczny z fundamentami.

Ponadto pomiędzy instalacjami a fundamentami musi zachodzić związek funkcjonalny, dzięki któremu będą one mogły realizować swoje cele, czyli dopalanie gazów oraz chłodzenie maszyn. W przedstawionym stanie faktycznym wnioskodawca wyraźnie zaznaczył, iż „fundamenty umożliwiają właściwe funkcjonowanie urządzeń technicznych”, co oznacza, że przedmiotowe urządzenia nie mogłyby prawidłowo funkcjonować, gdyby nie posiadały odpowiednio przygotowanego do tego podłoża. Fundament jest zatem niezbędny dla prawidłowej eksploatacji urządzeń.

Jednocześnie ustawodawca stawiając wymaganie, iż elementy składające się na dany obiekt mają mieć charakter „całości techniczno-użytkowej”, nie przesądził, że związek ten ma polegać jedynie na zapewnieniu prawidłowego funkcjonowania części budowlanej (fundamentu) poprzez zamontowane na niej instalacje i urządzenia (instalacje dopalaczy i instalacje chłodzenia maszyn). Związek ten może zachodzić także w drugą stronę. Bez znaczenia pozostaje zatem okoliczność, czy fundamenty pełnią rolę służebną w stosunku do zamontowanych na nich urządzeń i instalacji, czy też zachodzi sytuacja odwrotna. Ustawodawca nie wziął pod uwagę tych cech definiując przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, którym w tym przypadku są budowle stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, nie zaś urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Ponadto odnosząc się do argumentu wnioskodawcy, iż przedmiotowe instalacje są poza regulacją ustawy Prawo budowlane, ponieważ zostały wyprodukowane poza terenem budowy, a więc nie są przedmiotem projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki w rozumieniu jej przepisów, należy zauważyć, iż w świetle art. 28 ust. 1 tej ustawy roboty budowlane (w tym prace polegające na montażu obiektu budowlanego) można rozpocząć jedynie na podstawie ostatecznej decyzji o pozwoleniu na budowę, z zastrzeżeniem art. 29 – 31. We wskazanych przepisach wyszczególniono urządzenia i instalacje, w stosunku do których nie jest wymagane takie pozwolenie. Ponieważ ustawodawca nie uwzględnił wśród nich instalacji dopalania gazów oraz instalacji chłodzenia maszyn, należy uznać, iż montaż tych instalacji wymaga uzyskania pozwolenia na budowę. Potwierdzenie tego stanowią znajdujące się w posiadaniu organu podatkowego decyzje Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego udzielające pozwoleń na użytkowanie obiektów budowlanych, z których wynika, że Prezydent Miasta Łodzi udzielił wnioskodawcy pozwolenia na budowę nie tylko budynków produkcyjno-magazynowych, budynku portierni towarowej czy wewnętrznych układów drogowych wraz z parkingiem i zjazdem, ale także infrastruktury technicznej i urządzeń technologicznych.

Na podstawie przedstawianego przez wnioskodawcę stanu faktycznego oraz powyższej wykładni prawa należy uznać, iż przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinny być zarówno części budowlane (fundamenty), jak i części techniczne (instalacja chłodzenia maszyn, instalacja dopalaczy RTO oraz instalacja dopalaczy LTO Donau Carbon) jako budowle stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzeń w przedstawionym stanie faktycznym.

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, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 270). Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 ww. ustawy) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

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.