

WBP II 3120. 10. 2020/2

Warszawa, dnia 21 października 2020 r.

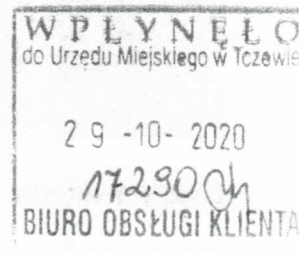
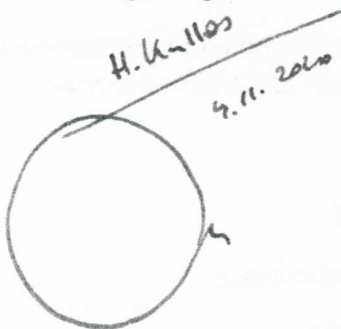
Wnioskodawca:

83-110 Tczew

reprezentowany przez:

- pełnomocnika szczególnego

adres do doręczeń:



E. Lewandowska
2020-11-03
w/z Omikron

Prezydent Miasta Tczewa
Urząd Miejski w Tczewie
Wydział Budżetu i Podatków
Plac Marszałka Piłsudskiego 1
83-110 Tczew

**WNIOSEK
O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ
PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Imieniem Wnioskodawcy jako jego pełnomocnik szczególny (dokument pełnomocnictwa szczególnego w załączeniu), na podstawie art. 14b w zw. z art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2020.1325 ze zm. – dalej: „Op”) wnoszę o wydanie przez Prezydenta Miasta Tczewa interpretacji indywidualnej przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2019.1170 – dalej: „upol”).

PODSTAWOWE DANE DOTYCZĄCE WNIOSKU

Cel złożenia wniosku	Złożenie wniosku
Przedmiot wniosku	Zaistniałe stany faktyczne
Liczba stanów faktycznych i zdarzeń przyszłych	2
Wysokość opłaty	80 zł
Rodzaj sprawy	Podatek od nieruchomości
Przepisy prawa podatkowego będące przedmiotem interpretacji indywidualnej	art. 4 ust. 1 pkt 3 upol i art. 4 ust. 5 upol, art. 4 ust. 7 upol
Organ podatkowy właściwy dla Wnioskodawcy ze względu na sprawę będącą przedmiotem	Prezydent Miasta Tczewa

interpretacji indywidualnej (dalej: „Organ”)

Liczba pełnomocników szczególnych
Wnioskodawcy

1

Sposób uiszczenia opłaty

Wpłata na rachunek bankowy (kserokopia
dowodu uiszczenia opłaty dołączona do
wniosku)

ZAKRES WNIOSKU

Niniejszy wniosek dotyczy dwóch istniejących stanów faktycznych i ich oceny na podstawie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a konkretnie art. 4 ust. 1 pkt 3 upol i art. 4 ust. 1 pkt 5 upol.

ZAISTNIAŁE STANY FAKTYCZNE

I. Sieć ciepłownicza (ciepłociąg)

Na terenie zakładu Wnioskodawcy przy ul. _____ w Tczewie znajduje się kotłownia, która zaopatruje w energię ciepłą budynki zakładu. Ciepło rozprowadzane jest poprzez sieć ciepłowniczą centralnego ogrzewania, na którą składają się biegnące pomiędzy poszczególnymi budynkami zakładu napowietrzne i podziemne preizolowane stalowe rurociągi. W ewidencji środków trwałych Wnioskodawcy omawiana sieć ciepłownicza ujęta jest pod jednym środkiem o numerze inwentarzowym 233-0043 i nazwie: *rurociąg ciepłowniczy*. Wymieniony środek trwały jest poddawany amortyzacji.

W wartości księgowej przedmiotowego środka trwałego, poza siecią ciepłowniczą, ujęta jest również wartość biegnących wewnątrz dwóch budynków Wnioskodawcy - tj. wewnątrz Hali 101 i Hali 102 - stalowych rur przewodowych. Rury te transportują energię ciepłą do węzłów cieplnych, zlokalizowanych wewnątrz budynków Hali 101 i Hali 102, w celu dalszego rozprowadzenia ciepłej wody do grzejników w obu tych budynkach oraz do dalszych odcinków sieci cieplnej.

Wnioskodawca zgłasza do opodatkowania podatkiem od nieruchomości całą wartość środka trwałego nr inw. 233-0043, jako wartość budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wnioskodawca czyni tak z uwagi na brak wiedzy na temat wartości sieci ciepłowniczej - stanowiącej budowlę liniową - bez uwzględnienia wartości przewodów biegnących wewnątrz Hali 101 oraz Hali 102 i ujętych zbiorczo w wartości księgowej wspomnianego środka trwałego.

II. Chłodnia wentylatorowa

Na terenie zakładu produkcyjnego Wnioskodawcy przy ul. _____ w Tczewie, na zewnątrz budynków, na wolnej przestrzeni, 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, wentylator, zraszalniki i ociekacze, dysze, maty tłumiące hałas kropel, eliminator unosu kropel, kolektor zasilający oraz aparaty rozpryskowe.

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

Każda z wież chłodni osadzona jest na podziemnym trzykomorowym 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.

Przedmiotowa chłodnia 3-celkowa ujęta jest w środku trwałym o numerze inwentarzowym 204-0134 i nazwie: *chłodnie wentylatorowe*. Poszczególne obiekty objęte wymienionym środkiem trwałym mają niejednorodny charakter w tym sensie, że składają się z urządzenia technicznego i części budowlanych (żelbetowe fundamenty oraz żelbetowy, podziemny zbiornik), na których są posadowione urządzenia techniczne wież chłodni.

Chłodnia nie jest obecnie użytkowana ze względu na zmianę procesów technologicznych Wnioskodawcy i stanowi rezerwę dla obecnie wykorzystywanego wymiennika ciepła. Zmiana technologii chłodzenia spowodowała, iż chłodnia nie mogłaby sprawnie funkcjonować bez poniesienia znaczących nakładów finansowych na jej remont.

Opisane obiekty były zgłaszane w latach 2015-2020 do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle, z wartością księgową środka trwałego stanowiącą podstawę naliczania amortyzacji dla celów podatku dochodowego ustaloną na dzień 01 stycznia danego roku jako podstawą opodatkowania.

PYTANIA

I. Sieć ciepłownicza (ciepłociąg)

Czy właściwa jest metoda ustalenia wartości sieci ciepłowniczej, tj. napowietrznych i podziemnych rurociągów, będących budowlą z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 i pkt 3a uPb, w oparciu o procentowy udział długości tych rurociągów zewnętrznych w łącznej długości wszystkich przewodów cieplnych ujętych w wartości środka trwałego nr inw. 233-0043, odniesiony następnie do wartości tego środka trwałego - 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 i przyjęcie tak określonej wartości jako podstawy opodatkowania wskazanej budowli podatkiem od nieruchomości?

II. Chłodnia wentylatorowa

Czy w przypadku opisanej wyżej chłodni wentylatorowej – która ma niejednorodny charakter i składa się z urządzeń technicznych oraz z części budowlanych (żelbetowe fundamenty oraz żelbetowy, podziemny zbiornik), lecz które 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 żelbetowego, podziemnego zbiornika?

STANOWISKO WNIOSKODAWCY

I. Sieć ciepłownicza (ciepłociąg)

1. Prawidłowa jest metoda ustalenia wartości sieci ciepłowniczej, tj. napowietrznych i podziemnych rurociągów, będących budowlą z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 i pkt 3a uPb, w oparciu o procentowy udział długości tych rurociągów zewnętrznych w łącznej długości wszystkich przewodów cieplnych ujętych w wartości środka trwałego nr inw. 233-0043, odniesiony następnie do wartości tego środka trwałego - 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 i przyjęcie tak określonej wartości jako podstawy opodatkowania wskazanej budowli podatkiem od nieruchomości.

II. Chłodnia wentylatorowa

W przypadku opisanej wyżej chłodni wentylatorowej – która ma niejednorodny charakter i składa się z urządzeń technicznych oraz z części budowlanych (żelbetowe fundamenty oraz żelbetowy, podziemny zbiornik), lecz które 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 żelbetowego, podziemnego zbiornika.

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. 1a 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 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.

I. Sieć ciepłownicza (ciepłociąg)

Kategoria budowli w obszarze podatku od nieruchomości ma zróżnicowany charakter. Należą do niej zarówno:

- obiekty budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, jak i
- urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektami budowlanymi, które zapewniają możliwość użytkowania obiektów zgodnie z ich przeznaczeniem.

W charakterystyce pierwszej z wymienionych grup występuje pojęcie obiektu budowlanego wraz z odesłaniem w zakresie znaczenia tego terminu do przepisów prawa budowlanego. Art. 3 pkt 1 uPb precyzuje, że 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.

Budowlą na płaszczyźnie prawa budowlanego jest zaś – w myśl art. 3 pkt 3 uPb - obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, m. in. sieć techniczna, czy obiekt liniowy.

Definicja obiektu liniowego to art. 3 pkt 3a uPb, który stanowi, że pod tym pojęciem trzeba rozumieć obiekt budowlany, którego najistotniejszym parametrem jest długość. Jako przykład przepis wymienia ciepłociąg, a także rurociąg.

Stanowczego podkreślenia wymaga, że cechą wspólną dla wszystkich wzorców obiektów liniowych, wyliczonych w art. 3 pkt 3a uPb, jest ich położenie – zewnętrzne wobec innych obiektów budowlanych, czyli budynków i pozostałych budowli.

Jeżeli idzie o sieci techniczne, to pojęcie to nie zostało wprost wyjaśnione w uPb. Jednak w załączniku do uPb, w którym wymieniono kategorie obiektów budowlanych, podano, że kategoria XXVI obejmuje sieci, w tym sieć ciepłowniczą. Identycznie jak przy art. 3 pkt 3a uPb, również wszystkie przykłady sieci technicznych z kategorii XXVI, odznaczają się umiejscowieniem zewnętrznym w stosunku do budynków i budowli.

Odniesienie przedstawionych regulacji do zarysowanego wyżej stanu faktycznego prowadzi do wniosku, że znajdującego się na terenie zakładu Wnioskodawcy w Tczewie przy ul.

rurociągi ciepłownicze biegnące między obiektami budowlanymi: budynkami – spełniają definicję budowli wskazaną w art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 i pkt 3a uPb. Natomiast umieszczono wewnątrz Hali 101 i Hali 102 stalowe rury przewodowe, zaopatrują całe te budynki w energię ciepłą, a więc konieczne i jedno z podstawowych mediów. W nieogrzewanych halach nie można byłoby prowadzić procesu technologicznego ani wykonywać innych czynności. W związku z tym i zgodnie z definicją budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 upol w zw. z art. 3 pkt 1 uPb, wskazane rury przewodowe są wraz z m. in. grzejnikami elementami instalacji zapewniających możliwość użytkowania hal zgodnie z ich przeznaczeniem i tym samym są elementami wspomnianych budynków, nie będąc ani budowlą, ani częścią budowli.

Kwestię wyznaczenia podstaw opodatkowania w podatku od nieruchomości reguluje art. 4 upol. Jeżeli chodzi o budowlę lub ich części, to występują generalnie dwie możliwości: podstawą opodatkowania jest albo ich wartość początkowa albo wartość rynkowa, przy czym nie istnieje w tym zakresie dowolność wyboru.

Art. 4 ust. 1 pkt 3 upol ustanawia bowiem ogólną regułę, zgodnie z którą, wartość początkowa – czyli 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 - stanowi podstawę opodatkowania dla tych budowli lub ich części, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Przy budowlach już całkowicie zamortyzowanych, podstawą opodatkowania jest ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Natomiast budowle lub ich części, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, opodatkowane są od ich wartości rynkowych, określonych przez podatników na dzień powstania obowiązku podatkowego. Wskazuje na to art. 4 ust. 5 upol.

Pewna szczególna odmiana opodatkowania budowli lub ich fragmentów od wartości rynkowych odnosi się do budowli ulepszonych lub co do których nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych. W takiej sytuacji podstawą opodatkowania są wartości rynkowe

budowli, ustalone na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

Ustawodawca przewidział również ewentualność, w której podatnik w ogóle nie podał wartości początkowej amortyzowanych budowli lub ich części (względnie – budowli już zamortyzowanych), bądź podał wartość, która nie odpowiada wartości rynkowej niepoddawanych amortyzacji budowli lub ich części. Wówczas organ podatkowy ma powołać biegłego, którego zadaniem jest wyznaczenie tych wartości.

Zastosowanie art. 4 ust. 1 pkt 3 upol nie nastręcza problemów, gdy każdemu pojedynczemu obiektowi, będącemu budynkiem albo budowlą w świetle upol, odpowiada tylko jeden, oddzielny środek trwały. W takim przypadku wartość tego środka trwałego jest wartością budowli, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W praktyce jednak nierzadko się zdarza, że jeden środek trwały to faktycznie kilka obiektów z perspektywy definicji przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, przykładowo budynek i budowla (biurowiec wraz z ogrodzeniem) albo budowla i pozostający poza opodatkowaniem obiekt małej architektury (utwardzenie placu z posągami). Wtedy wartość złożonego środka trwałego nie jest już wartością budowli, od której należy obliczyć podatek od nieruchomości, ponieważ wartość środka trwałego jest w rzeczywistości wyższa niż wartość budowli. Art. 4 ust. 1 pkt 3 upol w ogóle nie uwzględnia takich szczególnych okoliczności.

Nie może wobec powyższego umknąć uwadze to, że wartość początkowa środka trwałego o nr inw. 233-0043 – rurociąg ciepłowniczy – obejmuje zarówno wartość budowli, tj. wzmiankowanej sieci ciepłowniczej, jak i wartość rur przewodowych znajdujących się wewnątrz budynków hal, będących zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 upol w zw. z art. 3 pkt 1 upol fragmentami instalacji zapewniających możliwość użytkowania tych budynków zgodnie z ich przeznaczeniem, a zatem stanowiących elementy tych budynków.

W zawartym w niniejszym wniosku opisie dotyczącym sieci ciepłowniczej (ciepłociągu) istotne jest podobieństwo techniki wykonania zarówno tej sieci, jak i zlokalizowanego wewnątrz budynków Hali 101 i 102 przewodu ciepłowniczego z rur stalowych oraz fakt ich amortyzowania. Są to kwestie kluczowe, które w powiązaniu z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, prowadzą do wniosku, że podstawą opodatkowania budowli, którą jest sieć ciepłownicza, obejmująca biegnące pomiędzy poszczególnymi budynkami rurociągi podziemne oraz napowietrzne, powinna być część wartości początkowej środka trwałego nr inw. 233-0043. Wartość tę należy ustalić w oparciu o stosunek długości sieci ciepłowniczej do łącznej długości wszystkich przewodów cieplnych ujętych w wartości środka trwałego nr inw. 233-0043.

Bacząc na to, że wszystkie fragmenty ciepłociągu wykonane zostały w tej samej technice, wymagającej analogicznych nakładów, Wnioskodawca – na podstawie posiadanych dokumentów, wizji lokalnej, ewentualnie przy udziale osoby dysponującej specjalistyczną wiedzą – jest w stanie wydzielić z ogólnej wartości środka trwałego o nr inw. 233-0043 wartość sieci ciepłowniczej, poprzez ustalenie procentowego udziału rurociągów tworzących sieć ciepłowniczą w całkowitej długości wszystkich przewodów cieplnych ujętych w wartości przedmiotowego środka trwałego. Ten procentowy udział powinien zostać następnie odniesiony do ogólnej wartości początkowej środka trwałego o nr inw. 233-0043 – rurociąg ciepłowniczy, co pozwoli określić wartość początkową budowli w postaci sieci ciepłowniczej. Jest to najbardziej wiarygodna, mająca pełne odniesienie do stanu faktycznego oraz

zgodna z przepisami upol metoda określenia wartości początkowej analizowanej budowli w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 upol.

Przyjęcie innej metody ustalania podstawy opodatkowania budowli sieci ciepłej wchodzącej w skład środka trwałego nr inw. 233-0043 - np. jej wartości rynkowej - pozostawałoby w sprzeczności z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol i z art. 4 ust. 5 upol. Skoro bowiem od danej budowli są dokonywane odpisy amortyzacyjne, to, jeżeli występuje możliwość odniesienia się do wartości księgowej środka trwałego przy ustalaniu wartości tej budowli, nie istnieją przesłanki do zaakceptowania wartości rynkowej jako podstawy opodatkowania przedmiotowej budowli. Również inne sytuacje scharakteryzowane w art. 4 upol nie mogą być wykorzystane do omawianej sieci ciepłowniczej, ponieważ nie ziszczyły się żadne z warunków ich zastosowania (np. ulepszenie, aktualizacja wyceny, brak podania przez Wnioskodawcę wartości początkowej, bądź wartości rynkowej budowli).

II. Chłodnia wentylatorowa

Będąca własnością Wnioskodawcy chłodnia wentylatorowa ma niejednorodną strukturę. W rzeczywistości bowiem złożona jest z:

- trzech 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 żelbetowego, podziemnego zbiornika.

Co najistotniejsze – wszystkie opisane powyżej urządzenia techniczne i części budowlane ujęte są pod jednym środkiem trwałym o nr inw. 204-0134 i nazwie: *chłodnie wentylatorowe* oraz o jednej wartości początkowej. Wspominana wartość początkowa jest dotychczas deklarowana jako podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości chłodni - traktowanych w całości jako budowle.

Tymczasem, według art. 1a 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 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 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. 1a 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 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 *stricto* 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 zależny 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 aktualizuje 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 orzecnictwie 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 budowlach 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 chłodziwi 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.

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 środka trwałego o nr inw. 204-0134 i nazwie: *chłodnie wentylatorowe*. Ten środek trwały składa się aż z trzech urządzeń technicznych oraz szeregu obiektów budowlanych, przez co jest niejednorodny z punktu widzenia poszczególnych kategorii przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Na płaszczyźnie księgowej istnieje jeden środek trwały, posiadający jedną wartość księgową. Natomiast faktycznie obejmuje on urządzenia techniczne oraz obiekty budowlane, przez co środek ten ma w świetle upol złożoną, niejednorodną strukturę. Jego elementami są bowiem budowle, o których mowa w art. 1a 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 jeden środek trwały, o jednej 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 wentylatorowej, polegający na tym, że obiekt ten to całość użytkowa, złożona z 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 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 środka trwałego o nr inw. 204-0134 konkretne wartości części budowlanych, czyli żelbetowych fundamentów oraz żelbetowego, podziemnego zbiornika. Dodatkową komplikację stanowi fakt, że środek trwały to w istocie aż trzy wieże chłodnicze.

Wobec powyższego, najwłaściwszą metodą ustalania podstaw opodatkowania części budowlanych jest określenie wartości rynkowych przedmiotowych żelbetowych fundamentów oraz żelbetowego, podziemnego zbiornika.

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 wentylatorowej jako ich podstaw opodatkowania.

Podsumowując - Wnioskodawca, nie dysponując realną możliwością ustalenia wartości początkowych elementów budowlanych chłodni wentylatorowej (żelbetowych fundamentów oraz żelbetowego, podziemnego zbiornika), 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.

OŚWIADCZENIA

Oświadczam pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

za Wnioskodawcę

pełnomocnik szczególny

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,
2. Informacja odpowiadająca odpisowi aktualnemu z rejestru przedsiębiorców KRS,
3. Kserokopia dowodu uiszczenia opłaty od wniosku o wydanie interpretacji.

