

29 grudnia 2016 r.

2016-126873



Interpretacja indywidualna

działając na podstawie art. 14b, 14c, 14d w związku z art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zmianami), w związku ze złożonym wnioskiem z dnia 27.09.2016 r. (data wpływu 30.09.2016 r.) stwierdza, że stanowisko

przedstawione we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku od nieruchomości, w sprawie zastosowania art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2, art. 1a ust. 1 pkt 5, art. 2 ust. 1 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zmianami, w związku z art. 3 pkt 1, 3, 4 lit. c) ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity Dz. U. z 2016 poz. 290 ze zmianami) oraz § 3 pkt 12, 16, 17 i 21 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r. poz. 1422 ze zmianami), w zakresie następujących pytań:

1. Czy podziemne korytarze łączące budynki, opisane szczegółowo w pkt I. Stan faktyczny, stanowiące element komunikacyjny pomiędzy budynkami szpitala oraz pełniące pomocniczo funkcje ochronne dla znajdujących się w nich instalacji liniowych, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako części budynków, tj. części kondygnacji podziemnych budynków szpitala – piwnic, według ich powierzchni użytkowej i według stawki przeznaczonej dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?
– **Jest prawidłowe.**
2. Czy zlokalizowane na terenie szpitala tablice informacyjne oraz tablice kierunkowe i dojazdowe, opisane szczegółowo w pkt I. Stan faktyczny, pełniące wyłącznie funkcje informacyjne, tj. na których znajdują się wyłącznie komunikaty informacyjne dotyczące lokalizacji poszczególnych budynków szpitala, obiektów, oddziałów, etc., w żaden sposób niewykorzystywane do celów reklamowych, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle, tj. jako wolnostojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe-urządzenia reklamowe, o których mowa w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane?
– **Jest prawidłowe.**

3. Czy w przypadku środków trwałych składających się z obiektów, opisanych szczegółowo w pkt I. Stan faktyczny, które tylko w części podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle, na których wartość amortyzacyjną składa się zarówno wartość budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tj. np.: ciągi pieszo-jezdne, schody terenowe, mur oporowy, odwodnienia, jak również wartość elementów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tj. np.: ukształtowanie terenu, humusowanie, skarpy, trawniki, zieleń trawiasta, ławki i śmietniki (będące obiektami małej architektury), podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie jedynie wartość amortyzacyjna tej części środka trwałego, którą można zaliczyć do przedmiotu opodatkowania – budowli, z pominięciem wartości amortyzacyjnej, która odnosi się do niepodlegającej opodatkowaniu części środka trwałego?

– **Jest nieprawidłowe.**

4. Czy w przypadku środka trwałego Kontener wraz z wyposażeniem – system dezynfekcji ścieków szpitalnych o nr inw. 002777, opisanego szczegółowo w pkt I. Stan faktyczny, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie elementy budowlane ww. obiektu, tj. płyta fundamentowa pod kontener i obudowa ochronna, z wyłączeniem opodatkowania urządzeń stanowiących wyposażenie przedmiotowego kontenera?

– **Jest nieprawidłowe.**

Uzasadnienie

Zgodnie z zapisami Działu II, Rozdziału 1a „Interpretacje przepisów prawa podatkowego” ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa minister właściwy do spraw finansów publicznych, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie, 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, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych. Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. **Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny.** Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie. **W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.** Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4. Zgodnie z art. 14j ww. ustawy **stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. W zakresie nieuregulowanym w ww. przepisie stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 1a.**

zwrócił się do reprezentowany przez Radcę Prawnego o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego na podstawie art. 14b oraz art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, w sprawie zastosowania art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2, art. 1a ust. 1 pkt 5, art. 2 ust. 1 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zmianami), w związku z art. 3 pkt 1, 3, 4 lit. c) ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r. poz. 290 ze zmianami) oraz § 3 pkt 12, 16, 17 i 21 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r. poz. 1422 ze zmianami).

Przedstawiony we wniosku zaistniały stan faktyczny:

1. Wnioskodawca jest wykonującym działalność leczniczą, udzielającym wielospecjalistycznych świadczeń zdrowotnych, zapewniającym opiekę medyczną wraz z pełną diagnostyką. Na podstawie umowy ustanowienia nieodpłatnego użytkowania nieruchomości zawartej z Województwem Śląskim jest użytkownikiem m.in. budynków połączonych podziemnymi korytarzami, stanowiącymi element komunikacji pomiędzy tymi budynkami. Korytarze pełnią głównie funkcję komunikacyjną oraz pomocniczo-ochronną wobec instalacji liniowych. Wysokość korytarzy wynosi od 2,3 do 3 m. Korytarze łączą podziemne kondygnacje (piwnice) poszczególnych obiektów. Zostały wykonane jako żelbetowe, wylwane na miejscu (monolityczne), są izolowane wodoszczelnie i w koniecznych przypadkach – ciepłochronnie, w całości znajdują się pod poziomem otaczającego terenu. W korytarzach znajdują się sieci i instalacje służące do obsługi i funkcjonowania szpitala oraz instalacje bezpieczne pożarowo (instalacje wodne, pary, centralnego ogrzewania, gazów medycznych). Korytarze posiadają posadzkę, pomalowane ściany, oświetlenie, są przystosowane do przemieszczania się personelu pomiędzy poszczególnymi budynkami kompleksu szpitala, np. w celu przewozu posiłków dla pacjentów, transportu pościeli, bielizny szpitalnej oraz różnego rodzaju materiałów i elementów wyposażenia. Korytarze stanowią środki trwałe: nr inw. 001039 pn. *Tunele* oraz nr inw. 000012 pn. *Tunel komunikacyjny P-1-1*.
2. Na terenie szpitala znajdują się zewnętrzne tablice informacyjne, tablice kierunkowe i dojazdowe do szpitala. Pełnią jedynie funkcję informacyjną dotyczącą lokalizacji poszczególnych budynków, obiektów, oddziałów w szpitalu, ułatwiają prawidłową komunikację pacjentów i odwiedzających po terenie szpitala. Tablice nie są w żaden sposób wykorzystywane w roli reklamowej, na tablicach nie znajdują się żadne informacje, które mogłyby zostać uznane za reklamę, tj. informacje o towarach i usługach, mające na celu nakłanianie potencjalnych klientów do ich nabycia.
3. Wnioskodawca jest właścicielem środków trwałych: *Ukształtowanie terenu – zieleń trawiasta o nr inw. 000922* oraz *Tereny rekreacji przy o nr inw. 002927* niestanowiących w całości budowli. Na wartość tych środków trwałych składa się bowiem m.in. wartość elementów budowlanych takich jak: ciągi pieszo-jezdne, schody terenowe, mur oporowy z cegły klinkier, odwodnienie – kratka ściekowa, nawierzchnia płaska, kwalifikująca się jako budowle, ale również wartość takich prac jak: ukształtowanie terenu, humusowanie, przygotowanie pod humusowanie, utworzenie trawników i innych terenów zielonych, zieleń trawiasta, ławki, kosze (obiekty małej architektury), niebędących budowlami. Na potrzeby amortyzacji w podatku dochodowym, w ewidencji środków trwałych, ww. obiekty, stanowiące skomplikowaną strukturę o znacznej wartości ujmowane są pod dwoma pozycjami – jako dwa środki trwałe. Na wartość amortyzacyjną tych środków trwałych składa się ogólna wartość ww. obiektów, bez wyodrębnienia elementów składowych, które mogą stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.
4. Wnioskodawca jest właścicielem środka trwałego Kontener z wyposażeniem – system dezynfekcji ścieków szpitalnych nr inw. 00277, stanowiącego kontenerową stację sterowania, dozowania i magazynowania. Kontener ma wymiary: 4,5 m x 2,43 m x 2,43 m i waży ok. 3 ton.

Jest ocieplony od wewnątrz laminatem wodoodpornym, wyposażony w ogrzewanie elektryczne sterowane termostatem oraz posiada wentylację mechaniczną. Jedno pomieszczenie w kontenerze przeznaczone jest na stację sterowania, a drugie na magazyn podchlorynu sodu. Do kontenera doprowadzona jest energia elektryczna i woda z wodociągu, zapewnione jest również odprowadzanie ścieków sanitarnych. Kontener posiada dwa odrębne pomieszczenia i dwa okna. W pomieszczeniu przeznaczonym na sterowanie umieszczona jest szafa sterująca zasilająca i sterująca urządzeniami takimi jak pompy ścieków, mieszadła w komorach mieszania, zasuwy w komorach zasuwy, zestaw dozujący. Kontener jest urządzeniem kompaktowym o kompletnym wyposażeniu wynikającym z potrzeb technologii i przepisów BHP, zapewniającym prawidłową dezynfekcję ścieków szpitalnych. Obiekt stanowi zatem urządzenia zlokalizowane w kontenerze stanowiącym ich obudowę, posadowionym na płycie fundamentowej. Kontener wykazuje podobieństwo do budynku, jednak zdaniem wnioskodawcy nim nie jest z uwagi na brak trwałego związku z gruntem (możliwość zdemontowania i przeniesienia modułu kontenera w inne miejsce ewentualnie zastąpienia innym modułem kontenerowym). Istnieją techniczne możliwości zmiany lokalizacji kontenera poprzez przygotowanie warunków jego posadowienia w nowej lokalizacji. Kontener jest posadowiony na płycie fundamentowej żelbetowej monolitycznej, z którą połączony jest za pomocą kotw montażowych.

Organ podatkowy postanowieniem nr Pd-I.3120.1670.2016 z 13.12.2016 r. wezwał Wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego z 27.09.2016 r.:

- 1) w zakresie opisu stanu faktycznego przedstawionego w pkt 3 wniosku - w zakresie środków trwałych niebędących w całości budowlami o informację, czy Wnioskodawca prowadzi ewidencję księgową w sposób pozwalający wyodrębnić z ogólnej wartości początkowej środków trwałych o numerach inwentarzowych 000922 oraz 002927 wartość poszczególnych części tych środków, które stanowią budowle będące przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wartość ta powinna być ustalona na podstawie dokumentów źródłowych wynikających z ewidencji księgowej (nie może być wartością hipotetyczną liczoną według udziału procentowego),
- 2) w zakresie opisu stanu faktycznego przedstawionego w pkt 4 wniosku w zakresie środka trwałego *Kontener z wyposażeniem – system dezynfekcji ścieków szpitalnych nr inw. 00277*, w skład którego wchodzi urządzenia składające się na instalację do dezynfekcji ścieków sanitarnych o opisanie związku ww. środka trwałego z istniejącym systemem kanalizacji sanitarnej.

Wnioskodawca w piśmie z 22.12.2016 r. poinformował, że:

– w zakresie opisu stanu faktycznego przedstawionego w pkt 3 wniosku:

Ewidencja księgowa prowadzona jest w sposób pozwalający częściowo wyodrębnić z ogólnej wartości początkowej środków trwałych o numerze inwentarzowym 002927 oraz 000922 wartości poszczególnych elementów części tych środków trwałych, które stanowią budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, wartość tę można ustalić na podstawie kosztowych dokumentów źródłowych, tj.: dokumenty przyjęcia środków trwałych OT, protokoły PT przekazania – przejęcia nakładów inwestycyjnych, załączniki do protokołów PT, w oparciu o które Wnioskodawca jest w stanie określić wysokość nakładów na wytworzenie poszczególnych elementów składających się na ww. środki trwałe, w tym elementów będących budowlami, a więc ich wartość początkową będącą podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Jedynie w niektórych przypadkach wartość wynikająca z ww. dokumentów może dotyczyć łącznie zarówno części środków trwałych, które stanowią budowle będące przedmiotem opodatkowania, jak i tych, które budowlami nie są. W tej sytuacji Wnioskodawca również będzie w stanie wyodrębnić wartości poszczególnych elementów, składające się na wartość wynikającą z przedmiotowych dokumentów, chociażby opierając się na fakturach dokumentujących poniesienie wydatków na poszczególne elementy, innej dokumentacji inwestycyjnej, czy też może w tym celu zlecić sporządzenie opinii przez rzeczoznawcę majątkowego w zakresie podziału wartości wskazanej w kosztowych dokumentach źródłowych na wartość tych elementów, które stanowią budowle będące przedmiotem opodatkowania oraz tych, które budowlami nie są.

– w zakresie opisu stanu faktycznego przedstawionego w pkt 4 wniosku:

System dezynfekcji ścieków szpitalnych, wraz z kontenerem z wyposażeniem, jako całość miał służyć do dezynfekcji ścieków sanitarnych, które poprzez istniejącą sieć kanalizacji sanitarnej wyprowadzane są do kolektorów zewnętrznych i docelowo do oczyszczania ścieków. Z uwagi na zmianę przepisów w zakresie dezynfekcji ścieków szpitalnych, system dezynfekcji został wyłączony z eksploatacji w latach 2007-2008.

Pytanie wynikające z zaistniałego stanu faktycznego opisanego w pkt 1:

„Czy podziemne korytarze łączące budynki, (...) stanowiące element komunikacyjny pomiędzy budynkami szpitala oraz pełniące pomocniczo funkcje ochronne dla znajdujących się w nich instalacji liniowych, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako części budynków, tj. części kondygnacji podziemnych budynków szpitala – piwnic, według ich powierzchni użytkowej i według stawki przeznaczonej dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?”.

Własne stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego:

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że podziemne korytarze pomiędzy budynkami szpitala stanowią części budynków i są ich podziemnymi kondygnacjami – piwnicami, w związku z czym powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako budynki według ich powierzchni użytkowej, a nie jako budowle według ich wartości.

Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym oraz wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

Mając na uwadze stan faktyczny przedstawiony przez Wnioskodawcę i stan prawny obowiązujący w dacie tego zdarzenia, **podziela stanowisko podatnika.**

Organ podatkowy stoi na stanowisku, że podziemne korytarze są częścią budynków składających się na kompleks szpitala. Są jedynym elementem komunikacji pomiędzy kondygnacjami podziemnymi powiązanymi ze sobą organizacyjnie i gospodarczo.

Na podstawie art. 14c § 1 ustawy Ordynacja podatkowa odstąpiono od uzasadnienia prawnego przyjmując stanowisko wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Pytanie wynikające z zaistniałego stanu faktycznego opisanego w pkt 2:

„Czy zlokalizowane na terenie szpitala tablice informacyjne oraz tablice kierunkowe i dojazdowe (...), pełniące wyłącznie funkcje informacyjne, tj. na których znajdują się wyłącznie komunikaty informacyjne dotyczące lokalizacji poszczególnych budynków szpitala, obiektów, oddziałów, etc., w żaden sposób niewykorzystywane do celów reklamowych, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle, tj. jako wolnostojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe urządzenia reklamowe, o których mowa w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane?”

Własne stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego:

W ocenie Wnioskodawcy tablice informacyjne, niemające charakteru reklamowego, a więc niebędące tablicami reklamowymi, urządzeniami reklamowymi, w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, a w konsekwencji niebędące budowlami, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym oraz wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

Mając na uwadze stan faktyczny przedstawiony przez wnioskodawcę i stan prawny obowiązujący w dacie tego zdarzenia, **podziela stanowisko podatnika.**

Organ podatkowy stoi na stanowisku, że urządzenia o charakterze wyłącznie informacyjnym, jakkolwiek są trwale związane z gruntem, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Brak charakteru reklamowego wyklucza te urządzenia z definicji budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, a tym samym wyłącza je spod opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Na podstawie art. 14c § 1 ustawy Ordynacja podatkowa odstąpiono od uzasadnienia prawnego przyjmując stanowisko wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Pytanie wynikające z zaistniałego stanu faktycznego opisanego w pkt 3:

„Czy w przypadku środków trwałych składających się z obiektów (...), które tylko w części podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle, tj. na których wartość amortyzacyjną składa się zarówno wartość budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tj. np.: ciągi pieszo-jezdne, schody terenowe, mur oporowy, odwodnienia, jak również wartość elementów niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tj. np.: ukształtowanie terenu, humusowanie, skarpy, trawniki, zieleń trawiasta, ławki i śmietniki (będące obiektami małej architektury), podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie jedynie wartość amortyzacyjna tej części środka trwałego, którą można zaliczyć do przedmiotu opodatkowania – budowli, z pominięciem wartości amortyzacyjnej, która odnosi się do niepodlegającej opodatkowaniu części środka trwałego?”

Własne stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego:

Wnioskodawca wskazał, że nie zawsze środek trwały jest tożsamy z przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W takiej sytuacji, w celu opodatkowania budowli wchodzącej w skład środka trwałego, należy wyodrębnić wartość tej budowli. Zasadnicze znaczenie ma ustalenie wartości początkowej przedmiotu opodatkowania będącego budowlą, w tym ustalenie jakie wydatki mogą zostać zaliczone do wartości początkowej budowli, niezależnie od tego w jaki sposób podatnik ujmuje i kwalifikuje te koszty na potrzeby amortyzacji podatkowej.

Dokonując weryfikacji poszczególnych obiektów pod kątem ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości w poszczególnej kategorii należy zatem sprawdzić, czy spełniają one definicję budynku albo budowli, która zawarta jest w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z ustawą Prawo budowlane. W związku z powyższym nie należy dokonywać klasyfikacji budowli i budynków na potrzeby podatku od nieruchomości w oparciu o Klasyfikację Środków Trwałych. Wnioskodawca powołuje się na orzecznictwo dotyczące opodatkowania wyrobisk górniczych, w którym to zaakceptowana została teza zawarta w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13.09.2011 r., że przedmiotem opodatkowania mogą być nie wyrobiska górnicze jako całość, ale obiekty i urządzenia zlokalizowane w tych wyrobiskach, wchodzące w skład środka trwałego. Powołano się na wyrok z 22.02.2012 r., w którym WSA w Gliwicach odniósł się do wartości części składowych środka trwałego „zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w przypadku budowli podstawą opodatkowania jest w istocie wartość wytworzenia środka trwałego, lecz nie ulega wątpliwości, iż może chodzić tylko o wartość takiego środka, który zarazem podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W konsekwencji w sytuacji gdy jako jeden środek trwały uznaje się coś, co z punktu widzenia innych przepisów klasyfikowane jest jako kilka różnych obiektów, i gdy tylko część takich obiektów podlega opodatkowaniu, nie można nie dostrzegać tego faktu i przyjmować, iż podstawa opodatkowania obejmuje całą wartość początkową środka trwałego. Trzeba z tej wartości wyodrębnić wartość początkową tej jego części, która można zaliczyć do przedmiotu podatkowego, pominać natomiast tę wartość, która odnosi się do nie podlegającej opodatkowaniu części środka trwałego. Przyznać trzeba, że takie pomniejszenie wartości jest zadaniem bardzo trudnym, i zwłaszcza w przypadku wyrobisk i zlokalizowanych w nich obiektów może wymagać powołania biegłego.”

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że jeśli środek trwały składa się z kilku przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości albo z przedmiotu opodatkowania i elementów, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, na potrzeby ustalenia wysokości podatku od nieruchomości należy dokonać podziału wartości stanowiącej podstawę amortyzacji na poszczególne przedmioty opodatkowania i elementy niepodlegające podatkowi. Podział taki powinien opierać się na zbadaniu dokumentów i okoliczności, które stanowiły podstawę ustalenia wartości początkowej środka trwałego. Zdaniem Wnioskodawcy wartości tej nie można opierać na rynkowych

wycenach poszczególnych elementów skoro podstawę amortyzacji stanowi cena zakupu lub koszt wytworzenia środka trwałego i odpowiednio jego części, która stanowić może przedmiot opodatkowania w postaci budowli.

W związku z powyższym w ocenie Wnioskodawcy w przypadku środków trwałych: *Ukształtowanie terenu – zieleń trawiasta o numerze inwentarzowym 000922 oraz Tereny rekreacji przy*

o numerze inwentarzowym 002927, składających się z obiektów, które tylko w części podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle, to jest na wartość których składa się wartość amortyzacyjna budowli, jak również wartość amortyzacyjna elementów niebędących budowlami, niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a dotyczące przygotowania terenu, ukształtowania terenu, humusowania, trawników, terenów zielonych, zieleni trawiastej, z całej wartości każdego z wyżej wymienionych środków trwałych, jako podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy wyodrębnić wartość początkową stanowiącą podstawę amortyzacji tych elementów, której można zaliczyć do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – budowli, pominać natomiast należy tę wartość, która odnosi się do niepodlegającej opodatkowaniu części środka trwałego.

Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym oraz wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

Stanowisko Wnioskodawcy jest prawidłowe w części dotyczącej przedmiotu opodatkowania w zakresie budowli stanowiących część środka trwałego, ponieważ pojęcia środka trwałego i budowli nie są tożsame. W zakresie podstawy opodatkowania stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe.

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”.

W sytuacji gdy na dany środek trwały składają się budowle oraz inne obiekty nie stanowiące budowli, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będą tylko budowle.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi, z zastrzeżeniem ust. 4 – 6, 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 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Z kolei art. 4 ust. 5 tej ustawy stanowi, że jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Zasadą jest, że podstawę opodatkowania budowli stanowi ich wartość ustalona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W sytuacji gdy środek trwały tożsamy jest z budowlą, podstawą opodatkowania jest wartość początkowa wynikająca z ewidencji środków trwałych. W przedstawionym stanie faktycznym, w sytuacji gdy ze źródłowej dokumentacji księgowej można wyodrębnić faktyczną wartość początkową budowli z ogólnej wartości środka trwałego, koniecznym jest prowadzenie odrębnej ewidencji w tym zakresie na potrzeby podatku od nieruchomości. Można wówczas mówić o ustaleniu wartości początkowej zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie można jednak zgodzić się z wnioskodawcą, że podstawą opodatkowania, w przypadku gdy wartość wynikająca z dokumentów źródłowych dotyczy łącznie zarówno części środków trwałych, które stanowią budowle, będące przedmiotem opodatkowania, jak i te, które budowlami nie są, może być wartość określona przez rzeczoznawcę majątkowego w zakresie podziału wartości wskazanej w kosztowych dokumentach źródłowych na wartość budowli i pozostałych elementów. Przepisy podatkowe dotyczące ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości dla budowli nie pozwalają na teoretyczne, procentowe

rozdzielenie wartości budowli ujętych w ewidencji środków trwałych z podziałem na teoretyczną wartość przypadającą na budowlę. Jeżeli zatem budowlami podlegającymi opodatkowaniu mają być części środka trwałego, a nie jest możliwe ustalenie ich wartości początkowej, to ze względu na to, że nie dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych (odpisów dokonuje się od kompletnego środka trwałego), zastosowanie w tej sytuacji będzie miał art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, mówiący o tym, że podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi wartość rynkowa budowli określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Pytanie wynikające z zaistniałego stanu faktycznego opisanego w pkt 4:

„Czy w przypadku środka trwałego *Kontener wraz z wyposażeniem – system dezynfekcji ścieków szpitalnych o nr inw. 002777* (...), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie elementy budowlane ww. obiektu, tj. płyta fundamentowa pod kontener i obudowa ochronna, z wyłączeniem opodatkowania urządzeń stanowiących wyposażenie przedmiotowego kontenera?”

Własne stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego:

Wnioskodawca powołując się na definicję budowli stwierdził, że istotnym elementem dla prawidłowego rozstrzygnięcia kwestii opodatkowania przedmiotowego obiektu – kontenera – systemu dezynfekcji ścieków szpitalnych, powinna być analiza postanowień art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, zgodnie z którym pod pojęciem budowli należy także rozumieć 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. Wnioskodawca powołuje się na końcową część art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, stojąc na stanowisku, że „w pełni samodzielными i odrębnymi budowlami, czyli przedmiotami opodatkowania są wyłącznie elementy budowlane lub/i fundamenty pod maszyny i urządzenia”. Przepis art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane zawiera przykładowy katalog obiektów będących budowlami, przy czym w odniesieniu do pewnych specyficznych kategorii obiektów, za budowlę uznaje jedynie ich części budowlane. Pomimo tego, „że ustawodawca ma świadomość związku użytkowego fundamentu z maszyną lub urządzeniem, to jednak za budowlę nakazuje uznawać jedynie fundament i elementy budowlane urządzeń technicznych, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Powołany fragment przepisu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane jednoznacznie wskazuje zatem na istnienie kategorii budowli, które pomimo tworzenia całości użytkowej z innym niebudowlanym elementem, jako całość mogą stanowić obiekt budowlany, ale budowlą są już tylko elementy budowlane tych obiektów.” Powołując się na wyroki sądów administracyjnych wnioskodawca podnosi, że zgodnie z wykładnią systemową Prawa budowlanego nie jest możliwa sytuacja, w której budowla będzie składała się z innych budowli, ponieważ treść art. 3 pkt 3 tej ustawy nakazuje jako budowlę traktować tylko części budowlane urządzeń technicznych. Gdyby za budowlę uznać całość techniczno-użytkową – czyli zarówno urządzenie techniczne, jak i części budowlane – to taka budowla byłaby złożona z innej budowli, tj. elementów budowlanych, które zgodnie ze wskazanym przepisem stanowią budowlę. Tymczasem ustawodawca jednoznacznie wskazał, że budowlą są tylko części budowlane urządzeń technicznych. Gdyby ustawodawca dążył do opodatkowania również urządzeń technicznych, to z pewnością nie definiowałby jako budowli wyłącznie samych elementów.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że skoro art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane zawiera fragment traktujący o elementach budowlanych i fundamentach jako samodzielnych budowlach, to ustawodawca uczynił to w sposób zamierzony. Fundamenty i elementy budowlane stanowią zatem odrębne budowle, co w świetle podatku od nieruchomości czyni je samodzielными przedmiotami opodatkowania.

W ocenie Wnioskodawcy w niniejszej sprawie, w przypadku *Kontenera- systemu dezynfekcji ścieków szpitalnych o nr inw. 002777*, składającego się z elementów budowlanych – obudowa i płyta fundamentowa, jak i z części niebudowlanych – urządzenia stanowiące wyposażenie, właściwą podstawą opodatkowania przedmiotowych obiektów jest wartość budowli, którą to budowlą są jedynie elementy budowlane tego obiektu, tj. obudowa i płyta fundamentowa, a urządzenia stanowiące wyposażenie kontenera nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym oraz wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości określony został w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który w ust. 1 pkt 3 stwierdza, że opodatkowaniu tym podatkiem podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicję użytego na potrzeby ustawy terminu budowla zawiera przepis art. 1a ww. ustawy, który w ust. 1 pkt 2 stanowi, że 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**”.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do przepisów prawa budowlanego, zawiera jednak szerszą definicję budowli niż ustawa - Prawo budowlane. Każde więc ustalenie, na gruncie przepisów prawa budowlanego, że dany obiekt jest budowlą powoduje, że musi on być uznany za budowlę na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i w odpowiedni sposób opodatkowany podatkiem od nieruchomości.

Zdefiniowanie pojęcia budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości musi nastąpić z uwzględnieniem przepisów ustawy Prawo budowlane. W myśl art. 3 pkt 1 lit. b) tej ustawy ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – 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 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 wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Przedstawione wyliczenie obiektów, które są budowlami ma niewątpliwie charakter otwarty. Z definicji tej wynika, że pewne obiekty mogą występować jako odrębne budowle (np. instalacje przemysłowe, urządzenia techniczne, części budowlane urządzeń technicznych, fundamenty pod maszyny i urządzenia), a w konkretnych sytuacjach mogą tworzyć jedną budowlę z uwagi na zachodzącą między nimi spójność techniczno-użytkową.

Przywołana definicja budowli jest definicją niepełną. Dodatkowo, według art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, budowlą jest także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Urządzeniem budowlanym w myśl art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane jest „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”.

Mając na uwadze tę definicję trzeba stwierdzić, że każde urządzenie budowlane będzie stanowić urządzenie techniczne, ale co do zasady nie każde urządzenie techniczne będzie urządzeniem budowlanym (podobnie stwierdził WSA w Gdańsku w wyroku z 28 listopada 2007 r., I SA/Gd 598/2007). Zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych tego typu urządzenia traktowane są jako budowle i powinny podlegać podatkowi od nieruchomości jako samodzielne przedmioty opodatkowania albo jako elementy składowe innej budowli – jeśli tworzą z obiektem

budowlanym całość techniczno-użytkową (podobnie wynika z pisma Ministerstwa Finansów z 31 stycznia 2007 r., PL-833/13/PP/07/183).

Dodać należy, że o kwalifikacji określonych obiektów do budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, mogą przesądzać również inne przepisy tej ustawy oraz załącznik do niej, określający kategorie obiektów budowlanych.

Posługując się przepisami o podatku od nieruchomości, dotyczącymi głównie wykładni pojęcia budowli, a także powiązanych z nimi przepisami prawa budowlanego, należy mieć na uwadze wykładnię tych przepisów dokonaną przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13.09.2011 r. (sygn. akt P 33/09).

Trybunał Konstytucyjny podsumowując obszerne rozważania stwierdził, że za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie:

- 1) budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b tej ustawy, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
- 2) urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak:
 - urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,
 - urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy Prawo budowlane nie są instalacje.

Lista przykładów budowli zawarta w art. 3 ust. 3 ustawy Prawo budowlane nie stanowi zamkniętego katalogu i w rezultacie do zakwalifikowania danego obiektu do kategorii budowli decydujące znaczenie ma ocena, czy nie może on zostać przypisany do kategorii budynków albo obiektów małej architektury. Kwalifikowanie obiektu budowlanego wymaga każdorazowego wzięcia pod uwagę jego elementów funkcjonalnych, takich jak przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania obiektu jako całości. Na potrzeby określenia przedmiotu opodatkowania właściwa kwalifikacja obiektów budowlanych do budynków lub budowli powinna polegać na sprawdzeniu istnienia kryteriów określonych w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (trwały związek z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, fundament, dach), przy czym, jak wielokrotnie podnoszono w orzecznictwie, kluczową przesłankę stanowi trwały związek z gruntem jako przesłanka stanowiąca podstawę do uznania obiektu jako budynku w sytuacji gdy pozostałe warunki są wypełnione.

W orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczącym problematyki opodatkowania kontenerów ugruntowało się stanowisko, że sam fakt posadowienia kontenera technicznego na fundamencie nie oznacza, że staje się on budynkiem. Kontener przymocowany do fundamentu jest bowiem związany tylko z nim, natomiast nie jest na trwale związany z gruntem, zatem okoliczność ta wyklucza uznanie go za budynek.

Biorąc pod uwagę przytoczone przepisy prawa, przedstawiony przez Wnioskodawcę stan faktyczny obejmujący opis techniczny środka trwałego jakim jest *Kontener z wyposażeniem – system dezynfekcji ścieków szpitalnych o nr inw. 00277*, stan prawny oraz przeznaczenie, organ podatkowy uznał, że system dezynfekcji ścieków szpitalnych jako urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym w postaci sieci kanalizacyjnej stanowi co do zasady urządzenie budowlane zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, a tym samym jest budowlą zgodnie z art. 1a pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Jednak wobec informacji Wnioskodawcy, że system dezynfekcji został wyłączony z użytkowania w latach 2007-2008, w tym stanie faktycznym należy uznać, że nie została spełniona przesłanka, że system dezynfekcji ścieków zapewnia możliwość użytkowania obiektu (sieci kanalizacyjnej) zgodnie z jego przeznaczeniem. Tym samym należy uznać, że system dezynfekcji ścieków szpitalnych aktualnie jest urządzeniem technicznym i nie podlega opodatkowaniu podatkiem

od nieruchomości. Opodatkowaniu podlegają jedynie jego części budowlane, a więc obudowa i fundamenty, na podstawie art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane.

Biorąc pod uwagę opisany stan faktyczny oraz stanowisko przedstawione przez Wnioskodawcę należy uznać, że jest ono nieprawidłowe ze względu na kwalifikację poszczególnych przedmiotów opodatkowania. **Pomimo różnic w dokonanej kwalifikacji, zgodnie z twierdzeniem Wnioskodawcy, opodatkowaniu podlega kontener (obudowa) oraz płyta fundamentowa.**

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

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, 44-101 Gliwice, 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 – Dz. U. z 2016 r. poz. 718 ze zmianami). 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 sześćdziesięciu 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).

Do wiadomości:

Dyrektor

Urzędu Kontroli Skarbowej w Katowicach

ul. Paderewskiego 32B

40-282 Katowice

