

FBiP.I.310.1.2012

E- 655X

### **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Burmistrz Gminy Rawicz działając na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (jednolity tekst Dz. U. z 2012 r., poz. 749) po rozpatrzeniu wniosku w/wym. Spółki z dnia 9 listopada 2012 r (data wpływu: 22 listopada 2012 r.) o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, mając na uwadze wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 22 stycznia 2013 r. (sygn. akt III SA/Po 760/13)

#### **postanawia:**

- 1) uznać stanowisko spółki wyrażone we wniosku w pytaniu nr 1 - za prawidłowe,
- 2) uznać stanowisko spółki wyrażone we wniosku w pytaniu nr 2 - za prawidłowe,
- 3) uznać stanowisko spółki wyrażone we wniosku w pytaniu nr 3 - za prawidłowe

#### **Uzasadnienie**

W dniu 22 listopada 2012 r. do Burmistrza Gminy Rawicz wpłynął wniosek w/wym. podatnika o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości. Jako przedmiot interpretacji wskazano art. 1a, art. 2 ust. 1 oraz art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm). Przedmiotowy wniosek uzupełniono o opłatę z tyt. wydania interpretacji przelewem z dnia 7 grudnia 2012 r.

W dniu 22 stycznia 2013 r. Burmistrz Gminy Rawicz wydał wnioskowaną interpretacją indywidualną przepisów prawa podatkowego, po uprzednim wezwaniu Spółki w celu uszczegółowienia przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, stosownie do treści art. 169 § 1 w zw. z art. 14 h Ordynacji podatkowej poprzez złożenie dodatkowych wyjaśnień dot. budowy przedmiotu opodatkowania (w tym poprzez przedłożenie dokumentacji budowlanej obiektu).

W następstwie wniesionej przez skargi na wydaną przez Burmistrza Gminy Rawicz interpretację przepisów prawa została ona uchylona na mocy wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 22 stycznia 2013 r., sygn. akt III SA/Po 760/13. Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu Burmistrz Gminy Rawicz wydając interpretację sam dokonał ustalenia stanu faktycznego, w oparciu o nadesłane przez stronę w toku postępowania dokumenty oraz pozyskane ze strony internetowej informacje. Doszło więc tym samym do nieuprawnionej modyfikacji przedmiotu interpretacji i odniesienia jej do okoliczności, które nie były elementem przedstawionego stanu faktycznego, który wyznacza granice rozpoznania przez organ wydający interpretację.

W tym miejscu przypomnieć należy iż we wniosku o wydanie interpretacji przedstawiony został następujący stan faktyczny. Wnioskodawca jest właścicielem myjni bezdotykowej znajdującej się w Rawiczu przy ul. Przedmiotowy obiekt myjni

samochodowej położony jest na terenie dzierżawionym od

Obiekt myjni samochodowej posiada podpory, dach, ściany boczne i nie jest trwale związany z gruntem. Zgodnie z zapisami umowy łączącej podatnika i „, po zakończeniu okresu dzierżawy wnioskodawca zobowiązany jest do demontażu dokonanych naniesień (myjni samochodowej) i przywrócenia terenu do stanu pierwotnego. Nakłady na myjni zostały rozliczone na dwie odrębne pozycje środków trwałych:

- budowlę, stanowiącą konstrukcję myjni zaliczone do KST do rodzaju 103
- technikę myjni kontenerowej oraz urządzenia towarzyszące w postaci technologii myjni zaliczone według KST do rodzaju 449, 291. Urządzenia myjni zapewniają dodatkową funkcjonalność zdatnego do użycia obiektu budowlanego.

W związku z powyższym zadano następujące pytania dotyczące przedstawionego stanu faktycznego.

- 1) Czy zakwalifikowanie myjni do budowli jest prawidłowe?
- 2) Czy opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości będzie podlegała część budowlana myjni, bez wyposażenia techniczno-technologicznego ?
- 3) Kto będzie podatnikiem podatku od nieruchomości od obiektu myjni?

Zgodnie ze stanowiskiem wnioskodawcy myjnia samochodowa jest obiektem budowlanym, nie posiada jednak cech budynku w rozumieniu Prawa budowlanego i dlatego zdaniem Spółki należy ją uznać z budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Spółka stoi na stanowisku, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegała jedynie część budowlana myjni, gdyż zgodnie z treścią art. 1a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 3 ust. 3 i ust. 9 Prawa budowlanego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega budowla, czyli w tym przypadku części budowlane myjni, natomiast pozostałe elementy stanowiące jedynie wyposażenie techniczno-technologiczne i nie mieszczą się w definicji budowli ani urządzenia budowlanego, a wobec tego brak jest podstaw do ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ponadto nakłady na myjni zostały rozliczone na dwie odrębne pozycje środków trwałych.

Zdaniem Spółki podatnikiem podatku od nieruchomości jest Spółka będąca właścicielem myjni. Stanowisko swoje Spółka oparła na art. 48 kodeksu cywilnego, zgodnie z którym wszystko, co zostaje z gruntem połączone, staje się częścią składową nieruchomości gruntowej i własnością właściciela gruntu oraz art. 47 § 3 kodeksu cywilnego w myśl którego przedmioty połączone z rzeczą (gruntem) tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych. Myjnia została wyodrębniona jako odrębny od gruntu przedmiot własności i nie jest trwale związana z gruntem, dlatego też podatnikiem podatku od nieruchomości jest właściciel budowli (a nie gruntu).

Burmistrz Gminy Rawicz kierując się treścią orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu pismem z dnia 12 marca 2014 r. wezwał Spółkę do uzupełnienia wniosku poprzez przedłożenie szczegółowego opisu przedmiotu opodatkowania jakiego podatek dokonał częściowo m.in. w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa, a następnie w skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, a jakiego zabrakło we wniosku o wydanie przedmiotowej interpretacji.

W odpowiedzi na powyższe wezwanie podatnik przedłożył pismo z dnia 24 marca 2014 r. wskazując m.in., że konstrukcja myjni wraz z wyposażeniem techniczno-technologicznym składa się na całość użytkową ale nie występuje między nimi powiązanie techniczne.

Fundament na którym, posadowiony jest obiekt myjni stanowi betonową wylewkę posadowioną na ścianie betonowej, która znajduje się w ziemi. Natomiast sam obiekt myjni bezdotykowej przymocowany jest nietrwale do prętów umocowanych w wylewce betonowej. Tak wykonany fundament nie jest trwale związany z obiektem budowlanym myjni bezdotykowej.

Wyposażenie techniczno-technologiczne myjni nie stanowi całości techniczno-użytkowej, bowiem zostało posadowione (przymocowane) jedynie dla przemijającego użytkowania i w związku z tym nie stanowi części budowli.

Sam fakt umiejscowienia urządzenia lub maszyny na fundamencie będącym budowlą w rozumieniu prawa budowlanego nie powoduje, że stanowią one całość techniczno-użytkową. Konieczne jest bowiem wykazanie czy maszyny i urządzenia techniczne tworzą z fundamentem całość techniczno-użytkową.

W każdym czasie wyposażenia techniczno-technologiczne może zostać zdemontowane i przeniesione w inne miejsce bez uszczerbku dla jego funkcjonowania.

W zakresie stanu faktycznego Spółka wskazała, że w skład wyposażenia myjni wchodzi przedmioty takie jak:

- system sterowania on-line: umożliwia podłączenie głównego sterownika myjni do sieci internetowej, co umożliwia kontrolę nad pracą podzespołów myjni, monitoring danych finansowych, zmianę cen, skalowania czasu mycia oraz ułatwia diagnostykę serwisową urządzeń np. uszkodzenia czujników,
- układ podgrzewania wody: dwufunkcyjny kocioł z wymiennikami ciepłej wody oraz palniki,
- układ wysokiego ciśnienia: pompy pneumatyczne,
- system zmiękczenia i demineralizacji wody: kolumny zmiękczacza, zawory głowic, membrany do demineralizacji wody,
- osprzęt elektryczny,
- wyposażenie: ramienia, pistolety i lance, dysze, szczotki, złączki obrotowe,
- odkurzacz,
- rozmiernik banknotów,
- centralny system zasysania monet,
- szczotki na stanowiskach,
- monitoring.

Natomiast konstrukcja myjni, w zależności od modelu obejmuje:

- słupy nośne ocynkowane, nie związane trwale z gruntem,
- konstrukcja dachu wykonana z blachy trapezowej,
- ścianki działowe wykonane z banneru dwustronnego blackout,
- atyka myjni wykonana z blachy aluminiowej,
- rynny do odpływu wody deszczowej.

Odpowiadając na pytania postawione przez podatnika we wniosku w pierwszej kolejności rozpocząć należy od ustalenia, czy przedmiotowy obiekt myjni samochodowej wypełnia definicję budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie 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 myśl art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane przez obiekt budowlany należy rozumieć: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, obiekt małej architektury (w tym miejscu ustawodawca dokonuje podziału obiektów budowlanych na trzy grupy nie definiując ich dokładnie, czyni to natomiast w dalszej części – zob. art. 3 pkt 2,3,4).

Budowla w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych aby podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości musi zatem stanowić:

- a) obiekt budowlany - budowlę w rozumieniu prawa budowlanego (art. 3 pkt 1 w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane) stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, lub
- b) urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym (art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane).

Wskazać ponadto należy, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie budowle lub ich części, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust.1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). W myśl zaś art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych sam fakt posiadania przedmiotu opodatkowania przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że budynek, budowla, czy grunt są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (zob. L. Eteł, Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2005 str. 39).

W tym miejscu podzielić należy stanowisko podatnika, który zauważa, iż obiekt myjni samochodowej stanowi obiekt budowlany nie będący budynkiem (oraz obiektem małej architektury).

Podatnik słusznie zatem stwierdza, iż obiekt myjni samochodowej stanowi budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Stanowi bowiem budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolnostojące maszty antenowe, wolnostojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolnostojące 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.

Podkreślić należy w tym miejscu, iż: *definicja i wymienienie budowli zawarte w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane mają charakter otwarty i przykładowy. Dla łatwiejszego zidentyfikowania cech budowli ustawodawca wymienia pewne ich typowe przykłady, zastrzegając podstawową negatywną przesłankę, że budowlą jest każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury* (tak. Wyrok NSA z dnia 13 maja 2010 r., sygn akt II FSK 1932/09, LEX nr 596093).

Zdaniem Spółki opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegała jedynie część „budowlana” myjni, natomiast pozostałe elementy stanowiące jedynie wyposażenie techniczno-technologiczne nie mieszczą się w definicji budowli ani urządzenia budowlanego, a wobec tego brak jest podstaw do ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Spółka podkreśla, że nakłady na myjnię zostały rozliczone na dwie odrębne pozycje środków trwałych:

- budowlę, stanowiącą konstrukcję myjni
- technikę myjni kontenerowej oraz urządzenia towarzyszące w postaci technologii myjni. Zdaniem Spółki urządzenia myjni zapewniają dodatkową funkcjonalność zdatnego do użycia obiektu budowlanego.

W tym miejscu podkreślić należy, iż zgodnie z wyżej przywołanymi przepisami prawa budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości musi stanowić całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami.

Pojęcie budowli według ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest identyczne z pojęciem budowli według Prawa budowlanego. Formułując definicję budowli ustawodawca podatkowy nie wskazuje na budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lecz obiekt budowlany którym jest budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz urządzenie budowlane (w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem).

Koniecznym w przedmiotowej sprawie jest zatem odpowiedź na pytanie, czy w stanie faktycznym wskazanym we wniosku zachodzi ów związek techniczno-użytkowy pomiędzy poszczególnymi elementami obiektu myjni (konstrukcyjnymi oraz technicznymi).

Z całością techniczno-użytkową będziemy mieli do czynienia, gdy elementy obiektu budowlanego stanowią – jak stwierdził Sąd Najwyższy – „część składową jednej rzeczy złożonej”, o czym rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania (Wyrok SN z dnia 28 czerwca 2002, sygn. akt I CK 5/02, *Pr. Bankowe 2002/12*). Związek techniczny to fizyczne połączenie, wynikające ze sposobu wykonania obiektu. Związek użytkowy to funkcjonalne powiązanie elementów, dzięki któremu mogą być one wykorzystywane do realizacji celu, dla którego powstał dany obiekt (zob. Bogumił Phal – glosa do wyroku WSA z 16 grudnia 2010, III SA/Po 675/10 – *LEX/el. 2011*).

W znaczeniu słownikowym całość to "wszystkie części czegoś", "wzięte razem, połączone ze sobą w samodzielną jednostkę". Całość techniczna opiera się na związku odnoszącym się do techniki, do spraw związanych ze sposobem wykonania czegoś, natomiast całość użytkowa, to powiązanie służące celom praktycznym, mające praktyczne zastosowanie (por. Uniwersalny słownik języka polskiego, pod red. S. Dubisza, Warszawa 2003, t. 1, s. 368, t. 4, s. 35 i 324).

W ocenie Spółki konstrukcja myjni wraz z wyposażeniem techniczno-technologicznym składa się na całość użytkową ale nie występuje już tutaj powiązanie techniczne.

Podkreślić należy, iż organ podatkowy wydając ponownie interpretację podatkową w przedmiotowej sprawie może uwzględnić zapadłe w międzyczasie, w analogicznych (co do stanu faktycznego i prawnego) sprawach rozstrzygnięcia m.in. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2013 r. (sygn. akt I SA/Rz 420/13) oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 października 2013 r. (sygn. akt I SA/GL 619/13) – orzeczenia zamieszczone zostały w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

Zgodnie z przywołanymi wyżej orzeczeniami wojewódzkich sądów administracyjnych urządzenia wchodzące w skład wyposażenia myjni takie jak: system sterowania on-line, układ podgrzewania wody (dwufunkcyjny kocioł z wymiennikami ciepłej wody oraz palniki), układ wysokiego ciśnienia (pompy pneumatyczne), system zmiękczenia i demineralizacji wody (kolumny zmiękczacza, zawory głowic, membrany do demineralizacji wody), osprzęt elektryczny, wyposażenie (ramienia, pistolety i lance, dysze, szczotki, złączki obrotowe), odkurzacz, rozmieniarka banknotów, centralny system zasysania monet, szczotki na stanowiskach, monitoring – mogą być w każdej chwili demontowane i zastępowane nowymi bez naruszania struktury myjni a ich zamocowanie nie wymagało wydania pozwolenia na budowę. Składy orzekające uznały zatem, iż *między wyżej wymienionymi urządzeniami a myjnią istnieje tylko związek użytkowy wobec czego należy stwierdzić, iż nie podlegają one opodatkowaniu.*

Mając na uwadze dotychczasowe orzecznictwo oraz przedstawiony przez wnioskodawcę stan faktyczny (we wniosku oraz w odpowiedzi na wezwanie z dnia z 12.03.2014 r.) tut. organ podatkowy uznaje za prawidłowe twierdzenie Spółki, iż opisana wyżej myjnia bezdotykowa stanowi z całą pewnością całość użytkową, jednakże pomiędzy elementami konstrukcyjnymi myjni a poszczególnymi jej urządzeniami nie zachodzi wymagany również w przedmiotowej sprawie związek techniczny. Zdaniem Strony wyposażenie techniczno-technologiczne myjni może zostać bowiem w każdym czasie zdemontowane i przeniesione w inne miejsce bez uszczerbku dla jego funkcjonowania.

Reasumując, na podstawie przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego oraz przywołanych wyżej przepisów prawa, z uwzględnieniem dotychczasowego orzecznictwa stwierdzić należy, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie elementy konstrukcyjne myjni.

Odnośnie określenia podmiotu, na którym winien spoczywać obowiązek podatkowy Burmistrz Gminy Rawicz podziela stanowisko Spółki, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest  będąca właścicielem obiektu myjni. Została ona wydzielona jako odrębny od gruntu przedmiot własności i nie jest trwale związana z gruntem o czym przesądza konstrukcja myjni, w szczególności sposób mocowania poszczególnych elementów do podłoża (jak wskazuje podatnik obiekt myjni bezdotykowej przymocowany jest nietrwale do prętów umocowanych w wylewce betonowej).

#### Pouczenie:

Na niniejszą interpretację stronie przysługują prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dnia od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa.

Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach 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.

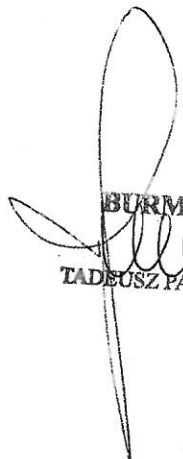
Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi.

Otrzymują:

1/ adresat

2/ a/a

BK

  
**BURMISTRZ**  
**TADEUSZ PAWŁOWSKI**