

Znak sprawy: Fn-XIV.310. .2020

M:

Poznań, 1 marca 2020 r.

INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Poznania na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.), w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 19 grudnia 2019 r. (data wpływu), w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji co do zastosowania przepisów w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości ZESPÓŁU SILOSÓW

postanawia uznać stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wniosku za **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 19 grudnia 2019 r. do Prezydenta Miasta Poznania wpłynął wniosek spółki (dalej jako Wnioskodawca) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Przedmiotem interpretacji jest art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: „u.p.o.l.”)

Przedstawiono następujący opis stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawca jest spółką prawa handlowego będącą podatnikiem podatku od nieruchomości. Zgodnie z wpisem w Krajowym Rejestrze Sądowym przedmiotem jego przeważającej działalności jest produkcja . Jest on właścicielem gruntów, budynków oraz budowli położonych na terenie Miasta Poznania, które łącznie składają się na kompleks

Jednym z obiektów zlokalizowanych na terenie , wykorzystywanym przez Wnioskodawcę na potrzeby prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, jest środek trwały o nazwie ZESPÓŁ SILOSÓW
dalej: ZESPÓŁ SILOSÓW.

Powyższy środek trwały stanowi obiekt budowlany służący za magazyn słodu. Całość położona jest na żelbetowym bloku fundamentowym. ZESPÓŁ SILOSÓW posiada stalową konstrukcję szkieletową; obudowę obiektu (ściany) stanowi trapezowa blacha fałdowa, zamontowana na ryglach stalowych, mocowana do konstrukcji nośnej. Stropodach zbudowany jest z blachy fałdowej, która posadowiona jest na belkach stalowych.

Jednocześnie, wewnątrz (oparte/zawieszone na powyższej konstrukcji szkieletowej) znajduje się 14 silosów słodu o konstrukcji z profili walcowanych. Silosy mają kwadratowy rzut poziomy o wymiarach w osiach 4,0 m x 4,0 m. W pozostałej części znajdują się też m.in. pomosty obsługowo-stalowe, klatka schodowa, winda towarowo-osobowa (wraz ze stalowym szybem) oraz urządzenie do transportu słodu.

Zewnętrzna obudowa obiektu (ściany) z blachy trapezowej fałdowej oraz stropodach z blachy fałdowej nie jest jednocześnie „obudową” i „dachem” silosów położonych wewnątrz.

Podstawowe dane techniczne obiektu z dokumentacji budowlanej o nazwie ZESPÓŁ SILOSÓW to:

- Wymiary niniejszego obiektu to: 8,57m x 36.57 m;
- Wysokość – 28,9 m;
- Powierzchnia zabudowy wynosi 313,40 m²;
- Kubatura wynosi 7743 m³ (silosy – 4643 m³, przestrzeń operacyjna 3100 m³).

W uzupełnieniu stanu faktycznego Wnioskodawca w pierwszej kolejności wskazał, że stalowa konstrukcja szkieletowa jest przymocowana do żelbetowego bloku fundamentowego za pomocą śrub (zakotwiona). Z kolei trapezowa blacha fałdowa jest zamontowana na ryglach stalowych, przytwierdzonych – także przy użyciu śrub – do wspomnianej konstrukcji nośnej. Podkreślenia zdaniem Wnioskodawcy wymaga fakt, że we współczesnym budownictwie powszechnie stosuje się połączenie za pomocą śrub, a nie tylko jak w dawnym budownictwie, np. w postaci „wbetonowania” konstrukcji nośnej w fundament.

Do przedstawionego opisu stanu faktycznego/zdarzenia faktycznego Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy obiekt o nazwie ZESPÓŁ SILOSÓW 14 SZT 7 (nr inw. _____) należy uznać za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i tym samym opodatkować podatkiem od nieruchomości od powierzchni użytkowej?

W odniesieniu do przedstawionego opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawiono następujące stanowisko Wnioskodawcy:

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt: SK 48/15 i zawartych w nim wytycznych – a także na kanwie najnowszego orzecznictwa sądowoadministracyjnego (powstałego w oparciu o przedmiotowy wyrok sądowego konstytucyjnego) – obiekt o nazwie ZESPÓŁ SILOSÓW winien być traktowany jak budynek, bowiem spełnia on wszystkie kryteria zawarte w uregulowaniach u.p.o.l. do uznania go za budynek – jest trwale związany z gruntem, jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Zgodnie z przepisem art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części. Jednocześnie, zgodnie z przepisem art. 1 a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. przez budynek należy rozumieć 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.

W dniu 13 grudnia 2017 r. Trybunał Konstytucyjny wydał wyrok o sygn. SK 48/15 (dalej: Wyrok TK), w którym sprecyzowano zasady kwalifikacji poszczególnych obiektów budowlanych dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W Wyroku TK wskazano jednoznacznie, iż przy dokonywaniu kwalifikacji danego obiektu budowlanego dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy w pierwszej kolejności ustalić, czy nie stanowi on budynku w świetle przepisów u.p.o.l. oraz ustawy Prawo budowlane, ewentualnie dopiero, gdy na gruncie przedmiotowych przepisów dany obiekt budowlany nie stanowi budynku, można rozważać, czy dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi on budowlę – (...) *zarówno na gruncie prawa budowlanego, jak i na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem, przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku* (str. 16 Wyroku TK).

Ze względu na powyższe obiekt budowlany, który spełnia przewidziane na gruncie przepisów u.p.o.l. oraz ustawy Prawo budowlane warunki do uznania go za budynek nie może zostać opodatkowany podatkiem od nieruchomości jako budowla – *definicja pojęcia budowli, zawarta zarówno w prawie budowlanym, jak i w ustawie o podatkach lokalnych, przewiduje jednoznacznie, że budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Oznacza to z konieczności, iż najpierw trzeba ustalić, czy dany obiekt należy zakwalifikować jako budynek albo obiekt małej architektury, a dopiero później można rozważać jego kwalifikację jako budowli. Wprowadzenie dodatkowego zastrzeżenia do definicji pojęcia budynku i – konsekwentnie – do definicji pojęcia obiektu małej architektury, zgodnie z którym nie mogą być one budowlą, byłoby nie tylko zbędne, ale wręcz niedopuszczalne* (str. 17 Wyroku TK).

Jednocześnie, w omawianym wyroku wskazano także, że o uznaniu danego obiektu budowlanego nie mogą przesądzać „kryteria dodatkowe”, nieprzewidziane w przepisach u.p.o.l., tj. przeznaczenie danego obiektu czy jego funkcja – (...) *w wypadku pojęć budynku i budowli mamy do czynienia z ich jednoznacznym rozgraniczeniem przez ustawodawcę, a w konsekwencji za niedopuszczalne należało uznać modyfikowanie tych pojęć w oparciu o przesłankę nieprzewidzianą w przepisach prawnych. Uwzględnienie tej przesłanki prowadzi bowiem do rozszerzającej wykładni definicji budowli, powodując zarazem zawężającą wykładnię definicji budynku. Taki zabieg stanowi zatem nieakceptowalną na gruncie polskiej kultury prawnej ingerencję w treść definicji legalnej* (str. 17 Wyroku TK).

Co więcej, nawiązując do powyższego, stwierdzono również, iż niedopuszczalne jest modyfikowanie wyników wykładni językowej u.p.o.l. w oparciu o wykładnię językową na niekorzyść podatnika, bowiem prowadziłoby to do naruszenia zasady *in dubio pro tributario* – *argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki. Władztwo daninowe przysługujące państwu jest bowiem równoważne w aspekcie formalnym co najmniej przez nałożenie na prawodawcę obowiązku jasnego formułowania stanowionych przez niego w tym obszarze przepisów*

prawnych, co wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (str. 20 Wyroku TK).

W świetle wytycznych w omawianym Wyroku TK kwalifikacja potencjalnego obiektu budowlanego (w przypadku Wnioskodawcy – obiektu o nazwie ZESPÓŁ SILOSÓW) dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna w pierwszej kolejności rozpoczynać się od ustalenia, czy przedmiotowy obiekt spełnia wszystkie warunki wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 2 ustawy prawo budowlane, tj. warunki konieczne dla uznania go za budynek.

Powyższe znajduje potwierdzenie również w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo, NSA w wyroku z dnia 26 czerwca 2018 r. sygn. akt: II FSK 2573/16, potwierdził, że kwalifikacja obiektu budowlanego dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości winna zaczynać się od oceny, czy dany obiekt budowlany może stanowić budynek w rozumieniu przepisów u.p.o.l. i ustawy Prawo budowlane, jednoznacznie wskazując, iż *w uzasadnieniu orzeczenia Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że zarówno na gruncie prawa budowlanego, jak i na gruncie ustawy o podatkach lokalnych żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku. Definicja pojęcia budowli, zawarta zarówno w prawie budowlanym, jak i w ustawie o podatkach lokalnych, przewiduje jednoznacznie, że budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Oznacza to z konieczności, że najpierw trzeba ustalić, czy dany obiekt należy zakwalifikować jako budynek albo obiekt małej architektury, a dopiero później można rozważać jego kwalifikację jako budowli. Wprowadzenie dodatkowego zastrzeżenia do definicji pojęcia budynku i – konsekwentnie – do definicji pojęcia obiektu małej architektury, zgodnie z którym nie mogą być one budowlą, byłoby nie tylko zbędne, ale wręcz niedopuszczalne.*

Ponadto, również w doktrynie prawa podatkowego uznaje się, iż dokonując kwalifikacji danego obiektu budowlanego na potrzeby jego opodatkowania podatkiem od nieruchomości, należy w pierwszej kolejności zbadać, czy nie ma on łącznie zestawu cech właściwych budynkowi. W tym bowiem przypadku musi być uznany za budynek, a próby uznawania go za budowlę – z uwagi na jego funkcję, przeznaczenie czy fakt, że nie odpowiada on stereotypowi budynku – prowadzą do odtworzenia z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych normy o niekonstytucyjnej treści, która nie będzie ważna, a w związku z tym nie może stać się podstawą rozstrzygnięcia prawnego wobec podatnika.

Jeśli zatem dany obiekt budowlany będzie: trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadał fundamenty, posiadał dach, to wówczas będzie on budynkiem (jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości), niezależnie od jego przeznaczenia i funkcji. Zauważyć przy tym należy, iż w praktyce okazywać się może, że w istocie budynkami w rozumieniu tych przepisów są obiekty budowlane nieodpowiadające stereotypowym wyobrażeniom o budynku. Dotyczyć to może np. niektórych kominów przemysłowych stadionów, zbiorników (Bartosiewicz A., *Opodatkowanie budowli i budynków w świetle najnowszych przepisów oraz przełomowych wyroków TK*, e-Biuletyn Krajowej Izby Doradców Podatkowych 6/2018).

Przenosząc powyższe na grunt stanu faktycznego w niniejszej sprawie należy nadmienić, że ZESPÓŁ SILOSÓW:

- jest trwale związany z gruntem oraz posiada fundamenty, bowiem całość umieszczona jest na żelbetowym bloku fundamentowym, z którym trwale połączona jest stalowa konstrukcja szkieletowa;
- jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, bowiem posiada stalową konstrukcję szkieletową, na której opierają się ściany z blachy trapezowej fałdowej, zamontowana na ryglach stalowych, mocowanej do konstrukcji nośnej (ściana budynku nie jest równocześnie „ścianą zbiornika”);
- posiada dach, bowiem stropodach całego obiektu zbudowany jest z blachy fałdowej, która posadowiona jest na belkach stalowych i oparty na konstrukcji szkieletowej (dach budynku nie jest równocześnie „dachem zbiornika”).

Tym samym, spełnia on wszystkie warunki wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. Z art. 3 pkt 2 Prawa budowlanego konieczne dla uznania go za budynek. W tym miejscu Wnioskodawca zaznaczył, że jest świadomy istnienia orzeczeń sądów administracyjnych odnoszących się do kwalifikacji prawnopodatkowej zbiorników do kategorii „budowle”. Zdaniem Wnioskodawcy nie można jednak przenosić konkluzji wywodzących się ze wspomnianej linii orzeczniczej na grunt niniejszej sprawy ze względu na wyraźną odmienność w stanie faktycznym. Wspomniany powyżej fakt, iż ZESPÓŁ SIŁOSÓW posiada „swój” dach oraz „swoje” ściany oparte na stalowej konstrukcji szkieletowej, na której „zawieszone” są z jednej strony (od wewnątrz) same silosy, a z drugiej (od zewnątrz) ściany i dach. Nie jest zatem możliwe rozdzielenie ścian, dachu, konstrukcji stalowej i silosów – tworzą one jedną całość (jeden obiekt budowlany), a w szczególności od strony konstrukcyjnej, co nie zmienia faktu, że ZESPÓŁ SIŁOSÓW posiada swoje ściany i dach.

Konkludując, w świetle wcześniejszych rozważań dotyczących wytycznych przedstawionych w Wyroku TK, jak i literalnego brzmienia definicji budynku zawartej w u.p.o.l. oraz ustawie Prawo budowlane, Wnioskodawca uważa, że ZESPÓŁ SIŁOSÓW stanowi budynek, ponieważ spełnia wszystkie warunki przedstawione w u.p.o.l. oraz ustawie Prawo budowlane do uznania go za budynek. Jednocześnie, przypomnieć należy, że obiekt budowlany, który spełnia przewidziane na gruncie przepisów u.p.o.l. oraz ustawy Prawo budowlane warunki do uznania go za budynek nie może zostać opodatkowany podatkiem od nieruchomości jako budowla (nie wspominając już, że nie może zostać opodatkowany podwójnie – jako budynek i jako budowla).

Ponadto, tylko na marginesie, wnioskodawca podkreśla, iż w takim wypadku nie jest możliwe przekwalifikowanie go dla celów podatku od nieruchomości do kategorii budowli w oparciu o „kryteria dodatkowe”, pozaustawowe, nieprzewidziane w przepisach u.p.o.l., takie jak np. jego funkcja czy przeznaczenie.

W uzupełnieniu stanowiska Wnioskodawca wskazał, iż sposób przytwierdzenia konstrukcji nośnej do płyty fundamentowej/ścian opisany w stanie faktycznym w świetle najnowszego orzecznictwa sądowo administracyjnego, jednoznacznie spełnia kryterium „trwałego połączenia z gruntem”. W ostatnich latach doszło bowiem do ugruntowania linii orzeczniczej i interpretacyjnej, zgodnie z którą przesłanka „trwałego związania z gruntem” sprowadza się do posadowienia obiektu na tyle trwale, by zapewnić mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć lub spowodować przesunięcie, czy przemieszczenie na inne miejsce. Przykładowo NSA, w wyroku z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt: II FSK 2968/14, wskazał, iż cecha trwałego związania z gruntem sprowadza się do posadowienia obiektu na tyle mocno, by zapewnić mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym mogącym go zniszczyć lub

spowodować przesunięcie czy przemieszczenie w inne miejsce. Połączenie obiektu z podłożem (fundamentem) powinno być dokonane w taki sposób, że jego odłączenie spowodowałoby zasadniczą zmianę w sensie technicznym, uniemożliwiającą np. ponowne posadowienie danego obiektu w innym miejscu bez konieczności ponownego przygotowania podłoża.

Powyższe potwierdza również wyrok NSA z dnia 26 września 2018 r., w którym Sąd uznał, że trwałość połączenia budynku z gruntem musi być oceniana jako kwestia faktu. Decyduje o tym konstrukcja techniczna budynku, a połączenie z gruntem musi być w sensie fizycznym na tyle trwałe, że pozwala na korzystanie z niego zgodnie z jego przeznaczeniem i opiera się na czynnikach (np. atmosferycznym) mogących zniszczyć tę konstrukcję (...).Przykręcenie śrubami elementów konstrukcyjnych tworzących szkielet garażu do betonowej płyty fundamentowej powoduje trwałe połączenie podwaliny obiektu z betonowym fundamentem. Natomiast płyta fundamentowa zagłębiona w gruncie powoduje, że obiekt budowlany jest trwale związany z gruntem (Oziębło J. Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 29 lipca 2016 r., sygn. akt: I SA/Wr 398/16, PPLiFS 2017/30-38). Fundamentem jest element konstrukcji budowlanej, w jej najniższej części, mający za zadanie przekazanie ciężaru budowli na grunt. Pod pojęciem fundamentów należy rozumieć każdy ich rodzaj.

W innym orzeczeniu, tj. w wyroku z dnia 6 kwietnia 2017 r., NSA akcentuje, że przez trwałe związanie z gruntem należy rozumieć takie połączenie danej budowli (budynku) z gruntem, które ma charakter techniczno-użytkowy, uwzględniający z jednej strony związek budynku z podłożem, a z drugiej to, że jako konstrukcja przestrzenna musi oprzeć się na czynnikach mogących zniszczyć jego konstrukcję ustawioną na fundamencie (wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2014 r., II FSK 895/12 Lex nr 1485456; wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1405/10 Lex, nr 1104106 z glosą aprobowaną R. Dowgiera PPLiFS 2013, nr 2, str. 37-41) A. Bielska-Brodziak, Orzecznictwo NSA w sprawach podatkowych. Językowa granica wykładni, Radca Prawny 2006, nr 2, s. 81) należało przyjąć jego językowe rozumienie. W tym znaczeniu trwałe związanie oznacza sytuację, w której stosunek normy, zjawisk, itp. łączących się ze sobą, wpływających, oddziałujących na siebie (związek) jest odporny na działanie czynników zewnętrznych (trwały – M. Szymczak, red. Słownik języka polskiego t. III, Warszawa 1992, str. 1069). Oznacza to, że w językowym znaczeniu przez „trwałe związanie” rozumieć należy połączenie, które powinno mieć charakter fizyczny, a nie prawny (R. Dowgier, glosa do wyroku NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1405/10, PPLiFS 2013, nr 2, s. 29).

Po rozpatrzeniu wniosku Prezydent Miasta Poznania wyjaśnia, co następuje.

Na wstępie należy przypomnieć, że w myśl art. 14b § 1 i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm. – dalej: „O.p.”) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego i zdarzeń przyszłych, a składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązujący 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. Interpretacja indywidualna winna zawierać 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 (art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej).

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej.

Organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

W pierwszej kolejności zwrócić uwagę należy na istotne pojęcia dla niniejszej sprawy, które zdefiniowane zostały w art. 1a ust. 1 pkt 1, 2 i 3 u.p.o.l.. Przepisy te stanowią, że użyte w ustawie określenia oznaczają:

- (1) budynek - 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;
- (2) budowla - 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;
- (3) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b), chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

W myśl natomiast art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części (pkt 2), a także budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (pkt 3).

Wskazać również należy na art. 3 ust. 1 pkt 2, 3 i 9 ustawy Prawo budowlane z których wynika, że ilekroć w ustawie jest mowa o: budynku - należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (pkt 2); budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych – do 17 lipca 2016 r., elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (pkt 3); urządzeniach budowlanych - należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza

i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki (pkt 9).

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt: SK 48/15), niezgodne z Konstytucją jest stanowisko dopuszczające uznanie za budowlę obiektu budowlanego spełniającego definicję budynku. W rzeczonym wyroku Trybunał wskazał, że podczas dokonywania oceny każdego obiektu budowlanego, za każdym razem pierwszeństwo ma kwalifikacja obiektu jako budynku. Wobec powyższego nasamprzód należałoby rozważyć, czy ZESPÓŁ SILOSÓW mógłby zostać uznany za budynek, to jest:

- 1) posiada dach;
- 2) został wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych;
- 3) posiada fundamenty;
- 4) jest trwale związany z gruntem.

Ustawodawca wymaga, by powyższe przesłanki zostały spełnione łącznie, brak którejkolwiek z nich powoduje, że nie jest możliwe uznanie danego obiektu budowlanego za budynek, a także jeżeli wykracza poza jego ustawowo określone elementy.

Trybunał Konstytucyjny zauważył przy tym, że nie jest wykluczone, aby określone obiekty o cechach budynku ustawodawca w przepisie szczególnym uznał za budowlę, co – wobec zasady równości opodatkowania – musiałyby być uzasadnione ich wyjątkową specyfiką.

Jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, ponieważ wyposażono go np. urządzeniami, materiałami lub substancjami zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli. Przy ocenie, czy obiekt budowlany jest budynkiem, czy budowlą należy zatem uwzględnić także, czy obiekt spełniający warunki ustawowe budynku nie wykracza poza jego ustawowo określone elementy (por. wyrok NSA z dnia 18 października 2016 r., II FSK 1741/16). Dlatego kwestia przeznaczenia i funkcjonalności ma znaczenia dla rozstrzygnięcia problemu, czy silos jest budynkiem, czy budowlą.

W orzecznictwie sądów administracyjnych¹ ukształtował się pogląd, że nawet jeśli obiekt budowlany zawiera wszystkie elementy, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 o.p.o.l. (jest on trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadający fundament i dach), nie oznacza to, że obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu wskazanej regulacji prawnej. Tym samym oparcie się Wnioskodawcy wyłącznie na elemencie trwałego związania ZESPOŁU SILOSÓW z gruntem, wydzielenia ZESPOŁU SILOSÓW z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadania przez nie fundamentów i dachu jako jedynych przesłanek decydujących o uznaniu ZESPOŁU SILOSÓW za budynek, a nie budowlę należy uznać za nieprawidłowe.

Organ uznał zatem, że ZESPÓŁ SILOSÓW stanowi element całego systemu produkcyjnego – a zatem skoro ZESPÓŁ SILOSÓW jest częścią instalacji przesyłu i magazynowania zboża i wyposażony jest w instalacje umożliwiające wykonywanie tych funkcji, to wypełnia definicję

¹ Po wydaniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt: SK 48/15) – Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 8 maja 2018 r. o sygn. II FSK 1162/16, I FSK 1281/16, II FSK 1296/16, II FSK 1297/16 i II FSK 331/17, jak i przez WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r. o sygn. I SA/Bd 875/18, WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 18 czerwca 2019 r. o sygn. I SA/Po 157/19 jak i WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 23 maja 2019 r. o sygn. I SA/Sz 26/19.

budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 o.p.o.l., w której wskazano na istotną cechę takich obiektów jaka jest funkcjonalność, poprzez odniesienie się do możliwości użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem.

Wskazać należy, że odnośnie silosów zarówno na zboże jak i cukier w ww. judykaturze wprost przyjmuje się, że silos ze względu na swoje wyposażenie i związane z nim urządzenia i infrastrukturę nie jest budynkiem magazynowym, lecz składnikiem systemu przekazywania i podawania cukru czy też zboża. Nie stanowi on przez to budynku magazynowego nie tylko ze względu na jego przeznaczenie, ale przede wszystkim z uwagi na fakt, że jest on składnikiem systemu technologicznego przekazywania, przemieszczania cukru/zboża obejmującego, oprócz wyposażonego w odpowiednie w tym zakresie konstrukcje i urządzenia silosu, przekładniki taśmowe oraz połączone z silosem mostami przekładników budynki produkcyjno-magazynowe². Dlatego też takie cechy obiektu budowlanego jak: przeznaczenie, wyposażenie i funkcje powinny być brane pod uwagę.

W wyroku tym Trybunał stwierdził, że za budowle w rozumieniu o.p.o.l. można uznać:

1) jedynie 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 ustawy Prawo budowlane, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,

2) jedynie 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:

(a) 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 o.p.o.l., oraz

(b) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy Prawo budowlane nie są instalacje.

Z uzasadnienia wymienionego wyroku Trybunału wynika, że organ podatkowy, chcąc określić podatek od budowli, musi "przyporządkować" dane obiekty nazwom budowli wskazanym ustawie Prawo budowlane, a konkretnie występującym w art. 3 pkt 3, w innych postanowieniach tej ustawy lub w załączniku do niej.

Podkreślenia wymaga, że w załączniku do ustawy Prawo budowlane, w kategorii (...) obiektów budowlanych wymieniono zbiorniki przemysłowe, jak m.in. silosy, co potwierdza prawidłowość kwalifikacji dokonanej przez organ.

Nadto w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane zostały wymienione zbiorniki. Ustawodawca zatem wprost wymienia zbiorniki jako jeden z rodzajów budowli. Z uwagi na to, że prawodawca nie czyni żadnego rozróżnienia, pojęcie "zbiorniki" obejmuje również zbiorniki na suche materiały, w tym i zboże.

² wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r. o sygn. II FSK 2767/16, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 czerwca 2019 r. o sygn. I SA/Po 157/19, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 maja 2019 r. o sygn. I SA/Sz 26/19

Podsumowując, należy stwierdzić, że ZESPÓŁ SIŁOSÓW stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ponieważ nie spełnia przesłanek uznania obiektu budowlanego za budynek.

Niniejsza interpretacja udzielona została w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Interpretacja ta, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

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 Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy) za pośrednictwem organu który wydał interpretację – Prezydenta Miasta Poznania.

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Z up. PREZYDENTA MIASTA
Iwona Maćkowiak
Z-CIA DYREKTORA WYDZIAŁU