

WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI W ZAKRESIE PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI

Na podstawie art. 14j § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) zwracam się z prośbą o wydanie interpretacji na temat **opodatkowania powierzchni użytkowej budynku – w postaci powierzchni niezadaszonego parkingu usytuowanego na dachu budynku galerii.**

STAN FAKTYCZNY

Podatnik od _____ deklaruje podatek od nieruchomości z tyt. wybudowanego w _____ budynku handlowo-usługowego – galerii handlowej, wraz ze wszystkimi częściami składowymi oraz przynależnościami (niezbędne urządzenia, instalacje, systemy i wyposażenie). Na dachu w w budynku handlowo-usługowego usytuowany jest niezadaszony parking.

STANOWISKO PODATNIKA

Zdaniem podatnika powierzchnia obiektów zlokalizowanych na dachu budynku, tj. powierzchnia niezadaszonego parkingu, nie powinna być wliczana do powierzchni użytkowej danego budynku dla celów podatku od nieruchomości. Parking taki, stanowi część składową budynku i choć jego powierzchnia nie będzie uwzględniana w powierzchni użytkowej, to nie będzie również opodatkowany podatkiem od nieruchomości jako budowla, bowiem nią nie jest.

Z par. 3 pkt 16 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie wynika, że **przez kondygnację należy rozumieć poziomą nadziemną lub podziemną część**

budynku, zawartą pomiędzy powierzchnią posadzki na stropie lub najwyżej położonej warstwy podłogowej na gruncie a powierzchnią posadzki na stropie bądź warstwy osłaniającej izolację cieplną stropu, znajdującego się nad tą częścią budynku, przy czym za kondygnację uważa się także poddasze z pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi oraz poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą średnią wysokość w świetle większą niż 2 m; za kondygnację nie uznaje się nadbudówek ponad dachem, takich jak maszynownia dźwigu, centrala wentylacyjna, klimatyzacyjna lub kotłownia. Z definicji tej wynika, że powierzchnia dachu nie jest uważana za kondygnację. Zatem, powierzchnia obiektów zlokalizowanych na dachu budynku, tj. powierzchnia parkingu, nie powinna być wliczana do powierzchni użytkowej danego budynku dla celów podatku od nieruchomości.

Parking taki, podobnie jak klatki schodowe czy szyby dźwigowe, stanowi część składową budynku (choć jego powierzchnia nie będzie uwzględniana w powierzchni użytkowej) i nie będzie opodatkowany podatkiem od nieruchomości jako budowla, bowiem nią nie jest. Zgodnie z art. 2 ust. 1 uplok - opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1. grunty,
2. budynki lub ich części,
3. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Powyższy katalog ma charakter enumeratywny. Oznacza to, że jedynie obiekty w nim wymienione podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jak stanowi art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 uplok, budynek, dla celów podatku od nieruchomości, oznacza 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. Natomiast budowla, dla celów podatku od nieruchomości, oznacza 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.

Wyżej wymienione definicje wprost odwołują się do pojęcia „obektu budowlanego” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy prawo budowlane [dalej: **upb**] - ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć:

1. budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,

2. budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
3. obiekt małej architektury.

Jednocześnie upb zawiera definicje „budynku” oraz „budowli”, jak również „urządzenia budowlanego”. Zgodnie z art. 3 pkt 2 upb „budynkiem” jest obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 3 upb „budowlą” jest każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem ani obiektem małej architektury. Jednocześnie ustawodawca wskazał na przykładowe obiekty, które stanowią budowle tzn. 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, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Natomiast stosownie do art. 3 pkt 9 upb przez „urządzenie budowlane” rozumie się 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.

Z powyższych przepisów wynika, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako „budynki” podlegają „obiekty budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, które są trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadają fundamenty i dach” - przy czym należy pamiętać, że przez „obiekty budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego” rozumie się „budynki wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi” – również tymi urządzeniami, które są posadowione na dachu (art. 3 pkt 1 lit a) upb).

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest więc budynek (obiekt budowlany o określonych w upb cechach) razem z („wraz z”) instalacjami i urządzeniami technicznymi. Zatem obiekty i instalacje umiejscowione na dachu

stanowią dla celów podatku od nieruchomości część budynku i nie powinny stanowić odrębnego od budynku przedmiotu opodatkowania.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny [dalej: NSA] w wyroku z 19 grudnia 2012 r. (sygn. II FSK 2897/11) „... skoro ustawodawca w art. 3 ust. 3 do budowli zaliczył sieci techniczne, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, to urządzenia techniczne lub instalacje przemysłowe, a także inne instalacje np. elektryczna czy wodna usytuowane w budynku np. hali fabrycznej lub na budynku nie stanowią budowli dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są bowiem odrębnymi od budynku obiektami budowlanymi. (...) Taka, zaś interpretacja pojęcia budowli dla celów podatku od nieruchomości (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), wykluczająca uznanie za samodzielny obiekt budowlany w postaci budowli: instalacji przemysłowych i urządzeń technicznych (maszyn) zlokalizowanych w budynku (w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) jest w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego prawidłowa (...)”. Takie samo stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny [dalej: WSA] w Opolu w wyroku z 1 września 2011 r. (sygn. SA/Op 4/11).

Również w doktrynie wskazuje się, że obiekty zamontowane w lub na budynku, stanowiące jego część, stanowią wraz z budynkiem jeden przedmiot opodatkowania, opodatkowany wg wielkości powierzchni. „Ściany nie tyle „stanowią budynek”, co wyodrębniają pewien fragment przestrzeni i w ten sposób dopiero „tworzą budynek”. Budynkiem jest więc wszystko to, co jest w ten sposób z przestrzeni wyodrębnione. Ale nie tylko to, co jest wewnątrz ścian – także obiekty zamontowane przykładowo na dachu budynku stanowiłyby jego część. Nie ma więc znaczenia czy jest to element budowlany (jak np. fundament pod kotłem), czy techniczny - i tak budynek będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości obliczanemu od powierzchni użytkowej, a nie od wartości.” [red. W. Morawski, Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz Linie interpretacyjne, Warszawa 2013, s. 50].

Jakikolwiek związek funkcjonalny Obiektów z obiektem budowlanym (budynkiem) nie ma w przedmiotowej sprawie znaczenia. Jak wynika bowiem z powołanych wyżej definicji, w sytuacji, gdy instalacje i urządzenia techniczne stanowią z budynkiem jeden obiekt budowlany (budynek), stanowią one razem z („wraz z”) tym obiektem (budynkiem) jeden przedmiot opodatkowania. W przedmiotowej sprawie Obiekty są zatem urządzeniami technicznymi stanowiącymi wraz z budynkiem jeden obiekt budowlany i tylko jeden przedmiot opodatkowania – budynek (podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od powierzchni użytkowej). Powyższe potwierdza m.in. wyrok WSA w

Gliwicach z 20 października 2009 r. (sygn. akt I SA/GI 165/09), w którym sąd wskazał, że „jeśli obiekt budowlany spełnia kryteria ustawowe uznania za budynek, to wraz z wszelkimi instalacjami i urządzeniami technicznymi podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości naliczanym od powierzchni użytkowej budynku. Z uwagi na treść analizowanych przepisów, nie ma znaczenia, że z reguły są to urządzenia techniczne, które są związane z budynkiem i zapewniają możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem, a więc, że urządzenia te mają cechy, które zostały wymienione w definicji urządzeń budowlanych. W podsumowaniu podkreślenia zatem wymaga, że po pierwsze – budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi stanowi odrębny od budowli obiekt budowlany, bo tak stanowi art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej określając, że budowla to obiekt budowlany niebędący budynkiem. Po drugie – budowla i budynek jako odrębne obiekty budowlane stanowią oddzielne przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W związku z tym ustalenie, iż obiekt budowlany spełnia kryteria budynku powoduje, że budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, (...) nie może być równocześnie – według art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej - ani w całości ani w części - kwalifikowany jako budowla”.

Podobnie zauważa się w doktrynie, zgodnie z którą „ewidentnie więc prawodawca za budowlę uznaje tylko pewne części budowlane obiektu, a nie zawsze cały obiekt. Przy czym wyraźnie, jeżeli istnieje jakaś część budowlana obiektu, to urządzenie techniczne nie może stanowić już budowli, gdyż jest nią tylko owa "część budowlana". Niewątpliwie ściany, dach, fundamenty stacji są częścią budowlaną obiektu, więc tylko co do nich można się zastanawiać, czy są budowlą. Oczywiście nią nie są, gdyż spełniają wszelkie warunki uznania za budynek” (red. W. Morawski, Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne, Warszawa 2013, s. 180). Z

Zgodnie z powszechnie akceptowaną w doktrynie zasadą jednokrotności opodatkowania, dany przedmiot opodatkowania powinien rodzić tylko jedno zobowiązanie podatkowe (zasada ta ma na celu eliminowanie kumulacji przedmiotowej zobowiązań podatkowych). Istnienie tej zasady znajduje również potwierdzenie w orzecznictwie sądowo-administracyjnym. W wyroku z 27 marca 2012 r. (sygn. akt II FSK 1822/10) NSA uznał, że „(...) konkretny obiekt budowlany dla celów podatku od nieruchomości może być albo budynkiem, albo budowlą, albo obiektem małej architektury (pozostającym poza obszarem opodatkowania tym podatkiem). Nie może być jednocześnie częścią budynku (a także instalacją czy urządzeniem technicznym, związanymi z budynkiem) i budowlą bądź jej częścią (a także instalacją czy urządzeniem technicznym, związanymi z budowlą) (...)”. Podobnie w

wyroku z 2 lipca 2012 r. (I SA/GI 386/12), WSA w Gliwicach stwierdza wprost, że „Nie można jednak twierdzić, że budynek i budowla "to to samo" i opodatkować taki obiekt dwukrotnie”.

Z powyższego wynika zatem, że urządzenia techniczne zlokalizowane na dachu oraz parking zlokalizowany na dachu stanowią część składową budynku (wraz z którym stanowią jeden samodzielny, odrębny przedmiot opodatkowania) nie mogą być równocześnie uznawane za urządzenia budowlane lub budowle i ponownie opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako budowle. Jeśli więc *urządzenia techniczne stanowią* część składową obiektu budowlanego w postaci budynku, to – w świetle przepisów uplok i w myśl zasady jednokrotnego opodatkowania – stanowią wraz z budynkiem jeden przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości i nie mogą jednocześnie podlegać opodatkowaniu tym podatkiem jako budowle.

Biorąc pod uwagę powyższe podatnik stoi na stanowisku, że przedmiotowe obiekty - bezpośrednio zlokalizowane na dachu budynku, nie stanowią oddzielnego od samego budynku przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nie będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako budowle, bowiem nimi nie są. Również powierzchnia dachu budynku zajmowana przez parking nie powinna być wliczana do powierzchni użytkowej danego budynku dla celów podatku od nieruchomości.

Z poważaniem

Załączniki:

1. Dowód uiszczenia opłaty skarbowej za wydanie interpretacji