

- **instalacje w budynku – czy czeka nas zmiana podejścia w ich opodatkowaniu?, Jan Furtas (Crido)**

Wyrok NSA z 17 stycznia 2023 r., III FSK 588/21

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził także, iż stacje i punkty reduktorowe, reduktorowo-pomiarowe i pomiarowe nie mogą zostać zaliczone do instalacji w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. a u.p.b. Rozróżnienie w tym przepisie pojęcia "instalacji" i "urządzeń technicznych" oraz wynikający z tej regulacji kontekst językowy wskazują, że przez instalację należy rozumieć zespół urządzeń wewnątrz budynku lub innego obiektu, służących do przesyłania mediów takich jak prąd elektryczny, woda, gaz ziemny, paliwo, ścieki, czy inne substancje dla obsługi wnętrza obiektów.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) Merytorycznie przedmiotem sporu jest określenie, czy kontenerowe stacje i punkty redukcyjne, redukcyjno-pomiarowe i pomiarowe stanowią część budowli jaką jest sieć gazowa, jak uznały organy podatkowe obu instancji, z czym zgodził się sąd pierwszej instancji, czy też stanowią one odrębne od gazociągu urządzenia techniczne, jak argumentowała spółka. Ocena ta ma wpływ na podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości, stanowi ją bowiem wartość budowli obliczona jako podstawa amortyzacji w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. W ocenie spółki, w podstawie opodatkowania nie powinna być uwzględniona wartość urządzeń technicznych znajdujących się w kontenerowych stacjach i punktach redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych. W ocenie natomiast organów podatkowych i sądu pierwszej instancji, stacje i punkty te stanowią integralną część budowli, jaką jest sieć gazowa. Wartość tych urządzeń powinna być uwzględniana w podstawie opodatkowania. (...)

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów w wyniku rozpoznania ww. pytania prawnego podjął 10 października 2022 r. uchwałę o sygn. akt III FPS 2/22 w następującym brzmieniu: "Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r., dla objęcia podatkiem od nieruchomości stacji, punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych, decydujące jest istnienie związku techniczno-użytkowego pomiędzy tymi obiektami a gazociągiem, co przesądza o opodatkowaniu tych obiektów jako budowli lub ich części".

Z mocy art. 187 § 2 p.p.s.a. uchwała składu siedmiu sędziów jest wiążąca w tej sprawie. (...)

Według Naczelnego Sądu Administracyjnego, podejmującego ww. uchwałę, pojęcie budowli w rozumieniu z art. 3 pkt 3 u.p.b. należy odczytywać łącznie z definicją obiektu budowlanego, określoną w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. W stanie prawnym sprzed 28 czerwca 2015 r., stosownie do tego ostatniego przepisu, przez obiekt budowlany należało rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. (...)

Dlatego, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, kluczowego znaczenia nabiera zdefiniowanie zwrotu legislacyjnego "całość techniczno-użytkowa" oraz szerzej "całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami". Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale tej podzielił pogląd prezentowany w orzecznictwie, że: "wyrażenie <> powinno być w taki sposób rozumiane, aby uwzględniać zarówno związek techniczny, jak i użytkowy pomiędzy poszczególnymi elementami tworzącymi dany obiekt budowlany będący budowlą". W konsekwencji, posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem legislacyjnym "całości

techniczno-użytkowej" powoduje, że sam związek użytkowy jest niewystarczający do uznania, iż w danym przypadku wszystkie połączone elementy, niezależnie od ich rodzaju, tworzą budowlę. Podobnie sam związek techniczny nie jest wystarczający do stwierdzenia, że dany przedmiot jest obiektem budowlanym (por. wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r. sygn. akt II FSK 1397/10).

Skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zaaprobował także stanowisko judykatury, że przez tworzenie całości techniczno-użytkowej należy rozumieć połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Jest to zatem zespół technologicznie powiązanych ze sobą elementów służący określonym zadaniom. Nie można przy tym wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze będzie mógł być samodzielnie wykorzystywany do określonego celu, budowla stanowić ma zaś całość techniczno-użytkową (por. wyrok NSA z dnia 20 września 2011 r. sygn. akt II FSK 553/10 oraz z dnia 7 grudnia 2018 r. sygn. akt II FSK 3067/16).

Dalej, w uchwale wyjaśniono, że w praktyce gospodarczej występują różne rodzaje stacji redukcyjnych (redukcyjno-pomiarowych), w tym odkryte, przykryte tzw. obiektami szafowymi (kontenerami), mobilne itd. Wszystkie one służą redukcji ciśnienia, pomiaru oraz rozdziału gazu. Redukcja gazu w sieciach gazowych jest konieczna, gdyż gaz w rurociągach transportuje się pod ciśnieniem wyższym niż ciśnienie pod którym jest on dostarczany odbiorcom końcowym (por. <https://www.gzog.pl/stacje-redukcyjno-pomiarowe>). Wykorzystanie budowli w postaci gazociągu do realizacji określonych zadań gospodarczych (realizacji funkcji użytkowych) może wobec tego wymagać jego technicznego powiązania z pewnymi urządzeniami. W stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r., tylko w takim przypadku obiekt budowlany spełnia kryterium "całości techniczno-użytkowej". Wyjątki od postrzegania budowli jako obiektu budowlanego stanowiącego całość techniczno-użytkową mogą zostać oczywiście przewidziane przez samego ustawodawcę. Takim przykładem, niejako korygującym pojęcie obiektu budowlanego określonego w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., jest kanalizacja kablowa. (...)

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził także, iż stacje i punkty reduktorowe, reduktorowo-pomiarowe i pomiarowe nie mogą zostać zaliczone do instalacji w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. a u.p.b. Rozróżnienie w tym przepisie pojęcia "instalacji" i "urządzeń technicznych" oraz wynikający z tej regulacji kontekst językowy wskazują, że przez instalację należy rozumieć zespół urządzeń wewnątrz budynku lub innego obiektu, służących do przesyłania mediów takich jak prąd elektryczny, woda, gaz ziemny, paliwo, ścieki, czy inne substancje dla obsługi wnętrza obiektów (por. też [https://pl.wikipedia.org/wiki/Instalacja_\[technika\]](https://pl.wikipedia.org/wiki/Instalacja_[technika])). Stacje i punkty reduktorowe (reduktorowo-pomiarowe) mogą być natomiast identyfikowane jako urządzenie, w tym urządzenie techniczne powiązane technicznie i użytkowo (funkcjonalnie) z gazociągiem. O ile zatem stanowią łącznie z budowlą całość techniczno-użytkową, w przedstawionym rozumieniu, ich wartość (początkowa lub wynikająca z wyceny) winna zostać uwzględniona w podstawie opodatkowania budowli.

Końcowo, Naczelny Sąd Administracyjny, odwołując się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. sygn. SK 48/15, odnotował, że w tym wyroku Trybunał stwierdził, iż obiekt budowlany spełniający kryteria budynku nie może być jednocześnie budowlą oraz skonstatował, że jeżeli obiekt kontenerowy posiada wszystkie cechy budynku wyszczególnione w art. 1a ust.1 pkt 1 u.p.o.l., a nadto posiada powierzchnię użytkową, powinien być kwalifikowany dla celów opodatkowania jako budynek, a nie budowla, niezależnie od tego, że stanowi "obudowanie" budowli (jej części), która znajduje się w jego wnętrzu. Identyfikacja jako budowli stacji redukcyjno-pomiarowych wiąże się z wykazaniem

jej związku techniczno-użytkowego nie z budynkiem typu kontenerowego, a gazociągiem. Jeżeli więc obiekt kontenerowy, w którym mieszczą się powiązane z gazociągiem urządzenia stacji reduktorowej, wykazuje cechy budynku w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a nadto posiada powierzchnię użytkową, stanowić powinien - jako budynek - odrębny przedmiot opodatkowania (podstawą opodatkowania jest w takim przypadku jego powierzchnia użytkowa). To zaś pozwala na wniosek, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 u.p.b. (w stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r.), dla objęcia podatkiem od nieruchomości stacji, punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych, decydujące jest istnienie związku techniczno-użytkowego pomiędzy tymi obiektami a gazociągiem, co przesądza o opodatkowaniu tych obiektów jako budowli lub ich części.

Powyższa ocena dotyczy stanu sprawnego obowiązującego przed 28 czerwca 2015 r.

Uwzględniając zatem stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawione w uchwale, należy wskazać, że w zaskarżonej do sądu pierwszej instancji decyzji organ odwoławczy uznał, że powołany w sprawie biegły stwierdził, że poddane opinii kontenerowe stacje redukcyjno-pomiarowe i stacje pomiarowe służą redukcji ciśnienia gazu do wartości wymaganej przez odbiorcę końcowego oraz pomiarowi parametrów i przesłaniu ich operatorowi sieci gazowej, zaś stacja pomiarowa służy pomiarowi gazu jak i jego filtracji. Nie byłoby to możliwe bez fizycznego, czyli technicznego połączenia stacji redukcyjno-pomiarowej i pomiarowej z gazociągiem stanowiącym część sieci gazowej. W przypadku odłączenia tych urządzeń stacji od sieci gazowej straciłyby swój charakter i przeznaczenie, co skutkowałoby przerwaniem całego procesu technologicznego. W przypadku sieci gazowej budowlą jest zbiór poszczególnych elementów konstrukcyjnych oraz urządzeń i instalacji, które zostały połączone w celu realizacji zadania, jakim jest przesyłanie i dystrybucja gazu. Elementy te we wzajemnym powiązaniu stanowią całość techniczno-użytkową. Kontenerowe stacje redukcyjno-pomiarowe i pomiarowe nie są odrębne pod względem technicznym. Bez tych elementów nie jest możliwe funkcjonowanie sieci gazowej.

Zatem, prawidłowo organy podatkowe - posiłkując się opinią biegłego - oceniły, że kontenerowe stacje redukcyjno-pomiarowe i stacje pomiarowe w powiązaniu z gazociągiem, jako obiektem liniowym, stanowią sieć gazową, tj. zespół techniczny zdolny do pełnienia funkcji gospodarczych. Ze względu na ściśle i powiązane zadania pełnione przez gazociąg i ww. urządzenia techniczne, należy uznać, że występują między nimi na tyle silne związki, aby stwierdzić, że tworzą całość techniczno-użytkową w postaci sieci gazowej. (...)

Wyroki powiązane

uchwała NSA z 10 października 2022 r. sygn. III FPS 2/22

wyrok NSA z 12 maja 2022 r., sygn. III FSK 1763/21

wyrok NSA z 5 maja 2022 r., sygn. III FSK 4468/21

Przepisy

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (stan prawny przed 28 czerwca 2015 r.)

Art. 3 ust. 1 Ilekroć w ustawie jest mowa o:

- 1) obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć:
 - a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
 - b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
 - c) obiekt małej architektury;

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (stan prawny od 28 czerwca 2015 r.)

Art. 3 ust. 1 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

Główne problemy

1. Czym jest instalacja?
2. Rozróżnienie pojęcia "instalacji" i "urządzeń technicznych".
3. Czy każdy obiekt znajdujący się w budynku jest jego instalacją?