

III FSK 1432/21 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2022-01-26	<i>orzeczenie prawomocne</i>
Data wpływu	2021-01-01	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Bogusław Dauter Krzysztof Winiarski /przewodniczący sprawozdawca/ Paweł Dąbek	
Symbol z opisem	6115 Podatki od nieruchomości	
Hasła tematyczne	Podatek od nieruchomości	
Sygn. powiązane	I SA/Bd 124/19 - Wyrok WSA w Bydgoszczy z 2019-04-16	
Skarżony organ	Samorządowe Kolegium Odwoławcze	
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną	
Powołane przepisy	Dz.U. 2018 poz 1445 art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 <i>Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - tekst jedn.</i> Dz.U. 2018 poz 1202 art. 3 pkt 3 <i>Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane.</i>	

TEZY

Obiekt budowlany będący zbiornikiem, posiadający zarazem cechy budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 4 ust. 1 pkt 2 tej ustawy oraz art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.), jeżeli:

- nie da się ustalić jego powierzchni użytkowej

albo

- powierzchnia ta jest znikoma z perspektywy relacji tego wyróżnika do innych parametrów technicznych obiektu (np. wysokości, kubatury, braku kondygnacji itp.) i nieistotna z uwagi na cel jego wzniesienia, tzn. zadań gospodarczych, jakie ma i może spełniać, ponieważ podstawowe właściwości techniczne i znaczenie gospodarcze wyznacza pojemność.

SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący – Sędzia NSA Krzysztof Winiarski (sprawozdawca), Sędzia NSA Bogusław Dauter, Sędzia WSA (del.) Paweł Dąbek, Protokolant Agata Grabowska, po rozpoznaniu w dniu 26 stycznia 2022 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej D. [...] sp. z o.o. z siedzibą w D. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 16 kwietnia 2019 r. sygn. akt I SA/Bd 124/19 w sprawie ze skargi D. [...] sp. z o.o. z siedzibą w D. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Bydgoszczy z dnia 21 grudnia 2018 r. nr [...] w przedmiocie nadpłaty w podatku od nieruchomości za lata 2016-2017 oddała skargę kasacyjną.

UZASADNIENIE

Zaskarżonym wyrokiem z 16 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Bd 124/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy oddalił skargę D. [...] sp. z o.o. z siedzibą w D. (dalej: skarżąca) na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Bydgoszczy (dalej: organ odwoławczy) z 21 grudnia 2018 r. w przedmiocie podatku od nieruchomości za lata 2016-2017.

Wymieniony wyrok, jak również inne przytoczone w niniejszym uzasadnieniu orzeczenia sądów

administracyjnych, publikowane są na stronach internetowych Naczelnego Sądu Administracyjnego (www.nsa.orzeczenia.gov.pl).

Rozstrzygnięcie zapadło w następującym stanie faktycznym.

Spółka wystąpiła z wnioskiem o zwrot nadpłaty podatku od nieruchomości za lata 2016-2017 w łącznej kwocie 44.146 zł, w złożonych korektach deklaracji rocznych korygując wartość posiadanych silosów i kwalifikując je do budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Podatnik wskazał, że korekty dokonano w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15.

Decyzją z 16 października 2018 r. Wójt Gminy S. (dalej: organ pierwszej instancji) odmówił zwrotu nadpłaty, uznając, że silosy to budowle, które zostały tak ujęte w pierwotnej deklaracji. W wyniku wystosowanego odwołania skarżącej decyzją z 21 grudnia 2018 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Bydgoszczy uchyliło decyzję Wójta w części określającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2017 r. w wysokości 22.073 zł i za 2016 r. w wysokości 22.073 zł oraz utrzymało w mocy decyzję w części dotyczącej odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2016 r. w kwocie 22.073 zł i za 2017 r. w kwocie 22.073 zł. W uzasadnieniu rozstrzygnięcia wskazano, że organ pierwszej instancji prawidłowo dokonał wykładni art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm., dalej: u.p.o.l.), z uwzględnieniem wykładni językowej, przesądzając, że sporne obiekty jako budowle winny podlegać opodatkowaniu zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., albowiem silos stanowi część ciągu technologicznego, całości techniczno-użytkowej rozumianej jako połączenie poszczególnych elementów w sposób umożliwiający zgodnie z wymogami techniki nadawanie się do określonego użytku. Organ zwrócił uwagę, że powołany w sprawie biegły rzeczoznawca zakwalifikował 7 silosów magazynowych skarżącej jako zbiorniki stanowiące budowlę.

Nie zgadzając się z powyższym rozstrzygnięciem, skarżąca złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, w treści której zarzuciła naruszenie art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U. z 2018 poz. 1202 ze zm., dalej: u.P.b.), art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. w zw. z art. 190 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, art. 180 § 1, art. 187 § 1 i art. 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm., dalej: O.p.), art. 229 O.p., art. 2a O.p., art. 121 § 1 O.p. oraz art. 122 O.p. W związku z zarzuconymi uchybieniami skarżąca domagała się uchylenia decyzji organu odwoławczego w zakresie pkt 2 w całości oraz decyzji organu pierwszej instancji w całości.

W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy, oddalając skargę w całości, odwołał się do dotychczasowego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i zwrócił uwagę, że w zakresie wykładni art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 lit. a) i b) u.P.b. przyjmuje się, iż ustawodawca w pojęciu budynku, o którym mowa, nie zawarł określenia, że może być budowlą. Takie wykluczenie w stosunku do budynku pojawiło się natomiast w definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), toteż w sytuacji, gdy ustawodawca wymienia budynek jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego, a do budowli zalicza każdy obiekt budowlany, to gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, ponieważ wyposażono go np. urządzeniami, materiałami lub substancjami zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., stając się obiektem budowlanym ze wszystkimi cechami budowli.

W ocenie Sądu pierwszej instancji, przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. Zauważył, że w określeniu budowli zawartym w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca szczególnie podkreśla jego funkcjonalność przez stwierdzenie o "możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". Silos na cukier ze względu na swoje wyposażenie oraz związane z nim urządzenia i infrastrukturę nie jest budynkiem magazynowym, lecz składnikiem systemu przekazywania i podawania cukru. Nie stanowi on przez to budynku magazynowego nie tylko ze względu na jego przeznaczenie, ale przede wszystkim z uwagi na fakt, że stanowi składnik systemu technologicznego przekazywania, przemieszczania cukru, obejmującego oprócz wyposażonego w odpowiednie w tym zakresie konstrukcje i urządzenia silosu, przekładniki taśmowe oraz połączone z silosem mostami przekładników budynki produkcyjno-magazynowe. Sąd zauważył, że wprawdzie strona nie zgadza się z twierdzeniem, jakoby silosy były elementem linii technologicznej służącej do suszenia, transportu i magazynowania suchych materiałów, jednakże nie przedstawiła w tym zakresie żadnych dowodów podważających ustalenia biegłego.

W dalszych wywodach WSA w Bydgoszczy powołał się na opinię sporządzoną na potrzeby analizowanej sprawy, dwukrotnie uzupełnianą na wniosek skarżącej, z której wynika, że fundament silosów wykonany został w postaci płyty, wylewany był na placu budowy, na wcześniej przygotowanym podkładzie. Silosy zostały ustawione i zamontowane do płyty fundamentowej za pomocą kotew. Ściany posiadają podpory słupowe, a wypełnienie ścian stanowią tafle blachy falistej ocynkowanej. Dachy zostały wykonane z blachy ocynkowanej w kształcie stożka. Silosy wyposażone są w urządzenia technologiczne. Zasyp silosów odbywa się górą - wypełnienie następuje w kierunku od dołu do góry. Silosy nie posiadają instalacji wodno-kanalizacyjnej. Ponadto biegły stwierdził, że powyższe obiekty użytkowane są zgodnie ze swoim przeznaczeniem. Obiekty użytkowane są jako zasyp górny, który powoduje, że pod względem wykorzystania i użytkowania są zbiornikami. Zbiorniki zaś są elementem linii technologicznej służącej do suszenia, transportu i magazynowania wszystkich suchych materiałów, tj. ziarna zbóż, rzepaku lub kukurydzy. Obiekt stanowi integralną część sieci technologicznej zakładu. Silosy posiadają podesty technologiczne, których przeznaczenie sprowadza się do prac związanych m. in. do obsługi i serwisu obiektu budowlanego. W opinii wskazano również, że silosy nie są trwale związane z gruntem, ustawione są na płycie betonowej i przymocowanie do płyty za pomocą kotew, technicznie montaż kotew umożliwia demontaż urządzeń, kiedy zajdzie potrzeba. Posiadają fundament, ale nie oznacza to w tym przypadku związania z gruntem, gdyż zastosowano kotwy, co oznacza, że fundament nie jest częścią składową obiektu - silosy można odłączyć bez uszkodzenia konstrukcji. W konkluzji biegły stwierdził, że powyższe obiekty nie są budynkami, lecz budowlami mającymi charakter blaszanego zbiornika. Ostatecznie Sąd zauważył, iż nawet przyjęcie założenia, że silosy skarżącej spełniają

warunek trwałego związania z gruntem, nie oznacza, że są budynkami.

Końcowo Sąd pierwszej instancji przytoczył najistotniejsze wnioski płynące z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09. Podniósł, 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 u.P.b., w innych postanowieniach tej ustawy lub w załączniku do niej, zaznaczając jednocześnie, iż w załączniku do ustawy - Prawo budowlane, w kategorii XIX obiektów budowlanych wymieniono zbiorniki przemysłowe, jak m.in. silosy, zaś w art. 3 pkt 3 u.P.b. - zbiorniki, co potwierdza prawidłowość kwalifikacji dokonanej przez organ, albowiem skoro ustawodawca wprost wymienia zbiorniki jako jeden z rodzajów budowli i nie czyni żadnego rozróżnienia, pojęcie "zbiorniki" obejmuje również zbiorniki na suche materiały.

Zdaniem Sądu, istotna z punktu widzenia sporu pozostaje również okoliczność, że sama skarżąca na etapie składanego pisma do Starosty N. z 7 listopada 2013 r. wniosowała o budowę silosów magazynowych na zboże, w wyniku czego uzyskała pozwolenie na budowę, niemniej silosów, nie zaś budynków magazynowych.

Sąd nie dostrzegł w działalności organów obu instancji uchybień proceduralnych w zakresie gromadzenia i oceny materiału dowodowego.

W wywiezionej od powyższego wyroku skardze kasacyjnej na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm., dalej: p.p.s.a.) skarżąca zarzuciła naruszenie następujących przepisów:

1) przepisów postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy, tj.

a) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. poprzez nieuwzględnienie skargi, mimo rażącego naruszenia przez organ art. 180 § 1, 187 § 1, 191 O.p. poprzez oparcie się przez Sąd na opinii biegłego, pomimo że opinia ta została skutecznie zakwestionowana przez skarżącą, oraz oparcie się na wykładni aktów prawnych dokonanej przez biegłego, w szczególności w zakresie pojęcia "trwale z gruntem związany", co spowodowało powielenie przez Sąd błędnej kwalifikacji prawnej obiektów w skarżącej na gruncie prawa podatkowego;

b) art. 133 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez przyjęcie za podstawę orzekania, wbrew informacjom wynikającym z akt sprawy na temat konstrukcji obiektów będących przedmiotem opodatkowania, że nie są one trwale z gruntem związane, stanowią element linii technologicznej zakładu, że są zbiornikami, a w rezultacie zaakceptowanie ustaleń organów podatkowych i nieuchylenie decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego, pomimo że została ona oparta na wadliwej ocenie materiału dowodowego, która była przede wszystkim niezgodna z orzecnictwem sądowym w zakresie interpretacji pojęcia "trwale z gruntem związany", aktem wynikającym z dokumentacji budowlanej i fotograficznej, a przede wszystkim oceną profiskalną i zasadą określoną w art. 2a O.p., która nakazuje rozstrzygać wszelkie wątpliwości na korzyść podatnika;

c) art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez niewykazanie istnienia powiązań o charakterze technicznym pomiędzy obiektami skarżącej, jak również brak wyjaśnienia, na jakiej podstawie Sąd uznał, że obiekty skarżącej stanowią zbiorniki, niewskazanie, w jaki sposób należy definiować pojęcie "zbiornik", a tym samym niedostateczne wyjaśnienie zasadności rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, co miało wpływ na błędne uznanie, że silosy stanowią zbiorniki będące częścią linii technologicznej do suszenia, transportu i magazynowania zboża, rzepaku czy kukurydzy;

2) naruszenie prawa materialnego, tj. art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., poprzez jego błędną wykładnię polegającą na:

- uznaniu, że jeśli obiekt będący budynkiem posiada określone funkcje, to przestaje być budynkiem w rozumieniu powyższego przepisu, gdyż wykracza on wówczas poza definicję budynku wskazaną w powyższym przepisie, podczas gdy posiadanie przez budynek określonych funkcjonalności nie pozbawia obiektu charakteru budynku, a zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja obiektu jako budynku,

- zastosowaniu wykładni celowościowej i profiskalnej definicji budynku na niekorzyść podatnika i uznanie, że dokonując kwalifikacji obiektu budowlanego, należy odwołać się do przesłanki funkcji określonego obiektu, wzięwszy pod uwagę jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania, podczas gdy w przypadku pojęć budynku i budowli mamy do czynienia z ich jednoznacznym rozgraniczeniem przez ustawodawcę i w konsekwencji za niedopuszczalne należy uznać modyfikowanie tych pojęć w oparciu o przesłankę nieprzewidzianą w przepisach prawnych;

3) naruszenie prawa materialnego, tj. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., poprzez jego błędną wykładnię i wskazanie, że budowlą może być każdy obiekt budowlany, w tym budynek, pomimo że z definicji budowli zawartej we wskazanym przepisie wynika, iż budowlę stanowi "obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury";

4) naruszenie prawa materialnego, tj. art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. w zw. z art. 190 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, poprzez nieuwzględnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, i wbrew wytycznym zawartym w tym orzeczeniu uznanie, że kwalifikacja obiektu w pozwoleniu na budowę jest przesadzająca oraz iż przy dokonywaniu kwalifikacji silosu istotna i decydująca jest jego funkcja oraz czy obiekt spełniający warunki ustawowe budynku nie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, a w konsekwencji nieprawidłowe uznanie, że obiekt budowlany spełniający kryteria budynku może zostać uznany za budowlę;

5) naruszenie prawa materialnego, tj. art. 3 pkt 3 u.P.b., stanowiącego definicję budowli, poprzez jego niewłaściwe zastosowanie w sprawie podatku od nieruchomości, podczas gdy ustawa o podatkach i opłatach lokalnych posiada własną definicję budowli i nie odsyła do definicji budowli zawartej w prawie budowlanym.

Przy tak sformułowanych zarzutach kasacyjnych skarżąca wniosła na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości, a nadto o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania. Skarżąca wniosła o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

W zakreślonym ustawowo terminie organ odwoławczy nie skorzystał z możliwości wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw, ponieważ wyrok WSA w Bydgoszczy, pomimo częściowo błędnego uzasadnienia, odpowiada prawu (art. 184 in fine p.p.s.a.) i dlatego skarga kasacyjna podlega oddaleniu.

Zdaniem NSA, stan faktyczny przyjęty przez Sąd pierwszej instancji za podstawę orzekania jest prawidłowy i nie budzi wątpliwości, a sedno sporu w sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia prawnopodatkowej kwalifikacji do opodatkowania podatkiem od nieruchomości za lata 2016-2017 zespołu silosów na zboże. Silosy te zostały ustawione i zamontowane do płyty fundamentowej za pomocą kotew, posiadają podpory słupowe, a wypełnienie ścian stanowią tafle z blach falistych ocynkowanych. Dach silosów wykonany jest z

blachy ocynkowanej w kształcie stożka. Zasyp silosów odbywa się górą, a napełnienie następuje od dołu do góry (por. k. 131 i nast. akt administracyjnych – Klauzula aktualizacyjna do przeprowadzonych oględzin). Powyższe ustalenia faktyczne nie są sporne.

Zdaniem strony skarżącej, silosy te są budynkami, albowiem spełniają wszelkie kryteria takiego obiektu budowlanego wyszczególnione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy zaaprobował natomiast stanowisko organów, że właściwa jest kwalifikacja całego zespołu do kategorii budowli.

Zauważyć wypada, że w okresie między wydaniem zaskarżonego wyroku a niniejszym orzeczeniem analizowany problem był przedmiotem procedowania w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, który podjął uchwałę następującej treści: Obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w niniejszej sprawie aprobuje stanowisko wyrażone w powyższej uchwale i w dalszej części wykorzystuje argumentację zawartą w jej uzasadnieniu. Zaprezentowany pogląd oznacza oderwanie postrzegania jednego z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, jakim jest podstawa opodatkowania, wyłącznie przez pryzmat przepisów prawa budowlanego.

Przypomnieć wypada, że na użytek ustalania przedmiotu opodatkowania swoistej modyfikacji art. 3 pkt 3 i pkt 9 u.P.b. dokonał już TK w wyroku P 33/09, ustalając, że katalog budowli wyszczególnionych w tym przepisach jest dla celów podatkowych katalogiem zamkniętym, a nie otwartym.

Posiłkowanie się kategorią powierzchni użytkowej mieści się w granicach wykładni systemowej wewnętrznej. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. podstawę opodatkowania stanowi dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa. Podstawa opodatkowania konkretyzuje przedmiot opodatkowania.

Naczelnny Sąd Administracyjny akceptuje stanowisko wyrażone przez WSA w Bydgoszczy, zgodnie z którym sporne silosy stanowią budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Zauważyć też należy, że z opinii biegłego wynika, iż silosy posiadają wprawdzie fundament, który jednakże nie jest częścią składową obiektu. Z dołączonej do akt administracyjnych sprawy opinii biegłego wynika, że silosy zostały ustawione i zamontowane do płyty fundamentowej za pomocą kotew, posiadają podpory słupowe, a wypełnienie ścian stanowią tafle z blach falistych ocynkowanych. Dach silosów wykonany jest z blachy ocynkowanej w kształcie stożka. Zasyp silosów odbywa się górą (por. k. 131 i nast. akt administracyjnych – Klauzula aktualizacyjna do przeprowadzonych oględzin). Powyższe wskazuje, że mogą zostać odłączone od ławy fundamentowej, a obiekt przeniesiony w inne miejsce. W uzasadnieniu uchwały z 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21, zauważono, że pojęcie "trwałego związania z gruntem" oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Skład orzekający w niniejszej sprawie jest zdania, że fundament musi stanowić część składową budynku w rozumieniu art. 47 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.), w świetle którego częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. W konsekwencji powyższego uznać należy, że możliwość odłączenia obiektu budowlanego od ławy fundamentowej, bez jego całkowitego zniszczenia,

powoduje pozbawienie go przymiotu budynku, a to w związku z brakiem spełnienia przesłanki trwałego związania z gruntem w przedstawionym wyżej rozumieniu. W analizowanym przypadku już tylko ta okoliczność przemawia za uznaniem, że spornych silosów nie można kwalifikować jako budynków w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. W literaturze dotyczącej zasad realizacji budowli lądowych wyróżnia się fundamenty płytkie i głębokie, w zależności od poziomu ich posadowienia. Głębokość posadowienia fundamentów ustala się, biorąc pod uwagę: głębokość występowania warstw geotechnicznych, poziom wody gruntowej, przewidywane jego zmiany oraz występowanie wód zaskórnych, występowanie gruntów pęczniących, zapadowych i wysadzinowych, projektowany poziom powierzchni terenu w sąsiedztwie fundamentów, poziom posadzek pomieszczeń podziemnych (piwnic), głębokość posadowienia obiektów sąsiednich (jeżeli istnieją), umowną głębokość przemarzania gruntów (por. B. Horszyńska, Wykonywanie fundamentów, Radom 2005, s. 18). Wykonanie fundamentu wiąże się zatem w każdym przypadku z realizacją robót ziemnych. Sam fakt wykonania płyty betonowej, na której posadowione są wprost silosy, a następnie powiązane kotwami z tym podłożem, nie stanowi o trwałym związaniu tego obiektu budowlanego z gruntem we wskazanym wyżej rozumieniu, zwłaszcza w sytuacji, gdy może zostać on odłączony od podłoża i przeniesiony w inne miejsce w tej samej postaci.

Nadto zauważyć należy, że okoliczność, iż ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i art. 3 pkt 2 u.P.b. sformułował tożsame co do treści definicje budynku, nie oznacza, że pojęcia te należy identycznie postrzegać na gruncie prawa budowlanego i podatkowego. Do konkluzji takiej prowadzą przede wszystkim:

- 1) stanowisko zawarte we wspomnianym wcześniej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09;
- 2) autonomiczne (samodzielne) uregulowanie w ustawie podatkowej definicji budynku, tj. w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.;
- 3) konieczność odniesienia sposobu postrzegania tej konstrukcji do celów fiskalnych, jakie rozwiązanie to ma przynieść;
- 4) konieczność uwzględnienia jednego z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, jakim jest podstawa opodatkowania (w przypadku budynków jest to powierzchnia użytkowa).

Skład orzekający, podobnie jak organy i Sąd pierwszej instancji, stoi na stanowisku, że silosy spełniają kryteria zbiorników, aprobując zarazem definicję tego pojęcia przyjętą w uchwale z 29 września 2021 r.

Za zbiornik w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b. należy uznać zatem obiekt budowlany przeznaczony do gromadzenia materiałów sypkich (np. ziarno, cement), występujących w kawałkach (np. węgiel, rudy, kompostowane fragmenty organiczne) albo w postaci ciekłej (np. paliwa) lub gazowej, związany z prowadzeniem działalności gospodarczej podatnika, który nadto (biorąc pod uwagę jego cechy techniczne) nie jest przeznaczony realizacji innych celów.

Skoro już z samej nazwy "zbiornik" wynika jego funkcja użytkowa, za zasadny uznać należy wniosek, że obiekt budowlany, posiadający cechy budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b., a w konsekwencji również art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jeżeli został wytworzony (wzniesiony) dla realizacji wyłącznie takich celów gospodarczych i jednocześnie jego zasadnicze parametry techniczne od samego początku są wyznaczone przez pojemność (przestrzeń), a nie powierzchnię użytkową.

W analizowanej sprawie cechy techniczne i funkcje silosu istniejące od momentu jego wytworzenia (jak

wskazano chociażby w pozwoleniu na budowę) nie budzą wątpliwości – wyznacza je pojemność, a nie powierzchnia użytkowa. Z akt sprawy wynika, że dwa silosy typu 622 mają ładowność 276 t., średnicę 5,35 m, wysokość 19,86 m, a kolejne pięć silosów typu 1425 - ładowność 2010 t., średnicę 12,48 m, wysokość 24,08 m (por. m.in. k. 63 akt administracyjnych – decyzja nr [...] Starosty N. z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zatwierdzenia projektu budowlanego i udzielenia pozwolenia na budowę m.in. silosów na zboże). Relacje średnicy poszczególnych obiektów do ich wysokości, a także brak kondygnacji w sposób jednoznaczny potwierdzają, że zasadniczą cechą techniczną tychże silosów jest pojemność (przestrzeń), a nie powierzchnia użytkowa. Cecha ta determinuje zarazem jedyną od samego początku i niezmienną funkcję obiektu jako zbiornika materiałów sypkich. W tych okolicznościach sama możliwość ustalenia powierzchni użytkowej obiektu (w oparciu o średnicę konstrukcji pierścieniowej/walcowej u podstawy) nie ma znaczenia dla potrzeb jego rozpoznania jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W stosunku do innych parametrów technicznych obiektu jest ona iluzoryczna, a uwzględniając wynikający z pozwolenia na budowę cel, dla którego został wzniesiony, nieistotna.

Reasumując powyższe, skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego jest zdania, że obiekt budowlany będący zbiornikiem, posiadający zarazem cechy budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 4 ust. 1 pkt 2 tej ustawy oraz art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.), jeżeli:

- nie da się ustalić jego powierzchni użytkowej

albo

- powierzchnia ta jest znikoma z perspektywy relacji tego wyróżnika do innych parametrów technicznych obiektu (np. wysokości, kubatury, braku kondygnacji itp.) i nieistotna z uwagi na cel jego wzniesienia, tzn. zadań gospodarczych, jakie ma i może spełniać, ponieważ podstawowe właściwości techniczne i znaczenie gospodarcze wyznacza pojemność. Funkcje gospodarcze obiektu budowlanego mogą wprost wynikać z decyzji o pozwoleniu na budowę.

W praktyce gospodarczej występują najczęściej tzw. silosy stożkowe (lejewy), w przypadku których ustalenie powierzchni użytkowej, zgodnie ze wskazaniem zawartymi w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., nie jest możliwe, a także silosy walcowe (jak w rozpatrywanej sprawie), co prawda z płaskim dnem, lecz niewielką powierzchnią użytkową, a dużą pojemnością. Jak wynika z powyższych rozważań obiekty te winny być rozpoznawane dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości, jako budowle. W przypadku natomiast niektórych kategorii zbiorników płaskodennych, posiadających cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a których istotną cechą techniczną jest powierzchnia użytkowa, zasadne jest ich uznanie za budynek.

Zgodnie z art. 197 § 1 O.p. w przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii. Celem opinii biegłego jest wyłącznie wyjaśnienie okoliczności faktycznych z punktu widzenia posiadanych przez biegłego wiadomości specjalnych, przy uwzględnieniu zebranego i udostępnionego biegłemu materiału dowodowego, a nie jego ocena prawna. Wydający opinię biegły może zatem jedynie opisać, w jaki sposób dany obiekt jest zbudowany, jaką rolę pełnią jego poszczególne części i w jakiej technologii zostały wykonane. Ostateczne rozstrzygnięcie charakteru połączenia tych wszystkich elementów należy jednak do organu i w żaden sposób biegły go w tym zastąpić nie może. Z tych też względów biegły nie jest uprawniony do ustalania, co w konkretnej sprawie stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budynek czy budowla).

Takie wnioski biegłego nie są wiążące dla organu, który winien dokonać w tym zakresie samodzielnej oceny na podstawie uzyskanych informacji. Jednakowoż opinia biegłego, w zakresie, w jakim w sposób rzetelny ilustruje cechy ocenianego obiektu, pozwalające na jego kwalifikację dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w pełni zasługuje na uznanie jako środek dowodowy w rozumieniu art. 181 O.p., jeżeli organ na jej podstawie ma możliwość dokonania samodzielnych ustaleń. Tak też ocenić należy opracowaną w niniejszej sprawie opinię biegłego (z aktualizacjami), która potwierdza cechy techniczne spornych obiektów pozwalające zaliczyć je do kategorii budowli.

Mając na względzie powyższe, uznać należy, że podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty nie zasługują na uwzględnienie, albowiem nie doszło do naruszenia wskazywanych przepisów w sposób mogący mieć wpływ na wynik sprawy.

Uwzględniając całość przytoczonej argumentacji, Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 184 in fine p.p.s.a., jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw, uznając, że zaskarżony wyrok WSA w Bydgoszczy pomimo częściowo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu.

s. Krzysztof Winiarski s. Bogusław Dauter s. Paweł Dąbek