

Wojewódzki Sąd Administracyjny  
w Gorzowie Wielkopolskim  
WYDZIAŁ I  
ul. Dąbrowskiego 13  
66 – 400 Gorzów Wielkopolski

Dnia 8 czerwiec 2018 r.  
Sygn. akt I SA/Go 129/17

W odpowiedzi należy podać  
sygnaturę akt Sądu

90  
11. CZE. 2018



Burmistrz Miasta Żary  
ul. Rynek 1-5  
68-200 Żary

## DORĘCZENIE PRAWOMOCNEGO ORZECZENIA I ZWROT AKT

W wykonaniu Przewodniczącego Wydziału I z dnia 5 czerwca 2018 r. sekretariat Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego przesyła w załączeniu odpis orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2018 r. wraz z uzasadnieniem w sprawie ze skargi i

Jednocześnie Sąd zwraca akta administracyjne WPO.310.02.2016.IP.

Starszy Sekretarz Sądu

11.06.2018

### Załączniki:

- 1) odpis orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z uzasadnieniem,
- 2) akta administracyjne – 1 teczka.



**WYROK**  
**W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 20 marca 2018 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	<b>Bogdan Lubiński (sprawozdawca)</b>
Sędzia NSA	<b>Andrzej Jagiełło</b>
Sędzia NSA	<b>Jerzy Rypina</b>

po rozpoznaniu w dniu **20 marca 2018 r.**

na posiedzeniu niejawnym w **Izbie Finansowej**

skargi kasacyjnej **Burmistrza Miasta Żary**

od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim**

z dnia **18 maja 2017 r.** sygn. akt I SA/Go 129/17

w sprawie ze skargi

na interpretację indywidualną **Burmistrza Miasta Żary**

z dnia **7 listopada 2016 r.** nr WPO.310.02.2016.IP

w przedmiocie **pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości**

1) **uchyla zaskarżony wyrok w całości,**

2) **oddala skargę,**

3) **zasądza od**

**na rzecz Burmistrza Miasta Żary kwotę**

( ..... ) **tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.**



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

*[Signature]*  
starszy inspektor sądowy

## Uzasadnienie

Wyrokiem z dnia 18 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Go 129/17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim uwzględnił skargę (zwanego dalej "Skarżącym") i uchylił w całości indywidualną interpretację Burmistrza Miasta Żary (zwanego dalej "Burmistrzem") z dnia 7 listopada 2016 r. w przedmiocie podatku od nieruchomości. W uzasadnieniu Sąd wskazał, że organ powinien dokonać oceny prawidłowości stanowiska strony przez pryzmat przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, który określa faktyczne podstawy rozstrzygnięcia i uwzględnić wskazane w uzasadnieniu kryteria uznawania (lub nie) danej myjni i jej urządzeń technicznych za przedmioty opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Powyższy wyrok został zaskarżony w całości skargą kasacyjną Burmistrza, który wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa adwokackiego, według norm przepisanych.

Autor skargi kasacyjnej zarzucił wyrokowi naruszenie:

- prawa materialnego, tj. art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r. poz. 716 - zwanej dalej "u.p.o.l.") w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy, w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 7 sierpnia 1994 r. - Prawo budowlane (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r. poz. 209 - zwanej dalej "u.p.b.") przez błędną ich wykładanie polegającą na przyjęciu, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegać jedynie część budowlana myjni bez wyposażenia techniczno-technologicznego, podczas gdy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wszystkie elementy myjni bezdotykowej, w tym części *stricte* budowlane jak i te niemające takiego charakteru (np. panel kontrolny, system ogrzewania wody, ramiona, szczotki) wobec pozostawania tych urządzeń w związku techniczno-użytkowym z częściami budowlanymi myjni,

- przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. - Dz. U. z 2016 r., poz. 718 ze zm. - zwanej dalej "p.p.s.a.") w zw. z art. 7, art. 77 Kodeksu postępowania administracyjnego (dalej jako: k.p.a.) poprzez niewłaściwą ocenę materiału

dowodowego polegającą na przyjęciu, iż w pomiędzy urządzeniami techniczno-technologicznymi i częściami budowlanymi myjni zachodzi jedynie związek użytkowy, podczas gdy części te pozostają również w związku technicznym,

- przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie art. 14 b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm. - zwanej dalej "O.p.") w zw. z art. 80 k.p.a. poprzez przyjęcie, iż Burmistrz dokonując oceny istnienia związku techniczno-użytkowego pomiędzy wyposażeniem techniczno-technologicznym a myjnią bezdotykową wykroczył poza zakres problemu prawnego przedstawionego we wniosku o indywidualną interpretację prawa podatkowego.

- przepisów postępowania, tj. art. 146 § 1 p.p.s.a., poprzez uchylenie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego Burmistrza z dnia 7 listopada 2016 r. w przypadku gdy nie naruszała ona przepisów obowiązującego prawa.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Skarżący wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz o zasądzenie od organu zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa radcowskiego, według norm prawem przepisanych.

**Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

Skarga kasacyjna ma usprawiedliwione podstawy i wobec tego zaskarżony wyrok podlega uchyleniu.

Oceniając zarzuty skargi kasacyjnej przede wszystkim należy zauważyć, że w sprawach o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego art. 145 § 1 p.p.s.a. nie mógł zostać naruszony, gdyż nie miał on w sprawie zastosowania. Poza tym w sprawie będącej przedmiotem niniejszego rozstrzygnięcia, na co nie zwrócił uwagi autor skargi kasacyjnej, nie miały zastosowania przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego lecz Ordynacji podatkowej.

Stosownie do art. 146 § 1 p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i pkt 4a, uchyla ten akt lub interpretację albo stwierdza bezskuteczność tej czynności. To przepisy art. 14b § 1 i § 3 oraz art. 14c § 1 i § 2 O.p. wyznaczają granice, w których organ jest uprawniony do wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego na pisemny wniosek zainteresowanego w jego indywidualnej sprawie. Stosownie do art. 14b § 3 O.p. składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany 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. Zgodnie zaś z art. 14c § 1 i § 2 O.p. interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny a razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy zawiera także wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym. W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowane jest stanowisko, że na podstawie art. 14b § 1 i § 3 oraz art. 14c § 1 i § 2 O.p. organ podatkowy uprawniony jest do wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wyłącznie w zakresie wynikającego z wniosku o wydanie interpretacji przedmiotu sprawy, który określają: pytanie i stanowisko prawne zainteresowanego dotyczące możliwości zastosowania i wykładni prawa podatkowego w relacji do przedstawionego w tym wniosku stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Wobec tego, ani organ wydający interpretację, ani sąd administracyjny ją kontrolujący, nie mogą przyjmować własnych ustaleń faktycznych, odmiennych od okoliczności przedstawionych przez wnioskodawcę ale opierają się na stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym przedstawionym przez wnioskodawcę (por. np. wyroki NSA: z dnia 22 listopada 2012 r., II FSK 553/11 oraz z dnia 24 czerwca 2015 r., II FSK 1252/13). Także w piśmiennictwie wskazuje się, że podany we wniosku stan faktyczny stanowi jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznacza granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki prawne (por. np.: S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz wydanie 5, Lexis Nexis, Warszawa 2009, s. 105).

Organ interpretacyjny nie tylko natomiast może, ale ma obowiązek dokonać oceny prawnopodatkowych skutków przedstawionego stanu faktycznego. Z kolei obowiązkiem sądu administracyjnego rozpoznającego skargę na interpretację, w ramach kontroli zgodności z prawem kwestionowanego aktu - zgodnie z art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2188) oraz art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a p.p.s.a., jest odniesienie się do prawidłowości dokonanej przez organ interpretacyjny oceny prawnych skutków przedstawionego we wniosku stanu faktycznego. W ocenie składu rozpoznającego niniejszą sprawę, podzielić należy pogląd zawarty w wyroku NSA w sprawie II FSK 2671/15, a także w wyroku NSA z dnia 27 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 1941/15, że

zagadnienie związku techniczno-użytkowego to przede wszystkim kwestia prawna i organ interpretacyjny nie jest związany zapatrywaniami wyrażanymi w tym względzie przez wnioskodawcę w złożonym wniosku.

Z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wynika, że związek techniczno-użytkowy jest zagadnieniem prawnym. Przepis ten wprost wskazuje, że budowla ma stanowić całość techniczno-użytkową. To oznacza, że przesłankę związku techniczno-użytkowego należy oceniać jako przesłankę prawną.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. użyte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych określenie "budowla" 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 zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". Przepis ten odwołuje się zatem w pierwszej kolejności do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a więc do art. 3 pkt 1 lit. b) u.p.b., zgodnie z którym obiekt budowlany to "budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami". Przepis art. 3 ust. 3 u.p.b. może tu być stosowany tylko pomocniczo a przede wszystkim łącznie z art. 3 pkt 1 lit. b) u.p.b., albowiem wylicza on przykładowo budowle, które podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Możliwość opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli tak części budowlanych, jak i technicznych myjni bezdotykowej jest uzależniona od tego czy stanowią one całość techniczno – użytkową. Przepisy prawa budowlanego nie wyjaśniają zaś kiedy zachodzi związek techniczno-użytkowy. Dlatego posługując się regułami wykładni językowej należy sięgnąć w tym zakresie do potocznego, językowego znaczenia tego określenia i odwołać się do poglądów orzecznictwa sądowego. Całość techniczno-użytkowa występuje wówczas, gdy określone elementy stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, a o tym rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania. Jeżeli są one powiązane fizycznie i funkcjonalnie tak, że tworzą razem gospodarczą całość, to stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, choćby całość ta dała się technicznie łatwo zdemontować (tak w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 28 czerwca 2002 r., I CK 5/02, Prawo bankowe 2002, nr 12). Według znaczenia językowego: związek techniczny to "fizyczne połączenie wynikające ze sposobu wykonania obiektu" a związek użytkowy to "funkcjonalne połączenie i powiązanie elementów,

dzięki któremu mogą być one wykorzystywane do realizacji celu, dla którego powstał dany obiekt" (zob. Słownik języka polskiego pod red. M. Szymczaka t. 3, Warszawa 1992, s. 486 i 645). Wykazanie tego związku techniczno-użytkowego pozwala w konsekwencji na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jako budowli w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obiektu budowlanego o złożonej budowie. Jak wskazuje B. Pahl w glosie do wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 420/13, chodzi tutaj o obiekt kompletny, czyli taki, którego wykorzystanie wszystkich fizycznie połączonych elementów pozwala na realizowanie funkcji, dla których został stworzony (dost. Lex/el. 2013 do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). W prawomocnym wyroku WSA w Olsztynie z dnia 24 lutego 2005 r., I SA/OI 421/04, trafnie podniesiono, że chodzi o związek faktyczny, wynikający z technicznego i użytkowego przeznaczenia obiektu budowlanego i jego części, a nie o prawny, wynikający z Kodeksu cywilny, charakter połączonych z tym obiektem rzeczy. Warto podkreślić, że także inni autorzy (np. R. Lewandowski, Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości bezdotykowej samoobsługowej myjni samochodowej, PPLiFS 2014, nr 4, s. 6-12; A. Dembiński, Zakwalifikowanie myjni bezdotykowej do kategorii budowli, Doradca Podatkowy 2015, nr 7, s. 45-47) wskazują, iż wszystkie elementy (budowlane i techniczne) myjni tworzą ze sobą całość techniczno-użytkową, a budowa myjni w pełni odnosi się do celu, jakiemu przyświecało jej powstanie. Celem tym jest prowadzenie działalności gospodarczej poprzez umożliwienie świadczenia usług bezdotykowego mycia pojazdów mechanicznych. Jak pisze B. Pahl w przywoływanej glosie do wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2013 r., związek urządzeń technicznych i części budowlanych ma charakter techniczny, funkcjonalny, gdyż każdy z jej elementów jest konieczny do realizacji funkcji, do jakiej obiekt ten został przeznaczony. Nie jest przy tym możliwe odłączenie lub demontaż jakiegokolwiek składowego elementu obiektu bez wpływu na jego możliwości eksploatacyjne i użytkowe, a elementy składowe obiektu są usytuowane tam, gdzie są konieczne. Ze względu na złożony charakter obiektu wszystkie elementy, w tym urządzenia, instalacje, elementy konstrukcyjne są ze sobą zintegrowane, stanowiąc tym samym jednolity ustrój konstrukcyjny. Nie ma przy tym znaczenia to, że urządzenia techniczne myjni mogą być zdemontowane i przeniesione w inne miejsce. Bez stosownej konstrukcji, w której zostaną one umieszczone, nie będą one mogły prawidłowo funkcjonować. Myjni bezdotykowej nie można zatem "rozbijać" na czynniki (elementy) o charakterze budowlanym i

niebudowlanym. Nie daje do tego prawa treść art. 3 pkt 3 u.p.b., który stanowi, że budowlą są jedynie części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń). Skoro przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i art. 3 pkt 1 lit. b) u.p.b. dają jednoznaczną odpowiedź na pytanie co jest budowlą, to nie ma potrzeby do odwoływania się w wykładni analizowanego pojęcia do art. 3 pkt 3 i pkt 9 u.p.b. Nie sposób także przyjąć, że pomiędzy elementami budowlanymi i technicznymi myjni bezdotykowej zachodzi tylko związek użytkowy. Urządzenia techniczne nie zostały włączone do obiektu budowlanego tylko dla przemijającego użytku, lecz do stałego ich łącznego z częściami budowlanymi użytkowania.

Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 188 oraz art. 203 pkt 2 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji.



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

*Katarzyna Nowak*  
starszy inspektor sądowy