



PO.3120.1.422.2017

Konin, dnia 5.05.2017 r.

ul.
01-044 WarszawaINDYWIDUALNA INTERPRETACJA
PRAWA PODATKOWEGO

Działając na podstawie art. 14j § 1 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm., dalej: o.p.), art. 1a ust 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm., dalej: u.p.o.l.) Prezydent Miasta Konina uznaje, iż stanowisko firmy
 siedzibą w Warszawie przy ul.
 w odniesieniu do stanu faktycznego opisanego we wniosku z dnia 27 września 2013 roku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej jest nieprawidłowe.

Opis stanu faktycznego

W dniu 7 lutego 2017 roku do organu podatkowego wpłynął wniosek firmy
 z siedzibą w Warszawie przy ul.
 o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości stacji zgazowania skroplonego gazu ziemnego LNG spółki położonej na działce o nr ewidencyjnym
 , pozostającej w dzierżawie spółki.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że firma
 jest dostawcą gazu ziemnego odbiorcom instytucjonalnym zużywającym gaz w procesie produkcyjnym. Spółka zajmuje się także tworzeniem rozwiązań w zakresie instalacji LNG służących do odbioru gazu, tzn. przy zakładach produkcyjnych kontrahentów, od których dzierżawi działkę gruntu, buduje stacje zgazowania skroplonego gazu ziemnego LNG wraz z infrastrukturą towarzyszącą.
 są głównie przedsiębiorstwa nie podłączone do sieci gazowych (korzystające z innych źródeł energii, takich jak: olej opałowy, koks, węgiel) znajdujące się przede wszystkim na wsiach i obrzeżach miast.

Spółka nabywa skroplony gaz ziemny i transportuje go do zbiorników na stacjach LNG. W stacji LNG skroplony gaz ziemny podlega regazyfikacji (tzn. ogrzaniu, na skutek którego paruje – przechodzi ze stanu ciekłego w gazowy) i rurami jest przesyłany do kontrahenta.

W skład instalacji LNG wchodzi takie elementy jak:

- 1) ogrodzenie;
- 2) zbiornik kriogeniczny zbudowany ze zbiornika wewnętrznego ze stali nierdzewnej oraz ze zbiornika wewnętrznego, wytworzony ze stali kotłowej poza miejscem położenia stacji LNG i

- montowany (kotwiczony) na miejscu, służący do magazynowania gazu w postaci skroplonej, posadowiony na fundamencie, przymocowany do fundamentu za pomocą kotew, mocowanie nie ma charakteru trwałego – zbiornik może być zdemontowany i przeniesiony w inne miejsce (inną stację LNG) bez uszkodzenia fundamentów i innych urządzeń stacji LNG;
- 3) parownice atmosferyczne służące do zmiany stanu skupienia z ciekłego na gazowy, zbudowane z zamkniętego rurociągu, posadowione są na fundamentach za pomocą specjalnych kotew, mocowanie nie ma charakteru trwałego – urządzenia mogą być zdemontowane i przeniesione w inne miejsce (inną stację LNG) bez uszkodzenia fundamentów i innych urządzeń stacji LNG;
 - 4) stacja redukcyjno-pomiarowa (w której skład wchodzi: reduktorowania, kotłowania, nawalnia, obudowa), w której następuje ogrzanie gazu (kotłowania), zredukowanie i wyrównanie ciśnienia (reduktorowania), nadanie zapachu (nawalnia); osłonę stacji redukcyjno-pomiarowej stanowi kontener ustawiony na fundamentach bez mocowania (nie jest trwale związany z gruntem i fundamentem – urządzenia mogą być dowolnie zdemontowane i przeniesione w inne miejsce (inną stację LNG) bez uszkodzenia fundamentów i innych urządzeń stacji LNG;
 - 5) rurociąg nalewczy służący do napełniania i opróżniania zbiorników;
 - 6) rurociąg fazy ciekłej służący do połączenia zbiorników magazynowych z parownicami roboczymi w celu umożliwienia przepływu metanu w postaci fazy skroplonej (cieplej) i kierowania tym przepływem, wykonany ze stali nierdzewnej, może być w łatwy i szybki sposób zdemontowany, przeniesiony, wymieniony bez szkody dla pozostałych urządzeń stacji LNG;
 - 7) rurociąg fazy gazowej służący do połączenia parownic roboczych ze stacją redukcyjno-pomiarową w celu umożliwienia przepływu metanu w postaci fazy gazowej i kierowania tym przepływem, wykonany ze stali nierdzewnej, może być w łatwy i szybki sposób zdemontowany, przeniesiony, wymieniony bez szkody dla pozostałych urządzeń stacji LNG;
 - 8) fundamenty pod zbiornik, parownice i stacje redukcyjno-pomiarową trwale związane z gruntem, drogi (przejścia) wewnętrzne i zewnętrzne – urządzenia techniczne (zbiornik, parownice, stacja redukcyjno pomiarowa, itp.) są przymocowane (śrubami, kotwami) lub są ustawione na fundamencie bez trwałego związania z elementami budowlanymi.

Zgodnie z wnioskiem na dzierżawionej od kontrahenta nieruchomości spółka zamierza dokonać instalacji stacji zgazowania skroplonego gazu LNG odpowiadającej powyższej charakterystyce i schematowi.

Do wniosku załączona została „Opinia techniczna dotycząca stacji zgazowania skroplonego gazu ziemnego LNG wraz z infrastrukturą towarzyszącą” sporządzona przez inż. Wojciecha Piaseckiego.

W świetle przedstawionego stanu faktycznego spółka postawiła pytanie czy stacja zgazowania gazu skroplonego LNG będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym na dzień złożenia wniosku i w jakim zakresie podlegać będą opodatkowaniu tym podatkiem urządzenia techniczne wchodzące w jej skład?

W nawiązaniu do postawionego pytania spółka przedstawiła swoje stanowisko wraz z przytoczeniem przepisów prawa i stanu prawnego będącego przedmiotem wniosku.

W opinii spółki przepisami prawa, które pozostają w związku z wnioskiem o interpretację są:

- art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych;

- art. 3 pkt 1 oraz art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym od 28 czerwca 2015 roku w związku z ustawą z dnia 20 lutego 2015 roku o zmianie ustawy Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw.

Stanowisko spółki

1.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowla to „*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*”.

W stanie prawnym obowiązującym do 28 czerwca 2016 roku, w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, do którego odsyła u.p.o.l., obiekt budowlany zdefiniowany został *m.in. jako budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami*.

Przy tym jednocześnie, w związku z ustawą z dnia 20 lutego 2015 roku o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 443), która weszła w życie 28 czerwca 2015 roku, począwszy od 28 czerwca 2015 roku, tj. na dzień złożenia niniejszego wniosku, art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane przyjmie brzmienie, zgodnie z którym obiektem budowlanym, w rozumieniu Prawa budowlanego, będzie „*budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych*”.

Pod pojęciem budowli, zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, należy natomiast rozumieć „*każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i 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 jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową*”.

Przy tym, zgodnie ze stanowiskiem wynikającym z orzecznictwa sądowego, ze względu na to, że bazę pojęciową do odczytania poszczególnych terminów wskazanych w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stanowią przepisy prawa budowlanego, konieczne jest ustalenie różnic w zakresie interpretacji treści obydwu ustaw.

Podstawowa różnica pomiędzy u.p.o.l. i Prawem budowlanym sprowadza się do tego, że przytoczone powyżej definicje Prawa budowlanego dla celów procesu budowlanego mają charakter przykładowy i otwarty. Natomiast, te same definicje dla celów podatku od nieruchomości mają charakter wyczerpujący i zamknięty, co oznacza, że muszą być odczytywane ściśle. Takie stanowisko w sposób wyczerpujący zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 września 2011 roku (P 33/09).

W związku z powyższym, definicję budowli – wyliczenie zawarte w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz inne przepisy Prawa budowlanego odwołujące się do budowli – z perspektywy prawa podatkowego należy traktować jako wyliczenie zamknięte, co oznacza, że tylko budowle/obiekty budowlane wprost wymienione w tych przepisach mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Same przepisy Prawa budowlanego, w kontekście obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości należy interpretować ściśle. Tym samym, zakresem przedmiotowym tego podatku nie są objęte obiekty, które nie zostały wprost wymienione w art. 3 pkt 1, art. 3 pkt 3 lub w innych przepisach Prawa budowlanego.

Wobec powyższego stanu prawnego, odnosząc go do zdarzenia przyszłego Spółki, należy ustalić zakres opodatkowania dla obiektów/ urządzeń/ maszyn wchodzących w skład stacji LNG Spółki w stanie prawnym obowiązującym po 28 czerwca 2015 roku i na dzień złożenia niniejszego wniosku.

2.

W powyższym zakresie za budowle (obiekt budowlany) w obrębie stacji LNG należy uznać fundamenty pod zbiornik, parownice i stację redukcyjno-pomiarową trwale związane z gruntem oraz drogi (przejścia) wewnętrzne i zewnętrzne, które stanowią elementy budowlane stacji LNG (obiekty powstałe w ramach procesu budowlanego). Za obiekt budowlany, podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w obrębie stacji LNG, należy uznać ogrodzenie wchodzące w skład tej stacji LNG.

3.

W sposób odrębny prezentuje się natomiast kwestia pozostałych urządzeń/ maszyn posadowionych na fundamentach, ławie fundamentowej, budowlanych elementach wsporczych, składających się na taką stację LNG.

Zgodnie z przytoczonym stanem prawnym, począwszy od 28 czerwca 2015 roku, zmianie ulegnie definicja obiektu budowlanego w art. 3 ust. 1 Prawa budowlanego, zgodnie z którą za obiekt budowlany traktowane będą wyłącznie „*budynek, budowla bądź obiekt malej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych*”.

Powyższa definicja stanowi przy tym zmianę względem definicja obiektu budowlanego w zakresie budowli, obowiązującą dotychczas (i do 28 czerwca 2015 roku), zgodnie z którą obiektem budowlanym jest „*budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami*”.

Z perspektywy powyższej zmiany Prawa budowlanego i nowej definicji obiektu budowlanego, w kontekście opodatkowania stacji LNG podatkiem od nieruchomości, zasadnicze dla rozstrzygnięcia opodatkowania podatkiem od nieruchomości stają się zatem następujące kwestie:

- odstąpienie w nowej definicji od wskazania urządzeń technicznych, jako elementów składających się wraz z budowlą na obiekt budowlany – obiektem budowlanym jest budowla wraz z instalacjami (i to o ile instalacje zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem), ale już urządzenia związane z budowlą nie tworzą z tą budowlą obiektu budowlanego;
- obiekt budowlany stanowią wyłącznie obiekty, które zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych – powyższa przesłanka wskazuje, że obiektem budowlanym będą wyłącznie takie obiekty, które powstały w ramach prowadzonego procesu budowlanego (zostały wzniesione, a

nie np. wyprodukowane, wytworzone) i tylko pod warunkiem, że przy ich powstaniu (wzniesieniu) zostały wykorzystane wyroby budowlane (materiały budowlane).

Odnosząc powyższe uwarunkowania wynikające z nowej definicji obiektu budowlanego do elementów (maszyn/ urządzeń) składających się na stację LNG (którą Spółka zamierza wytworzyć) należy wskazać, że urządzenia te nie będą, w świetle tej definicji stanowić obiektu budowlanego, który mógłby podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (na co spółka szczegółowo wskazuje poniżej).

4.

W pierwszej kolejności należy odnieść się w tym zakresie do klasyfikacji zbiornika składającego się na stację LNG w świetle Prawa budowlanego. Zgodnie z wyliczeniem zawartym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego budowlami (w rozumieniu Prawa budowlanego) są zbiorniki. Jako rozwinięcie wyliczenia z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego – pojęciem budowli objęte są również obiekty wymienione w załączniku do Prawa budowlanego określającym kategorie obiektów budowlanych. Zgodnie z treścią tego załącznika, do kategorii XIX obiektów budowlanych zalicza się „zbiorniki przemysłowe, jak silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw i gazów oraz innych produktów chemicznych”. Zgodnie ze wskazanym wyżej stanowiskiem TK należy uznać, że zapisy tego załącznika mają charakter doprecyzowujący dla pojęć określonych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Z tak zakreślonej przez ustawodawcę kategorii wynika, zatem że w świetle art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, ustawodawca uznaje za zbiorniki wyłącznie obiekty służące magazynowaniu, np. cieczy, gazów i innych substancji. Zbiornik, będący elementem stacji LNG Spółki służy do magazynowania gazu w postaci skroplonej przy jednoczesnym utrzymywaniu paliwa w temperaturze -162°C . Jest to właściwość zbiornika wynikająca z jego budowy – nie jest ona wynikiem procesu technologicznego zachodzącego we wnętrzu zbiornika. W związku z tym zbiornik jako element stacji LNG niewątpliwie jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

W tym kontekście w dalszej kolejności należy ocenić, czy zbiornik taki, będąc budowlą wg Prawa budowlanego, jednocześnie może zostać uznany za obiekt budowlany w świetle nowej definicji obowiązującej począwszy od 28 czerwca 2015 roku. Przy czym w ocenie Spółki zbiornik definicji tej nie spełnia ze względu na brak wypełnienia warunków dotyczących wzniesienia (powstania w ramach procesu budowlanego) oraz wytworzenia z użyciem wyrobów budowlanych. Wskazać należy, że zbiornik kriogeniczny stacji LNG stanowi urządzenie techniczne prefabrykowane i wyprodukowane poza obszarem zabudowy (powstania stacji LNG) i na to miejsce będzie jedynie dowożony w celu dokonania montażu/ instalacji, poprzez zakotwienie do fundamentu. Zbiornik powstawał będzie poza zakresem procesu budowlanego i nie zostanie wytworzony z wyrobów budowlanych (zbiornik wyprodukowany jest ze stali kotłowej).

W tym zakresie zatem, zbiornik, stanowiąc budowlę w rozumieniu Prawa budowlanego, nie będzie jednocześnie stanowił obiektu budowlanego w rozumieniu Prawa budowlanego (w brzmieniu obowiązującym od 28 czerwca 2015 roku). Konsekwentnie, zbiornik taki nie będzie stanowił budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i nie będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

5.

W podobny sposób poza zakresem opodatkowania w obrębie stacji LNG pozostawać będą również pozostałe urządzenia techniczne posadowione na fundamentach, ławie fundamentowej,

budowlanych elementach wsporczych składające się na stację LNG (parownice, reduktorownia, nawalnia kontaktowa, kotłownia, rurarz techniczny).

Jak wynika z charakterystyki urządzeń technicznych stacji LNG (m.in. reduktorownia, nawalnia kontaktowa, kotłownia, parownice) urządzenia te nie są trwale związane z budowlą (fundamentami stacji LNG/ zbiornikiem), mogą swobodnie i w prosty sposób zostać odłączone od pozostałych elementów istniejącej stacji LNG i być przeniesione w inne miejsce bez uszczerbku i naruszenia integralności (zniszczenia, uszkodzenia) pozostałych urządzeń tej stacji (w tym zbiornika). Również sam zbiornik, może zostać odłączony od stacji LNG, przeniesiony w inne miejsce (inną stację LNG), wymieniony. Powiązanie pomiędzy elementami stacji nie jest zatem trwale i nierozzerwalne.

Odnosząc się do zakresu nowej definicji obiektu budowlanego wskazać należy, że definicja obiektu budowlanego, do której odnosi się niniejszy wniosek, w brzmieniu od 28 czerwca 2015 roku, nie będzie obejmować swoim zakresem jakichkolwiek urządzeń technicznych. Oznacza to, że urządzenia techniczne wraz z budowlą (elementem budowlanym) nie tworzą wspólnie obiektu budowlanego. W przypadku tego rodzaju elementów złożonych sama budowla wciąż może stanowić obiekt budowlany (przy zastrzeżeniu spełnienia warunków dotyczących (1) wzniesienia, (2) użyciem wyrobów budowlanych – por. pkt 4 powyżej), ale urządzenia techniczne każdorazowo pozostaje już poza zakresem uznania go za obiekt budowlany.

Powyższe pozostaje jednocześnie w zgodzie z przytaczaną wyżej definicją budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, z którego wynika m.in., że ustawodawca dla kategorii obiektów złożonych, w skład których wchodzi urządzenia techniczne i części budowlane, do budowli zaliczył jedynie „części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”. Z powyższego wynika, że ustawodawca przesądził, że w przypadku obiektów złożonych składających się z części budowlanej i urządzenia technicznego pomiędzy tymi elementami zachodzi/ może zachodzić związek użytkowy, ale z definicji są one samodzielne/ odrębne pod względem technicznym i nie stanowią łącznie budowli z tą częścią budowlaną/ fundamentem. Stąd, budowlą/ obiektem budowlanym jest wyłącznie fundament/ część budowlana. Wykluczone jest natomiast uznawanie urządzeń technicznych, samodzielnie lub w powiązaniu z fundamentami (budowlami), na których są one posadowione, jako budowli/ obiektów budowlanych.

W tym kontekście, urządzenia techniczne, samodzielnie lub łącznie z elementem budowlanym (budowlą) nie tworzą obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego w brzmieniu obowiązującym od 28 czerwca 2015 roku. Konsekwentnie, tego rodzaju urządzenia techniczne składające się na stację LNG nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

6.

Powyższe stanowisko w zakresie charakterystyki poszczególnych obiektów stacji LNG z perspektywy Prawa budowlanego, zostało potwierdzone w opinii technicznej uzyskanej przez Spółkę (w załączeniu). Z opinii technicznej wynika, że w obrębie stacji LNG Spółki obiektami budowlanymi nie są urządzeniami techniczne składające się na tą stację LNG, a za takie mogą być traktowane części budowlane – fundamenty stacji LNG. Zgodnie z opinią obiektami budowlanymi, w rozumieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, nie są urządzenia techniczne stacji LNG, tj. m.in.

parownice, stacja redukcyjno-pomiarowa z reduktorownią, kotłownią i nawianialnią, oraz rurarz techniczny składające się na stację LNG.

Przekładając powyższe ustalenia w zakresie sytuacji spółki i charakterystyki stacji LNG, należy wskazać, że zgodnie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w związku z art. 3 pkt 1 oraz art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (w brzmieniu obowiązującym od 28 czerwca 2015 roku i na dzień złożenia niniejszego wniosku), w obrębie stacji LNG spółki za budowę (w rozumieniu u.p.o.l.) podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym od 28 czerwca 2015 roku należy uznawać wyłącznie:

- a) ogrodzenie stacji LNG
- b) fundamenty pod maszyny i urządzenia stacji LNG, drogi, place wew. i zew.

Pozostałe elementy stacji LNG, obejmujące zbiornik oraz pozostałe urządzenia techniczne (parownice, stacja redukcyjno-pomiarowa z reduktorownią, kotłownią i nawianialnią, oraz rurarz) będą pozostawać poza zakresem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Kończąc wnioskodawca oświadczył, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz, że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Stanowisko organu podatkowego

Na samym wstępie niniejszego stanowiska Prezydent Miasta Konina pragnie przywołać art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku o.p., zgodnie z którym wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa stosownie do swojej właściwości wydaje interpretacje indywidualne.

Jak wynika z kolei z dyspozycji ujętej w treści art. 14b § 2 i § 3 o.p. wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest jednak do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

W art. 14c o.p. ustawodawca określa, iż interpretacja indywidualna winna zawierać wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego¹ oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Organ podatkowy może odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeśli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, organ podatkowy wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV o.p. Wobec tego interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Obowiązkiem wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) ustawodawca obciążył wnioskodawcę, co oznacza, iż to wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego, jakie należy uwzględnić przy wydawaniu interpretacji.

Przedstawiając stan faktyczny spółka wskazała, że złożony przez nią wniosek o indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego odnosi się do zdarzenia przyszłego. W skrócie zdarzenie to miałoby polegać na instalacji stacji zgazowania skroplonego gazu LNG na dzierżawionej od kontrahenta nieruchomości (działce oznaczonej nr ewidencyjnym

Zaprezentowany we wniosku opis nie dotyczy jednak zdarzenia przyszłego lecz stanu już istniejącego. Powyższe wynika z faktu, że zamierzona we wniosku inwestycja została już przez firmę , zgłoszona w deklaracji na podatek od nieruchomości na 2017 rok. Do opodatkowania podatkiem od nieruchomości zadeklarowano budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej o wartości

Inwestycja ta została zrealizowana na podstawie prawomocnej decyzji Prezydenta Miasta Konina z dnia 19 kwietnia 2016 roku nr zatwierdzającej projekt budowlany i udzielającej pozwolenia na budowę z siedzibą w Warszawie, przy ul. obejmującego budowę stacji zgazowania skroplonego gazu ziemnego LNG wraz z infrastrukturą towarzyszącą na działce oznaczonej numerem ewidencyjnym) w Koninie, przy ul.

Przechodząc do omówienia przepisów, które legły u podstaw negatywnej oceny zaprezentowanego przez spółkę stanowiska, w pierwszej kolejności należy przywołać treść art. 2 ust. 1 u.p.o.l., w myśl którego, 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.

Z zapisów Krajowego Rejestru Sądowego wynika, że firma siedzibą w Warszawie przy ul. została wpisana do rejestru przedsiębiorstw, stąd też nieruchomości (grunty, budynki, budowle) znajdujące się w jej posiadaniu podlegają opodatkowaniu wg stawek przewidzianych dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Jak wskazuje treść przywołanego przepisu jednym z przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, pod pojęciem których w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ustawodawca określa 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.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą sądów administracyjnych wskazane w powyższej definicji dwukrotne odesłanie, pomimo użycia małych liter w nazwie aktu prawnego należy interpretować jako odesłanie do przepisów wyłącznie rangi ustawowej tj. ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 ze zm., zwana dalej u.p.b.), a nie do wszystkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie: z dnia 13 stycznia 2009 roku sygn. akt II FSK 1391/07; z dnia 7 października 2009 roku sygn. akt II FSK 635/08; z dnia 27 maja 2010 roku sygn. akt II FSK 2049/09, z dnia 13 kwietnia 2011 roku sygn. akt II FSK 144/10 i II FSK 1310/10).

Co prawda definiując budowlę ustawodawca odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane, Jednakże odesłanie to ma ograniczony zakres gdyż dotyczy tylko rozumienia pojęć: obiekt budowlany oraz urządzenie budowlane. Dokonując więc prawno-podatkowej kwalifikacji

przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, w pierwszym rzędzie niezbędne jest oparcie się na przepisach u.p.o.l., a jedynie pomocniczo na prawie budowlanym.

Proces wykładni definicji budowla powinien więc być każdorazowo rozpoczęty od przepisów ustawy podatkowej. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych stanowi punkt wyjścia, następnie należy sięgnąć do pojęcia obiektu budowlanego uregulowanego w art. 3 pkt 1 u.p.b., a w dalszej kolejności do definicji budowli uregulowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b. oraz definicji urządzenia budowlanego w art. 3 pkt 9 u.p.b. Kolejność ta ma kluczowe znaczenie i nie może być naruszona. Chodzi o to aby ustalając zakres znaczenia terminu budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie rozpoczynać tego procesu od analizy definicji budowla zdefiniowanej w Prawie budowlanym. Nie ma wątpliwości co do tego, że definicja budowli uregulowana w przepisach Prawa budowlanego, w kontekście przytoczonego art. 3 pkt 1 tej ustawy, ma istotne znaczenie w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 roku (P 33/09) i nie można jej pominąć.

W stanie prawnym obowiązującym do końca czerwca 2015 roku, przepis art. 3 pkt 1 u.p.b. definiował obiekt budowlany m.in., jako budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b. pod pojęciem budowli należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, estakady, tunele, 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.

W kontekście powyższego przyjmując trzeba, że obiektem budowlanym jest budowla zdefiniowana w art. 3 pkt 3 u.p.b. Z tym tylko zastrzeżeniem, że pojęcie to należy odczytywać łącznie z art. 3 pkt. 1 Prawa budowlanego. Drugi ze wskazanych przepisów nie może więc zostać pominięty w procesie wykładni tego terminu zdefiniowanego w przepisach u.p.o.l. Innymi słowy chodzi o to aby dokonując wykładni pojęcia budowla nie odchodzić od kluczowej kwestii, którą jest kompletność obiektu budowlanego wynikająca z normatywnej definicji obiekt budowlany – budowlą jest obiekt stanowiący całość techniczno-użytkową. Tę kolejność w stosowaniu przepisów prawa wskazał m.in. skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w wyroku z dnia 24 czerwca 2015 roku sygn. akt II FSK 1353/15.

Zaprezentowana definicja budowli zawiera katalog obiektów, które są budowlami w myśl przepisów prawa budowlanego. Wśród tego zestawienia znalazły się również zbiorniki. We wskazanym przepisie ustawodawca nie precyzuje jednak jakie warunki obiekt budowlany powinien spełniać aby można go było uznać za zbiornik (w Słowniku Języka Polskiego PWN zbiornik, scharakteryzowany został jako zagłębienie terenu wypełnione wodą tudzież naczynie do przechowywania lub zbierania różnych materiałów). Niemniej jednak ujęcie tego typu obiektów w art. 3 ust. 3 u.p.b. stanowi istotny argument w kontekście zasadności opodatkowania.

Każda budowla w rozumieniu Prawa budowlanego mieści się w definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli zatem dany obiekt budowlany jest budowlą w

rozumieniu prawa budowlanego to powinien być też klasyfikowany jak budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Podkreślić należy, iż obiektem budowlanym w rozumieniu Prawa budowlanego obowiązującego do 28 czerwca 2015 roku, jest budowla łącznie z powiązаныmi z nią funkcjonalnie instalacjami i urządzeniami technicznymi (art. 3 pkt 1 lit. b). Wszystkie te elementy (budowlane i niebudowlane) stanowią budowlę, pod warunkiem, że stanowią całość techniczno-użytkową. Jeżeli tego rodzaju powiązanie poszczególnych elementów istnieje, to składają się one na jeden obiekt budowlany – budowlę. Aby jednak tak było – co należy z całą stanowczością podkreślić – muszą one stanowić całość techniczno-użytkową. Kiedy z taką sytuacją mamy do czynienia, tego już jednak prawo budowlane nie wyjaśnia. Można natomiast – posługując się regułami wykładni językowej – sięgnąć w tym zakresie do znaczenia tego pojęcia z języka potocznego, a także odwołać się do poglądów judykatury w tym zakresie.

Z całością techniczno-użytkową będziemy więc mieli do czynienia, gdy elementy obiektu budowlanego stanowią – jak zauważył Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 28 czerwca 2002 roku sygn. akt I CK 5/02 – część składową jednej rzeczy złożonej, o czym rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania. Związek techniczny w tym przypadku, to fizyczne połączenie, wynikające ze sposobu wykonania obiektu. Związek użytkowy, to zaś funkcjonalne powiązanie elementów, dzięki któremu mogą być one wykorzystywane do realizacji celu, dla którego powstał dany obiekt.

Wykazanie związku techniczno-użytkowego, pozwala w konsekwencji na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., obiektu budowlanego składającego się z części budowlanych (np. fundamenty, konstrukcje stalowe) oraz niebudowlanych (instalacje i urządzenia techniczne).

Nie ma podstaw do rozbiegania tego rodzaju obiektów na czynniki pierwsze i opodatkowania podatkiem od nieruchomości jedynie części budowlanych. W związku z tym prawidłowe jest opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jako budowli, w całości takich obiektów budowlanych jak np. ropociągi, gazociągi, instalacje wodociągowe, deszczowe, sanitarne, które mogą składać się z części budowlanych i niebudowlanych. Jedynie bowiem przy wykorzystaniu wszystkich tych, fizycznie połączonych elementów, dany obiekt (sieć) może realizować swoje funkcje. W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się przy tym, że chodzi o związek faktyczny, wynikający z technicznego i użytkowego przeznaczenia obiektu budowlanego i jego części, a nie o prawny, wynikający z kodeksu cywilnego charakter połączonych z tym obiektem rzeczy.

W oparciu o powyższe należy stwierdzić, że budowlą na potrzeby podatku od nieruchomości jest obiekt budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Całość techniczno-użytkowa dotyczy wszystkich składników budowli, które są ze sobą powiązane po to, aby budowla mogła być wykorzystana do prowadzenia określonej działalności gospodarczej. Warto jeszcze zwrócić uwagę, że na gruncie u.p.o.l. ustawodawca przyjął szersze niż w prawie budowlanym rozumienie budowli, obejmując nim również urządzenia budowlane, przez które należy 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.

W procesie wykładni terminu budowla nie można zapominać, że ustawodawca skonstruował własne pojęcie budowli w ustawie podatkowej, przy czym przy jej definiowaniu posłużył się odesłaniem do

ściśle określonych pojęć funkcjonujących w przepisach prawa budowlanego. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 września 2011 roku (sygn. akt : 1/11) prawo podatkowe jest autonomiczną gałęzią prawa. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest m.in. to, że nazwy przyjęte przez prawo podatkowe z innych dziedzin prawa nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć.

Nazwy te, służą bowiem do budowania określonych pojęć w prawie podatkowym, a pojęcia te wraz z innymi cechami ustaw podatkowych stanowią część składową nowych kompleksów prawnych i uzyskują cechy szczególne, niezbędne do założonych przez ustawodawcę celów opodatkowania. Dlatego też, dokonując wykładni prawa podatkowego należy przede wszystkim szukać podatkowego rozumienia pojęć używanych przez ustawodawcę.

Dnia 28 czerwca 2015 roku w życie weszła ustawa z 20 lutego 2015 roku o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 443), na mocy której ustawodawca nadał nowe brzmienie pojęciu obiekt budowlany. W obecnie obowiązującym stanie prawnym art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

W tym miejscu przypomnieć należy, iż do 28 czerwca 2015 roku pojęcie obiektu budowlanego obejmowało: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury.

W znowelizowanej ustawie Prawo budowlane ustawodawca nie wprowadził zmian do samej definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Innymi słowy ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w tym zakresie pozostaje bez jakichkolwiek zmian. W dalszym ciągu definiując termin budowla odsyła ona do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

W kontekście przedstawionych zmian rodzi się pytanie czy po nowelizacji przepisów prawa budowlanego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powinny podlegać wyłącznie budowlane elementy budowli?

Analizując, znowelizowany art. 3 pkt 1 u.p.b. można stwierdzić, iż ustawodawca w porównaniu do dotychczasowej definicji wprowadził następujące modyfikację: budowla jest obiektem budowlanym wraz z instalacjami, które zapewniają możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem; wykreślono natomiast zapis o budowli jako całości techniczno-użytkowej wraz z instalacjami i urządzeniami – pozostawiono tylko instalacje; budowla to obiekt wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Do 28 czerwca 2015 roku kluczowe znaczenie w kontekście prawno-podatkowej klasyfikacji danej rzeczy jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości miało stwierdzenie prawodawcy, iż budowla jest obiektem stanowiącym całość techniczno-użytkową. Takie sformułowanie przepisu pozwalało na opodatkowanie całej budowli, a nie wyłącznie jej pewnych elementów.

Po nowelizacji definicji obiektu budowlanego zasadność opodatkowania budowli jako obiektu kompletnego może rodzić pewne wątpliwości, a co za tym idzie może dochodzić prób rozbierania budowli na części budowlane i niebudowlane. W przypadku części niebudowlanych argumentem może być także to, że są one wykonane z wyrobu budowlanego.

Przedstawiony przez spójkę tryb rozumowania jest jednak błędny i to z kilku powodów. Po pierwsze należy zauważyć, że ustawodawca wprawdzie nie używa już terminu całość techniczno-użytkowa. Niemniej jednak w dalszym ciągu wskazuje na obiekt budowlany jako

budowlę wraz z instalacjami. Na tej właśnie podstawie można wnioskować o kompletności obiektu budowlanego. Składa się on bowiem nie tylko z wyrobów o charakterze strictly budowlanym ale również instalacji. Dowodzi to, że w dalszym ciągu obiekt budowlany powinien być postrzegany jako obiekt stanowiący całość techniczno-użytkową pomimo braku takiego zapisu. Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt, który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów. Instalacje mają zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Oznacza to, że ustawodawca definiując obiekt budowlany szczególną wagę przywiązuje do możliwości jego rzeczywistego wykorzystania. Rozwiązanie to wydaje się oczywiste i zrozumiałe. W jaki bowiem sposób wykorzystać np. ogrodzenie stacji LNG fundamenty pod maszyny i urządzenia stacji LNG, drogi, place wew. i zew?

Stacja zgazowania gazu skroplonego LNG spełnia swoją rolę – istnieje możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem – tylko i wyłącznie w przypadku połączenia poszczególnych elementów. Do prawidłowego funkcjonowania stacji zgazowania gazu skroplonego LNG, poza zbiornikiem niezbędne są więc takie elementy jak: rurociąg nalewczy za pośrednictwem, którego rzeczony zbiornik jest napełniany i opróżniany; parownice atmosferyczne, w których następuje zmian stanu skupienia gazu z ciekłego na lotny; stacja redukcyjno-pomiarowa (obejmująca: reduktorownię, kotłownię, nawanianie), w której następuje ogrzanie gazu (kotłownia), zredukowanie i wyrównanie jego ciśnienia (reduktorowania), a następnie nadanie mu zapachu (nawaniania); rurociąg fazy ciekłej służący do połączenia zbiorników magazynowych z parownicami roboczymi w celu umożliwienia przepływu metanu w postaci fazy skroplonej i kierowania tym przepływem; rurociąg fazy gazowej przeznaczony do połączenia parownic roboczych ze stacją redukcyjno-pomiarową w celu umożliwienia przepływu metanu w postaci fazy gazowej i kierowania tym przepływem.

W tym miejscu należy podkreślić, iż w stanie prawnym obowiązującym do 28 czerwca 2015 roku problematyka opodatkowania stacji zgazowania skroplonego gazu LNG wielokrotnie była przedmiotem orzeczeń Wojewódzkich Sądów Administracyjnych tudzież Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Jako przykład można tutaj przywołać: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 kwietnia 2014 roku sygn. akt II FSK 930/12; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 listopada 2014 roku sygn. akt II FSK 2994/12; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 maja 2014 roku sygn. akt II FSK 1360/12; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 11 czerwca 2014 roku sygn. akt I SA/Gd 527/14; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 stycznia 2014 roku sygn. akt II FSK 614/12.

We wszystkich przytoczonych powyżej rozstrzygnięciach składy sędziowskie wskazywały, iż budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest stacja zgazowania gazu LNG tworząca całość techniczno-użytkową. Za pozbawione uzasadnionych podstaw prawnych należy uznać wyodrębnienie do opodatkowania jedynie części budowlanej (fundamentów) tego rodzaju budowli. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają zarówno fundamenty jak i pozostałe, składające się na budowlę elementy stacji gazu ziemnego LNG.

Na wspomnianą całość techniczno-użytkową stacji zgazowania skroplonego gazu ziemnego LNG wskazuje również decyzja Prezydenta Miasta Konina z dnia 19 kwietnia 2016 roku nr _____ zatwierdzająca projekt budowlany i udzielająca pozwolenia na budowę stacji zgazowania skroplonego gazu ziemnego LNG wraz z infrastrukturą towarzyszącą na działce oznaczonej numerem ewidencyjnym _____ w Koninie przy ul.

W aktualnej definicji obiektu budowlanego zwrot całość techniczno-użytkowa zastąpiony został nowym określeniem instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Przytoczona część przepisu art. 3 ust. 1 u.p.b. ma kluczowe znaczenie w kontekście wykładni definicji budowla, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Całość techniczno-użytkową tworzy więc budowla, o której mowa w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania jej zgodnie z przeznaczeniem.

W ocenie organu podatkowego, w obecnym kształcie definicji budowli pomimo pominięcia zwrotu całość techniczno-użytkowa, ustawodawca jeszcze bardziej wyeksponował konieczność postrzegania budowli jako obiektu kompletnego, gdyż kluczowe znaczenie przywiązał do możliwości użytkowania budowli, a zatem do jej potencjalnego wykorzystania do celów gospodarczych. Wprawdzie ta część przepisu została powiązana z instalacjami, nie powinno być jednak wątpliwości, że łączne zestawienie poszczególnych części definicji obiekt budowlany wskazuje na jego kompletność.

Bez znaczenia jest przy tym trwałość połączenia ze sobą poszczególnych elementów, czy też możliwość ich wymiany lub przeniesienia w inne miejsce, gdyż przepisy prawa nie przewidują takich wymogów. Podkreślić jednak należy, że demontaż któregośkolwiek z elementów stacji zgazowania gazu skroplonego LNG, połączonych i współpracujących ze sobą, służących do magazynowania i zaopatrywania w gaz skutkowałoby niemożliwością jej funkcjonowania, co w istocie podważało by sens jej istnienia.

Po drugie za zasadnością opodatkowania całej stacji zgazowania gazu skroplonego LNG, a zatem całości techniczno-użytkowej, przemawia to, że prawodawca nie zmienił definicji budowli w art. 3 pkt 3 u.p.b. czy też załączników do niej, w których określone są kategorie obiektów budowlanych. W przepisach tych w dalszym ciągu wymienia się jako budowle zbiorniki. Są to obiekty zupełne w tym sensie, że nie zostały one „rozczłonkowane” na części budowlane i niebudowlane. Gdyby ustawodawca zamierzał zdefiniować obiekty budowlane jako składające się z części budowlanych to konsekwentnie w powołanych przepisach mówiłby o częściach budowlanych zbiorników. Tak jednak nie uczynił co pozwala przyjąć, iż brak jest podstaw do rozbijania budowli na elementy o różnym charakterze. W pełni aktualne pozostaje więc stanowisko Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zasadności traktowania jako budowli obiektów wymienionych w definicji budowli uregulowanej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane czy też załącznikach do tej ustawy.

Po trzecie analizując uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej ustawę Prawo budowlane jednoznacznie można stwierdzić, że „zmiany w przepisach prawa budowlanego ukierunkowane były na stworzenie przejrzystych ram prawnych dla procesu inwestycyjnego w budownictwie”. Projektodawca nie odnosi się w nim do kwestii wpływu zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Pozwala to stwierdzić, iż zmiana ta ma charakter neutralny z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego. Nawet w części uzasadnienia projektu dotyczącej wpływu zmiany przepisów na sektor finansów publicznych ustawodawca stwierdza brak negatywnego wpływu na ten sektor w części dotyczącej zarówno budżetu centralnego, jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego (gmin). Tak więc i na tej podstawie można przyjąć, iż zamiarem ustawodawcy nie było wprowadzenie zmian, które rzutowałyby na zakres opodatkowania. Warto zauważyć, że w uzasadnieniu projektu trudno nawet doszukać się wskazania przyczyn zmiany definicji obiekt budowlany. Można przyjąć, biorąc pod uwagę obecny kształt definicji, iż ustawodawca chciał termin ten tylko w pewien sposób doprecyzować i uporządkować.

Jako nieprawidłową należy również uznać argumentację spółki iż w świetle znowelizowanej u.p.b. obiekt, który nie został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych nie może być uznany za obiekt budowlany, a tym samym nie powinien stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W ocenie organu podatkowego także w tym punkcie przepis art. 3 pkt 1 u.p.b. ma wyłącznie charakter doprecyzowujący.

Ponieważ aktualnie obowiązująca u.p.b. nie zawiera definicji wyrobów budowlanych w kwestii uznania danego wyrobu za budowlany pomocna może być ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 roku o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1570 ze zm.), która w art. 2 pkt 1 wskazuje, że pod pojęciem wyrobu budowlanego należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 roku ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88 z 4.04.2011 r. str. 5).

Zgodnie z art. 2 pkt 1 przywołanego rozporządzenia wyrób budowlany oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych. W świetle wskazanej regulacji wyrób budowlany powinien być postrzegany jako składnik, komponent obiektu budowlanego. Do podobnej konkluzji można dojść analizując brzmienie art. 4 rzeczonej wyżej ustawy o wyrobach budowlanych, gdzie ustawodawca wskazuje, że wyrób budowlany może być wprowadzony do obrotu lub udostępniany na rynku krajowym, jeżeli nadaje się do stosowania przy wykonywaniu robót budowlanych, w zakresie odpowiadającym jego właściwościom użytkowym i zamierzonemu zastosowaniu co oznacza, że jego właściwości użytkowe umożliwiają prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym, w których ma on być zastosowany w sposób trwały, spełnienie podstawowych wymagań.

W znaczeniu potocznym wyrobem budowlanym będzie wszystko to co służy do wytworzenia obiektu budowlanego czyli jego wybudowania. W tym miejscu należy jednak wskazać, iż wiele z obiektów wymienionych w definicji budowli nie składa się w ogóle z wyrobów budowlanych, np. nasypy ziemne czy też wolno stojące urządzenia techniczne. Nie mogłyby być więc one uznane za obiekt budowlany będąc budowlą na gruncie u.p.b.

Reasumując należy stwierdzić, że brak jest podstaw prawnych do tego aby na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiekt budowlany rozbić na części budowlane i niebudowlane. Zarówno przed jak i po nowelizacji przepisów u.p.b. przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest budowla będąca obiektem budowlanych innym niż budynek, obiekt małej architektury czy też urządzenie budowlane. Pomimo zmian w definicji obiektu budowlanego za budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 w związku z art. 3 pkt 3 u.p.b. uznać należy obiekt kompletny. Obiekt taki może składać się z wielu powiązanych technicznie i funkcjonalnie elementów. Mogą to być urządzenia stricte budowlane (konstrukcje nośne), jak i niebudowlane (instalacje). Obiektem budowlanym jest bowiem budowla wraz z instalacjami, które umożliwiają jej użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem.

W świetle przytoczonych faktów, nie ulega wątpliwości, iż sam zbiornik nie może funkcjonować samodzielnie, w oderwaniu od pozostałych urządzeń. Wobec jasnych w tym zakresie przytoczonych normatywnych definicji budowli nie ma znaczenia, czy do wytworzenia lub zamontowania zbiornika konieczne są roboty budowlane i czy odbywają się na podstawie

uzyskanego pozwolenia na budowę czy zgłoszenia wykonania robót budowlanych. Nie jest istotna także okoliczność braku ich trwałego połączenia z gruntem, czy możliwość wymiany urządzeń. Powołane przepisy prawa nie określają takich wymogów.

Biorąc pod uwagę przedstawiony we wniosku stan faktyczny oraz obowiązujący stan prawny, stanowisko firmy _____ z siedzibą w Warszawie przy ul. _____ w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości fundamentów pod zbiornik, parownice i stację redukcyjno-pomiarową, a także ogrodzenia, dróg i placów wewnętrznych i zewnętrznych jest prawidłowe ponieważ podlegają one obowiązkowi podatkowemu w podatku od nieruchomości. Jako nie prawidłowe należy natomiast uznać stanowisko spółki co do braku konieczności opodatkowania podatkiem od nieruchomości zbiornika kriogenicznego, parownicy atmosferycznej, stacji redukcyjno-pomiarowej oraz rurociągów: nalewczego, fazy ciekłej i gazy gazowej, stąd też stanowisko w ogólności należy uznać za nieprawidłowe.

Przedstawione w niniejsze indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego tezy oparte zostały o poglądy autorstwa dr hab. Bogumiła Pabła, zaprezentowane w głosie opublikowanej w Przeglądzie Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, zeszyt nr. 1, styczeń 2016 r. Zaprezentowane w głosie poglądy podzielił również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 14 września 2016 roku (sygn. akt I SA/Gl 783/16).

Interpretacja została wydana wyłącznie w oparciu o przedstawiony przez Wnioskodawcę stan faktyczny przedstawiony w treści wniosku, nie zaś w oparciu o dołączone do wniosku dokumenty. Zgodnie bowiem z przyjętym orzecnictwem stan faktyczny brany pod uwagę do wydania interpretacji nie może być „dopowiadany” dołączanymi do wniosku dokumentami (wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2008 roku sygn. akt III SA/Wa 20/08).

P O U C Z E N I E

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu za pośrednictwem Prezydenta Miasta Konina.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.) skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację, w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu do usunięcia naruszenia prawa. Skarga powinna zostać wniesiona w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.

Prezydent Miasta Konina
Józef Nowicki

Kierownik Wydziału
Podatków i Opłat
Ewa Walczak