

Elk, 23 luty 2017 r.

PREZYDENT MIASTA ELKU

F-PO.3120.10.14.2017

PISEMNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Elk działając na podstawie art.14j § 1 i § 3, w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14k §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201, t.j.), art. 1a ust. 1 pkt 3, art. 2 ust. 1 pkt. 2, art. 3 ust. 1 pkt 4 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 ppkt. b, ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716, z późn. zm.)

postanawia:

- w stanie prawnym obowiązującym od 28 czerwca 2015 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie kompletna stacja gazu skroplonego LNG.

UZASADNIENIE

(dalej powoływana jako

we wniosku z dnia 06 lutego 2017r. zwróciła się do Prezydenta Miasta Elk w trybie art. 14J § 1 oraz art. 14B § 2 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa z prośbą o udzielenie pisemnej interpretacji, co do zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości stacji zgazowania skroplonego gazu ziemnego LNG Spółki położonej na nieruchomości pozostającej w dzierżawie Spółki. Wnioskodawca wyczerpująco przedstawił stan faktyczny, własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu, złożył oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania oraz uiścił stosowną opłatę w wysokości 40 zł.

Po rozpatrzeniu wniosku Prezydent Miasta Elk, zważył co następuje:

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 przesyłany jest do kontrahenta. W skład stacji

i dotyczy tylko rozumienia pojęć: „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”. Dokonując zatem prawnie – podatkowej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, niezbędne jest oparcie się w pierwszym rzędzie na przepisach u.p.o.l., a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym.²

W kontekście powyższego przyjąć należy, że budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest obiektem budowlanym lub urządzeniem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. **Proces wykładni definicji budowla powinien więc być w każdym przypadku rozpoczęty od przepisów ustawy podatkowej – u.p.o.l. stanowi punkt wyjścia, następnie sięgnąć należy do pojęcia obiektu budowlanego uregulowanego w art. 3 pkt. 1 tej ustawy, a w dalszej kolejności do definicji budowli uregulowanej w przepisach prawa budowlanego (art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane) oraz innych przepisów tej ustawy.** Kolejność ta ma istotne znaczenie i nie może być naruszona.

Podkreślić należy, że **28 czerwca 2015 r. weszła w życie ustawa z 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw³ mocą której ustawodawca nadał nowe brzmienie pojęciu „obiekt budowlany”.** W obecnym brzmieniu 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. Przypomnieć należy, iż dotychczas 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. Zauważyć trzeba, że **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 związku z wątpliwościami, które pojawiają się z nowym brzmieniem definicji obiekt budowlany, także w kontekście opodatkowania stacji gazu skroplonego LNG, stwierdzić należy, że **wprowadzone zmiany miały wyłącznie charakter doprecyzowujący i porządkujący i nie wpływają na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości.**

Podobny pogląd wyrażony został przez WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 14 września 2016 r., w którym sąd odniósł się do nowego brzmienia terminu „obiekt budowlany”. Zdaniem składu orzekającego **zmiana definicji obiektu budowlanego, polegająca na zastąpieniu zwrotu „budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami” zwrotem „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego**

² Por. L. Etel. S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 36 i nast.

³ Dz. U. z 2015 r. poz. 443.

o charakterze *stricte* 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. same fundamenty? Dodać przy tym trzeba, że **ustawodawca definiując obiekt budowlany szczególną wagę przywiązuje do możliwości jego rzeczywistego wykorzystania. Ma to miejsce w przypadku stacji gazu skroplonego LNG.** Nie sposób nie zauważyć, że w myśl Słownika języka polskiego (pod red. M Szymczaka, Warszawa 1978, tom I, s. 794) pod pojęciem instalacji należy rozumieć zespół urządzeń technicznych (przewodów i sprzętu) służących do jednolitego celu. Tak więc wykładnia językowa wskazuje, że pod pojęciem instalacji należy rozumieć również urządzenia i to cały ich zespół. **Tego typu urządzeniem może być zbiornik (może on być również budowlą w rozumieniu art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane), rurarz, stacja redukcyjno – pomiarowa oraz inne elementy umożliwiające funkcjonowanie stacji gazu LNG zgodnie z jej przeznaczeniem.** Tak więc pomimo wyraźnego braku w ustawie stwierdzenia „całość techniczno – użytkowa” uznać trzeba, że w stanie prawnym obowiązującym od 28 czerwca 2015 r. obiekt budowlany na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy postrzegać jako obiekt kompletny. W pojęciu „instalacje umożliwiające użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” mieści się zespół urządzeń umożliwiający funkcjonowanie stacji LNG.

Stacja LNG spełnia swoją rolę – istnieje możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem – tylko i wyłącznie w przypadku połączenia poszczególnych elementów. W aktualnej definicji obiektu budowlanego zbędne wydaje się użycie zwrotu „całość techniczno – użytkowa”. Zwrot ten został zastąpiony nowym określeniem „instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Przytoczona część przepisu art. 3 ust. 1 ustawy Prawo budowlane ma kluczowe znaczenie w kontekście wykładni definicji „budowla”, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. „Całość techniczno – użytkowa” tworzy więc budowlę, o której mowa w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania jej zgodnie z przeznaczeniem. Można nawet pokusić się o stwierdzenie, że **ustawodawca w obecnym kształcie definicji budowli 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.** Wprowadzie ta część przepisu została

Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88 z 04.04.2011, str. 5). W myśl zaś art. 2 pkt. 1 tego rozporządzenia pojęcie „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.

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca w przepisach u.p.o.l. definiując „budowlę” odsyła do przepisów prawa budowlanego – aktu, który reguluje sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. Nie są to zatem „sprawy podatkowe”. Nie zmienia to jednak faktu, że **skoro w przepisach u.p.o.l. jest odesłanie do przepisów prawa budowlanego to należy stosować normy tam zawarte na potrzeby opodatkowania. Niedopuszczalne jest aby te same przepisy interpretować w różny sposób, jak czyni to Wnioskodawca – raz na potrzeby procesu budowlanego, dwa na potrzeby opodatkowania. Tego typu podejście do wykładni terminu „obiekt budowlany” jest irracjonalne z punktu widzenia zasady spójności systemu prawa. Nie może być tak, że w zależności od potrzeb dany przepis będzie różnie interpretowany. Po to jest odesłanie w prawie podatkowym do przepisów prawa budowlanego aby określając zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości stosować odpowiednio normy tam zawarte.**

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem „budowla” należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty 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.**

Taki kierunek wykładni jest zgodny z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK P 33/09), w którym wskazano, że jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo

Za zasadnością opodatkowania „całej” stacji LNG, a zatem obiektu kompletnego, przemawia to, że prawodawca nowelizując Prawo budowlane 28 czerwca 2015 r. nie zmienił definicji budowli w art. 3 pkt. 3 tej ustawy czy też załączników do niej w których określone są kategorie obiektów budowlanych. W przepisach tych w dalszym ciągu wymienia się jako budowle (Kategoria XIX) – zbiorniki przemysłowe, jak: silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw i gazów oraz innych produktów chemicznych. Są to obiekty zupełne w tym sensie, że nie zostały one „rozcłonkowane” 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”**. Tak jednak nie uczynił co pozwala przyjąć, że **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.

Warto zwrócić uwagę, że współczesna technologia umożliwia wytworzenie wielu gotowych elementów stacji gazu LNG poza miejscem, w którym będzie ona umiejscowiona. Nie wpływa to jednak w żaden sposób na dopuszczalność objęcia jej zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości. Nie ma bowiem znaczenia, biorąc pod uwagę zakres normatywnej (podatkowej) definicji budowli, to że obiekty zostały zakupione i przywiezione w miejsce montażu, a co za tym idzie są elementem procesu technologicznego – stanowią urządzenia techniczne. „Montaż” jest pracą (robotą) budowlaną. Zgodnie z art. 3 pkt. 7 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem robót budowlanych należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego. Tak więc bez znaczenia w kontekście prawnopodatkowej klasyfikacji obiektu budowlanego pozostaje to czy obiekt budowlany jest wznoszony od podstaw – element po elemencie – w miejscu przeznaczenia (budowa) czy też w zasadzie kompletny zakupiony przez podatnika jest u niego montowany (prace budowlane). Sposób w jaki powstaje dany obiekt pozostaje zatem bez znaczenia w kontekście jego opodatkowania.

Przedstawione rozważania dotyczące definicji budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozwalają stwierdzić, że stację gazu LNG należy postrzegać jako obiekt budowlany, a co za tym idzie obiekt kompletny. Wszystkie jej elementy stanowią całość, gdyż tylko przy łącznym ich użyciu mogą być one efektywnie wykorzystane. Wartość wszystkich tych elementów powinna być uwzględniana przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podkreślić należy, że budowlą, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. są również urządzenia budowlane (np. ogrodzenie).

Reasumując, zdaniem Prezydenta Miasta Ełku, błędne jest stanowisko Wnioskodawcy w zakresie, w jakim stwierdza, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będą tylko