

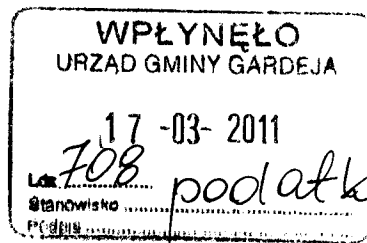
Warszawa, dnia 2 lutego 2011 r.

Do:

Wójt Gminy Gardeja

ul. Kwidzyńska 27

82 – 520 Gardeja



Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej

Na podstawie art. 14 j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005r. Nr ,8 poz. 60 ze zm.) oraz art. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) wnoszę o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Stan faktyczny:

Podatnik jest właścicielem stacji zgazowania skroplonego gazu ziemnego LNG (dalej: **stacji gazowej LNG**). Stacje te składają się ze zbiorników służących do magazynowania skroplonego metanu skroplonego metanu, parownicy atmosferycznej, armatury odcinającej wraz z zabezpieczeniami, stacji redukcyjnej wraz z kotłownią, nawianialni kontaktowej, gazociągów wylotowych, stacji pomiarowej, gazociągu średniego ciśnienia, sztycy przyłączeniowej, wolno stojącej szafki redukcyjnej. Stacja redukcyjna, zbiorniki i parownice są posadowione na fundamentach. Fundamenty pod urządzenia techniczne (zbiorniki magazynowe, parownice, stacje redukcyjne, nawianialnie czy też stację pomiarową) wykonane

są z reguły z bloczków betonowych związanych zaprawą cementowo – wapienną.

Ilość stanów faktycznych:

1

Przepisy:

art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz. U. 2006 r. Nr 156 poz. 1118 ze zm., „Prawo budowlane”)

art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. 2006 r. Nr 121 poz. 844 ze zm., „Ustawa o opłatach”)

Pytanie:

Jaka jest podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku opodatkowania stacji zgazowania skroplonego gazu ziemnego LNG ?

Stanowisko Podatnika:

Zgodnie z Ustawą o opłatach opodatkowane podatkiem od nieruchomości są m. in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o opłatach). Według art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o opłatach 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”*. Definiując budowle, prawodawca odwołuje się do przepisów ustawy Prawo budowlane. Art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego stwierdza, że obiekt budowlany to:

- budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- budowla stanowiąca całość techniczno - użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- obiekt małej architektury.

Zgodnie zatem z art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o opłatach w związku z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego przez budowlę rozumieć należy obiekt stanowiący całość techniczno – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Pojęcia „instalacje i urządzenia” nie zostały zdefiniowane. Tak sformułowana definicja podkreśla, iż aby można było mówić o budowlu musi ona stanowić całość użytkową. *A contrario*: jeżeli obiekt nie stanowi całości techniczno – użytkowej, badana konstrukcja nie stanowi budowli.

Przykładowe wyliczenie obiektów, które są budowlami, prawodawca zawarł w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Egzemplifikacja ta obejmuje między innymi *„(...) sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale z gruntem związane urządzenia reklamowe, budowle ziemne (...), wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia*

techniczne (...), stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe (...) a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Tu także ustawodawca stwierdza, iż budowla zaistnieje tylko wtedy, gdy poszczególne jej części stanowią będą całość użytkową. Przez sam fakt połączenia urządzeń nie można stwierdzić, iż powstaje budowla. Potrzebny jest również związek techniczny, czyli fizyczne i trwałe związanie urządzenia z budowlą. Sam związek funkcjonalny jest niewystarczający, aby stwierdzić, iż mamy do czynienia z budowlą. Niezbędna jest techniczna trwałość połączenia poszczególnych części. Wynika z tego, iż w każdym przypadku gdy jakiegokolwiek urządzenie techniczne nie jest trwale połączone z fundamentem, gdy np. może być wymieniane, nie będzie można go uznać w całości za budowlę. Opodatkowaniu podlegać będzie wyłącznie fundament. Zanalizować należy również związek funkcjonalny części budowlanych i ich wpływ na możliwość zakwalifikowania całego obiektu jako budowli. Jest to możliwe tylko wtedy, gdy dane urządzenie techniczne służy do użytkowania obiektu. W przeciwnym razie nie jest możliwe uznanie obiektu budowlanego za budowlę.

Ponadto należy zwrócić uwagę, iż definicja budowli w postaci przykładowej egzemplifikacji obiektów, które mogą być uznane za budowle, wyraźnie dyferencjuje urządzenia techniczne na wolno stojące instalacje przemysłowe i na te, które posiadają elementy budowlane. W pierwszym przypadku za budowlę należy uznać cały obiekt, natomiast w drugim tylko budowlane części urządzenia technicznego (np. fundamenty).

Wyszczególnienie zawarte przez ustawodawcę w art. 3 pkt 3 in fine Prawa budowlanego („*kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń*”) nie ma charakteru enumeratywnego. Katalog ten jest otwarty i może być poszerzany o analogiczne przykłady. Stwierdzić jednak należy, iż przepis zawiera charakterystyczne obiekty, które mogą być uznane za budowle. Budowlami będą tylko konstrukcje podobne do wymienionych w tym przepisie. Rozważając kolejne przykłady ustawodawcy, od kotłów po elektrownie wiatrowe, zwrócić należy uwagę, iż budowlami są tylko ich budowlane części. Same zaś urządzenia techniczne zostały (poprzez wskazanie na ich części budowlane bądź bezpośrednio fundamenty) wykluczone z katalogu przykładowych budowli. Przez budowlane części urządzeń należy rozumieć elementy obiektu, umożliwiające obsługę urządzeń technicznych. Ich stopień skomplikowania technicznego nie odgrywa roli. Urządzenia techniczne muszą być na nich faktycznie umieszczone lub z nimi połączone. Wydaje się, że częścią budowlaną kotłów mogą być więc choćby tylko wsporniki, na których są one umieszczone. Te same wsporniki można by jednak zakwalifikować jednocześnie jako fundamenty. Bez względu jednak na kwalifikację, w obu przypadkach oznacza to, iż cały obiekt nie stanowi budowli. W świetle Prawa budowlanego są nią jedynie przykładowe wsporniki. Analiza przepisów nie pozostawia wątpliwości, iż w przypadku urządzeń technicznych, jeśli posiadają one budowlane części lub fundamenty pozostające z nimi w związku funkcjonalnym, budowlę stanowią jedynie budowlane części urządzeń technicznych, a także fundamenty. *A contrario* –

urządzenia techniczne, które posiadają takie części, nie są budowlami w rozumieniu prawa budowlanego. W orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 15 października 2009 (sygn. I SA/Sz 629/09) skład orzeczniczy wskazał, że **„Stosując zasady wykładni systemowej wewnętrznej, skoro budowlą (obiektom budowlanym) są części budowlane urządzenia technicznego (elektrowni wiatrowej), to ten obiekt budowlany nie może składać się z innych obiektów budowlanych. Gdyby ustawodawca chciał, aby urządzenia techniczne, a więc i elektrownie wiatrowe, były uważane za budowlę (obiekt budowlany), wówczas nie definiowałby jako budowli (obiektów budowlanych) ich części budowlanych.”**

Do podobnego wniosku doszedł Naczelny Sąd Administracyjny w orzeczeniu z 30 lipca 2009 (sygn. II FSK 202/08). W uzasadnieniu wyroku przeczytać można, iż **„(...)dla celów podatkowych budowla nie musi stanowić całości użytkowej, gdyż zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b., do którego odsyła ustawa podatkowa budowlą (obiektom budowlanym) mogą być także same części budowlane urządzeń technicznych.”**

Także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie wskazuje, że **„(...)pojęcie "budowli" w rozumieniu Prawa budowlanego, na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ogranicza się tylko i wyłącznie do tych jej elementów, które mają stricte "budowlany" charakter przesądzający o możliwości kwalifikowania jej, jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przedmiotem opodatkowania tym podatkiem mogą być bowiem tylko i wyłącznie nieruchomości lub obiekty budowlane wyraźnie wskazane w art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Objęcie przedmiotowym zakresem opodatkowania tym podatkiem elementów nie posiadających wskazanego wyżej charakteru (stricte "budowlanego") nie korespondowałoby, z całą pewnością, ani z przedmiotowym zakresem regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ani też z jej celem i istotą.”**

Analogiczne stwierdzenia znaleźć można w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 5 stycznia 2010 r. (sygn. II FSK 1101/08). W orzeczeniu stwierdzono: **„W zakres pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują, a obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości obejmuje elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają te urządzenia techniczne, które zgodnie z art. 3 pkt 9 prawa budowlanego są urządzeniami budowlanymi stanowiącymi integralną część budowli, a więc całość techniczno-użytkową elektrowni wiatrowej, zapewniając możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.”**

Tak też przeczytać można w orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 8 lipca 2010 r. (sygn. I SA/Rz 324/10), w którym stwierdzono: **„Skoro zaś ustawodawca wyraźnie jako budowlę zdefiniował – między innymi – części budowlane urządzeń technicznych i równocześnie wskazał, że chodzi tu o części budowlane urządzeń technicznych – elektrowni wiatrowych, to zasadne jest przyjęcie stanowiska, że elektrownia wiatrowa jako całość jest urządzeniem technicznym a budowlą są tylko części budowlane tychże urządzeń. W konsekwencji takiej regulacji prawnej, "cała" elektrownia wiatrowa jako określony obiekt budowlany nie może być – w ramach tychże regulacji - budowlą, bo to znaczyłoby, że ten obiekt składa się z innych obiektów budowlanych; skoro**

ustawodawca w tym przypadku jako budowlę zdefiniował tylko część budowlana elektrowni wiatrowej, to w rezultacie przesądził, że dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowla nie musi stanowić całości użytkowej, a opodatkowaniu podlega tylko "sama" część budowlana urządzenia technicznego. Równocześnie zauważyć należy, że skoro ustawodawca – jak wskazano wyżej – określił elektrownię wiatrową jako urządzenie techniczne, to tym samym elektrownia taka nie może być uznana za urządzenie budowlane o którym mowa w art. 1a pkt. 2 w związku z art. 2 ust.1 pkt. 3 u.p.o.l. jako o przedmiocie opodatkowania. Skoro więc do budowli – z woli ustawodawcy – nie zostały zaliczone urządzenia bezpośrednio służące wytwarzaniu energii elektrycznej /turbina, gondola inne urządzenia znajdujące się w gondoli/, to uzasadnione jest stanowisko, że nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast podatkowi temu podlegają tylko części budowlane czyli fundamenty, maszty.” Fakt, iż w omawianym orzeczeniu została zwrócona uwaga na elektrownie wiatrowe jest w omawianej sprawie irrelevantna. Z przepisu ustawy wynika bowiem, że elektrownia wiatrowa jest tylko jednym z przykładów urządzeń technicznych. Wyraźnie świadczy o tym fragment przepisu Ustawy o opłatach: „i innych urządzeń”. Tak samo stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w orzeczeniu z 11 sierpnia 2010 r. (sygn. I SA/Rz 340/10).

Podobnie zostały zinterpretowane omawiane przepisy przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach. W wyroku z 15 lipca 2010 r. (sygn. I SA/Gl 323/10) podstawą wniosku było opodatkowanie baterii koksowniczej. Stwierdzono, iż „uznanie za przedmiot opodatkowania baterii koksowniczej jako budowli podlegającej opodatkowaniu od całej wartości, narusza – zdaniem Sądu – art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego w związku z art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W świetle powyższych wywodów, uzasadnioną jawi się teza, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 84 z 2002 r. z późn. zm.) i art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca Prawa budowlanego (Dz. U. Nr 207, poz. 2016 z 2003 r. z późn. zm.) podlegają części budowlane baterii koksowniczych (pieców przemysłowych) oraz fundamenty, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Budowlą bowiem nie jest bateria koksownicza jako całość techniczno – użytkowa (art. 3 pkt 1 Pb), ale jej część budowlana (art. 3 pkt 3 Pb) i tylko ta część podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zacytowane orzeczenia jednolicie wskazują, iż budowlą w przedmiocie opodatkowania w podatku od nieruchomości są same części budowlane. Określając podstawę opodatkowania, należy brać pod uwagę wartość tylko tych elementów.

O właściwości takiej wykładni przepisów przekonuje nie tylko orzecznictwo, ale także doktryna. W artykule B. Brzezińskiego i W. Morawskiego (Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości, Glosa do wyroku WSA w Lublinie z 7 czerwca 2006 r., I SA/Lu 158/06, Przegląd Podatkowy 2007, nr 10, str. 38 - 42) czytamy, iż (...)w każdym wypadku „budowlana” część (...) będzie opodatkowana podatkiem od nieruchomości jako budynki lub budowle. Nie będą natomiast nim opodatkowane same urządzenia nadawcze. Analogicznie należy podejść do kwestii opodatkowania innych obiektów składających się z części budowlanej i „niebudowlanej”, jak chociażby transformatory umieszczane na słupach. Nie ma przy tym rozstrzygającego znaczenia dla kwestii ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości treść decyzji wydawanych na podstawie prawa budowlanego.

Jak wskazują autorzy artykułu koncepcja takiego rozumienia budowli nie jest wyłączną na tle prawa. W piśmie Głównego Urzędu Nadzoru Budowlanego z dnia 4 kwietnia 2007 r. jednoznacznie stwierdzono, że „*za budowle nie uznaje się urządzeń technicznych, a jedynie ich części budowlane (takie jak fundamenty, maszty i słupy), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkowników*”.

Powyższa teza znajduje potwierdzenie w odpowiedzi Ministra Finansów na interpelację nr 1206, w której na przykładzie elektrowni wiatrowych wskazany został nakaz opodatkowania części budowlanych a nie urządzeń technicznych. Podobnie stwierdzenie odnaleźć można w piśmie Ministerstwa Finansów z 17 maja 2007 r., nr PL - 33/35/07/IP/346, piśmie Ministra Infrastruktury z 19 września 2005 r., nr RZL/AM/Inn/023/219b/05, a także w piśmie Dyrektora Departamentu Prawnego Głównego Urzędu Nadzoru Budowlanego z 17 sierpnia 2005 r., nr DPR/INN/022/12/2005.

Brzmienie przepisów a także jednolita ich wykładnia przekonują, iż także w przypadku stacji gazowych LNG należy je rozdzielać na części budowlane i na urządzenia techniczne. Tylko taka interpretacja może być uznana za zgodną z przepisami Ustawy o opłatach. Częścią budowlaną w omawianym przypadku jest fundament, na którym osadza się pozostałą instalację. Takie rozumowanie jest analogiczne do opodatkowania na przykład elektrowni wiatrowych. Za część budowlaną elektrowni wiatrowej uważa się fundamenty i maszt. To one podlegają opodatkowaniu. Z kolei połączenia energetyczne, gondole z umieszczonymi w nich urządzeniami czy też skrzydła i transformatory stanowią urządzenia techniczne, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Podobnej dywersyfikacji należy dokonać w przypadku stacji gazowych LNG. Nie ulega wątpliwości, iż mamy do czynienia z elementami, które mają stricte budowlany charakter i z takimi, które takiego nie mają. Jako budowlę zakwalifikować należy fundamenty, na których osadzone są urządzenia techniczne. To ich wartość stanowi podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości.

O słuszności takiej wykładni przepisów w omawianym przypadku przekonuje projekt budowlany stacji LNG, jaki został przedstawiony na etapie budowy obiektu. W dokumencie tym wyraźnie zostały wyróżnione fundamenty jako odrębne części stacji. Stanowią one wskazane przez ustawę części budowlane urządzeń technicznych. W nawiązaniu do zacytowanych już orzeczeń należy ponadto zwrócić uwagę, iż np. zbiorniki można uznać za urządzenia podobne do kotłów. Należy więc stwierdzić, że infrastruktura techniczna, którą dysponuje Podatnik, spełnia przesłanki urządzeń technicznych.

Dla takiej oceny istotne jest również, czy podział na część budowlaną i niebudowlaną ma odzwierciedlenie w Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT). Systematyka ta odgrywa istotną rolę z punktu widzenia podatku dochodowego od osób prawnych. Od właściwego przyporządkowania środka trwałego zależy okres amortyzacji, stawka amortyzacyjna, a ostatecznie także wysokość podstawy opodatkowania. Z dokumentacji Podatnika wynika, iż fundamenty pod wszystkie

urządzenia techniczne zostały zaklasyfikowane jako *Obiekty inżynierii lądowej i wodnej pozostałe, gdzie indziej nie sklasyfikowane*. Z uwag szczególnych do tej grupy wynika, iż zalicza się do niej obiekty budowlane naziemne i podziemne o charakterze stałym nie klasyfikowane jako budynki. Odrębne obiekty, które można do niej zaliczyć to „każdy samodzielny obiekt inżynierii lądowej lub wodnej wraz z fundamentem i konstrukcją nośną.” Należy jednak zwrócić uwagę, iż ta systematyka opiera się na Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB). W związku z tym każda pozycja KŚT jest powiązana z odpowiednimi grupami tej statystyki. W zestawieniu z KŚT ocenić należy, iż klasyfikacja fundamentów w obu systematykach wskazuje, iż nie są one na pewno ani obiektem małej architektury, ani budynkiem. Taki wniosek potwierdza poprawność zaliczenia ich do budowli. Należy ponadto zwrócić uwagę, iż urządzenia techniczne zostały odrębnie sklasyfikowane. Zaliczono je do podgrup zawierających wyłącznie urządzenia techniczne. Przykładowo wskazać tu można grupę „*Urządzenia techniczne*”, do której zaliczono zbiorniki instalacji skroplonego gazu ziemnego, jak i parownice atmosferyczne, nawalniałnie gazu i stacje redukcyjne. Według uwag szczegółowych do KŚT grupa ta obejmuje maszyny, urządzenia i aparaty technologiczne specjalnie dostosowane do technologii wytwarzania w poszczególnych działach wytwórczości. Wnioskowanie to potwierdza zatem, iż w omawianym przypadku mamy do czynienia z podziałem dychotomicznym na urządzenia techniczne i budowlane części urządzeń technicznych.

Reasumując, w świetle powołanych przepisów oraz na podstawie przedstawionego stanu faktycznego, podstawą obliczenia podatku od nieruchomości powinna być wartość części budowlanych stacji gazowej LNG. Tylko ta zatem część może być kwalifikowana jako budowla.

Załączniki:

- 1) potwierdzona za zgodność z oryginałem kopia pełnomocnictwa wraz dowodem zapłaty opłaty skarbowej,
- 2) dowód uiszczenia opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.