

BD.310.1.2017

.....  
.....  
.....

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

**Wójt Gminy Darłowo** działając na podstawie art. 14j §1 i §3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm., dalej: ustawa o podatkach o opłatach lokalnych) w związku z wnioskiem ..... z siedzibą w ..... (dalej: **Spółka lub Wnioskodawca**) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, który wpłynął do Wójta Gminy Darłowo w dniu 6 lutego 2017 r.

**uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy**

### UZASADNIENIE

W dniu 6 lutego 2017 r. wpłynął do Wójta Gminy Darłowo wniosek podatnika ..... z siedzibą w ..... o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości.

#### **I. We wniosku został przedstawiony następujący opis stanu faktycznego:**

Spółka jest dostawcą gazu ziemnego. Spółka dostarcza gaz ziemny 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 (dalej: **stacje LNG**). Klientami Spółki są głównie przedsiębiorstwa niepodłączone 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 stacji LNG wchodzi następujące elementy:

- 1) ogrodzenie,

- 2) zbiornik kriogeniczny zbudowany ze zbiornika wewnętrznego ze stali nierdzewnej oraz zbiornika zewnętrznego, wytworzony ze stali kotłowej poza miejscem położenia stacji LNG i montowany (kotwiony) na miejscu, służący do magazynowania gazu w postaci skroplonej, na fundamencie, przymocowany do fundamentu za pomocą kotew; nie ma charakteru trwałego – zbiornik może być zdemontowany i przeniesiony w inne miejsce (inną stację LNG) bez uszkodzenia fundamentu 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: reduktorownia, kotłownia, nawianialnia, obudowa) w której następuje ogrzanie gazu (kotłownia), zredukowanie i wyrównanie ciśnienia (reduktorownia) nadanie zapachu (nawianialnia); osłonę stacji redukcyjno-pomiarowej stanowi kontener ustawiany na fundamentach bez mocowania (nie jest trwale związany z gruntem i fundamentem); urządzenia mogą być dowolnie zdemontowane i przeniesione w inne miejsce (inna stacje LNG) bez uszkodzenia fundamentów i innych urządzeń stacji LNG;
- 5) rurociąg nalewczycy 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 (ciekłej) 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 przeznaczony 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 stację 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.

Spółka wystąpiła o sporządzenie opinii technicznej z zakresu prawa budowlanego w przedmiocie oceny charakterystyki wskazanych powyżej obiektów wchodzących w skład stacji LNG – „Opinia Techniczna dotycząca stacji zgazowania skroplonego gazu ziemnego LNG wraz z infrastrukturą towarzyszącą” z lutego 2015 r. (dalej: Opinia techniczna), sporządzona przez inż. Wojciecha Piaseckiego, stanowi załącznik do niniejszego wniosku.

Spółka na wydzierżawionej od kontrahenta nieruchomości (pozostającej w obszarze właściwości niniejszego organu podatkowego) zamierza dokonać instalacji stacji zgazowania skroplonego gazu LNG odpowiadającej powyższej charakterystyce i schematowi.

## II. Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy stacja zagazowania 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?

## III. Stanowisko Wnioskodawcy:

W ocenie Wnioskodawcy, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z art. 3 pkt 1 oraz art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (w brzmieniu obowiązującym od 28 czerwca 2015 r. i na dzień złożenia wniosku), w obrębie stacji LNG Spółki za budowę (w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym od 28 czerwca 2015 r. należy uznawać wyłącznie:

- 1) ogrodzenie stacji LNG,
- 2) fundamenty pod maszyny i urządzenia stacji LNG, drogi, place wewnętrzne i zewnętrzne.

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.

## IV. Stanowisko Wójta Gminy Darłowo:

Wójt Gminy Darłowo uznaje stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe, bowiem w obowiązującym stanie prawnym, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z art. 3 pkt 1 oraz art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm., dalej: **Prawo budowlane**) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega cała stacja LNG, obejmująca zarówno ogrodzenie stacji LNG, fundamenty pod maszyny i urządzenia stacji LNG, drogi, place wewnętrzne i zewnętrzne, jak i pozostałe elementy stacji LNG wymienione we wniosku, w tym zbiornik kriogeniczny oraz parownica atmosferyczna, stacja redukcyjno-pomiarowa, rurociąg nalewczy, rurociąg fazy ciekłej i rurociąg fazy gazowej.

Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych użyte w ustawie 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 zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Z powyższej definicji wynika, że zdefiniowanie pojęcia budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości musi nastąpić z uwzględnieniem przepisów prawa budowlanego, a więc z zastosowaniem wykładni systemowej zewnętrznej.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane ilekroć w ustawie jest mowa o **obiektach budowlanych** – należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Definicja budowli zawarta została w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, według którego przez **budowlę** 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.

Zgodnie z art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego przez **urządzenia budowlane** 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.

O kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, przesadzają również inne przepisy tej ustawy, oraz załącznik do niej, określający kategorie obiektów budowlanych (por. uchwała NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13 oraz wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10).

Odnosząc się do sformułowanego w podany sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości "budowli" należy odwołać się również do uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33 /09 (publ. OTK - A z 2011 r. Nr 7, poz. 71), w którym Trybunał rozstrzygał o zgodności art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji. Podsumowując swoje rozważania Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że: "za "budowle" w rozumieniu ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych można uznać:

- 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno - użytkową,
- 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co - jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* - wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do przepisów prawa budowlanego, zawierając jednak szerszą definicję budowli niż ustawa - Prawo budowlane. Każde więc ustalenie, na gruncie przepisów prawa budowlanego, że dany obiekt jest budowlą powoduje, że musi on być uznany za budowlę na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i w odpowiedni sposób opodatkowany podatkiem od nieruchomości. Definicja budowli z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obejmuje również swym zakresem urządzenie budowlane. Jak wyżej wskazano, jest nim urządzenie 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.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego Wnioskodawca podkreśla, że na zmianę zakresu opodatkowania stacji LNG wpływa również zmiana definicji obiektu budowlanego, wprowadzona ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw. Zdaniem Wnioskodawcy w nowej definicji odstąpiono od wskazania urządzeń technicznych jako elementów składających się wraz z budowlą na obiekt budowlany, wskazując dodatkowo, że obiekt budowlany stanowią wyłącznie obiekty, które zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych.

Zdaniem Wójta Gminy Darłowo wprowadzenie do Prawa budowlanego z dniem 28 czerwca 2015 r. nowej definicji obiektu budowlanego, niczego nie zmienia w kwestii opodatkowania stacji LNG. Wskazuje na to treść uzasadnienia do ustawy z 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw oraz odpowiedzi Ministra Finansów na interpelacje poselskie w tej sprawie (nr 32306 oraz nr 33466).

Zasadniczym celem omawianej nowelizacji Prawa budowlanego było, jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy oraz uzasadnienia zgłoszenia poprawki dotyczącej definicji obiektu budowlanego, uproszczenie i skrócenie procedury budowlanej, a nie zmiana zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zaś doprecyzowanie pojęcia obiektu budowlanego służyło właściwemu wyznaczeniu zakresu przedmiotowego Prawa budowlanego.

Analiza treści nowej definicji obiektu budowlanego wskazuje, że wprowadzone zmiany nie skutkują zmniejszeniem zakresu opodatkowania, w szczególności nie powoduje to wyłączenia z opodatkowania niebudowlanych elementów stacji LNG. Zmiana polega na zastąpieniu zwrotu "budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami" zwrotem "wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". W praktyce oznacza to, że po wejściu w życie nowelizacji, z definicji obiektu budowlanego wprost wynika, iż przesłankę tej definicji nie spełniają urządzenia, które nie zapewniają możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Rezygnacja przez ustawodawcę z przesłanki całości techniczno-użytkowej niczego nie zmienia w zakresie opodatkowania budowli, gdyż funkcję tę przejął zwrot "wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". Tak sformułowana treść definicji obiektu budowlanego oznacza, że przez obiekt budowlany należy rozumieć szeroko definiowane instalacje (w tym "urządzenia"), pod warunkiem, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Zmiana polegająca na usunięciu z definicji obiektu budowlanego zwrotu

"stanowiącą całość techniczno-użytkową" usuwa również wątpliwości co do rozumienia tego zwrotu na gruncie prawa podatkowego.

W kontekście przytoczonych wyżej rozważań na uwagę zasługuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 września 2016 r., sygn. I SA/Gl 783/16. Wyrok ten dotyczył wprawdzie urządzeń technicznych w postaci elektrofiltrów oraz instalacji odsiarczania spalin wykorzystywanych przy produkcji energii elektrycznej, jednak ma istotne znaczenie dla określenia, jaki wpływ na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości miała zmiana definicji obiektu budowlanego wprowadzona ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw. W wyroku tym sąd podkreślił, że 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 przeznaczeniem" nie powoduje, że opodatkowaniu będą podlegać jedynie części budowlane elektrofiltrów oraz instalacji odsiarczania spalin. Co do zasady bowiem fundament/część budowlana służy umiejscowieniu elektrofiltrów i instalacji odsiarczania spalin i nie można zasadnie twierdzić o użytkowaniu fundamentów/części budowlanej w oderwaniu od użytkowania usytuowanych na nich instalacji, czy urządzeń.

Na zasadność stanowiska WSA w Gliwicach wskazuje dr hab. Bogumił Pahl w głosie aprobowanej do wskazanego wyżej wyroku, opublikowanej w Przeglądzie Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Zeszyt 4, kwiecień 2017.

*Autor glosy podkreśla, że „(...)Definicja obiektu budowlanego, do której odsyła ustawodawca w przepisach ustawy podatkowej (u.p.o.l.), w dalszym ciągu, pomimo nowelizacji przepisów prawa budowlanego nakazuje traktować go za obiekt kompletny. Brak jest podstaw prawnych do tego aby „rozczłonkować” obiekt budowlany na dwie części. Uzasadnione jest to tym, że ustawodawca definiując „obekt budowlany” 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 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 pod elektrofiltry czy też instalacje odsiarczania spalin?*

*Dodać przy tym trzeba, że ustawodawca definiując obiekt budowlany szczególną wagę przywiązuje do jego rzeczywistego wykorzystania. Ma to miejsce w przypadku wskazanych przez wnioskodawcę obiektów. 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. Stosując zatem reguły wykładni językowej można wnioskować, że pod pojęciem instalacji należy rozumieć również urządzenia i cały ich zespół. (...) 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. Pojęcie „instalacje umożliwiające użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” jest terminem pojemnym, w tym sensie, że obejmuje ono różne rzeczy umożliwiające prawidłowe, racjonalne wykorzystanie dzieła człowieka, wytworzone w procesie budowlanym, czy też w procesie montażowym. (...)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 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane ma kluczowe znaczenie w kontekście wykładni definicji „budowla”, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. „Całość techniczno-użytkową” tworzy więc budowla, o której mowa w art. 3 pkt 3 u.p.b. 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 określonych celów gospodarczych.”*

Wójt Gminy Darłowo nie podziela stanowiska Wnioskodawcy, że zbiornik jako element stacji LNG nie spełnia definicji obiektu budowlanego ze względu na brak wypełnienia warunków wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych.

Pojęcie budowli „wzniesionej z użyciem wyrobów budowlanych” powinno być definiowane zgodnie z ustawą z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1570), która z kolei odsyła do art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 2011.04.04). Wyrobem budowlanym jest więc każdy wybór lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub w ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż stacja LNG zbudowana jest również z takich elementów, które nie stanowią wyrobów budowlanych, w szczególności nie są trwale wbudowane w obiekt budowlany. Art. 3 pkt 1 p.b. nie stanowi jednak, iż obiekt budowlany ma być wzniesiony z wyrobów budowlanych (w całości), tylko z użyciem tych wyrobów. Potwierdzeniem tego, że na obiekt budowlany mogą składać się zarówno wyroby budowlane, jak i inne wyroby jest art. 10 Prawa budowlanego w brzmieniu: „*Wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych - również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem.*” Przepis ten, odnoszący się wyłącznie do wyrobów zastosowanych w obiekcie budowlanym w sposób trwały, rozróżnia te z nich, które stanowią wyroby budowlane i które takich wyrobów nie stanowią. Podkreślić też należy, iż art. 10

Prawa budowlanego w ogólne nie obejmuje zastosowanych w obiekcie budowlanym wyrobów, które nie zostały z nim połączone w sposób trwały.

Zatem z faktu, iż część stacji LNG w postaci zbiornika nie składa się z wyrobów budowlanych we wskazanym wyżej rozumieniu, nie można wywodzić, iż tym samym nie stanowi ona części obiektu budowlanego. Art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego nie wprowadza wymogu wzniesienia obiektu budowlanego wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych, a art. 10 tej ustawy tezę tę potwierdza. Na poparcie tego stanowiska można też powołać odpowiedź Ministra Finansów z dnia 5 maja 2015 r. (PL-LS.054.13.2005.MWD), na interpelację poselską nr 32306 w sprawie wpływu zmiany ustawy prawo budowlane na podatek od nieruchomości. Wskazano w niej: *„Dodanie wymogu wzniesienia obiektu budowlanego z użyciem wyrobów budowlanych umożliwia w dalszym ciągu stosowanie w procesie budowlanym materiałów niestanowiących wyrobów budowlanych, co wynika bezpośrednio z art. 10 u.p.b. Powiązanie w art. 3 pkt 1 u.p.b. pojęcia obiektu budowlanego z wyrobami budowlanymi wynika z przyjęcia założenia, zgodnie z którym zakwalifikowanie danej konstrukcji jako obiektu budowlanego możliwe będzie po stwierdzeniu zastosowania przy jej wznoszeniu wyrobów budowlanych, przy czym możliwe będzie również użycie wyrobów innych niż budowlane.”*

Stosownie do art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego jako przykład budowli wymieniono zbiorniki. Jednakże z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego wynika, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania tej budowli zgodnie z jej przeznaczeniem.

W przypadku stacji LNG na budowlę wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania tej budowli zgodnie z jej przeznaczeniem składają się zarówno fundamenty, jak i zbiorniki służące do magazynowania skroplonego gazu oraz pozostałe urządzenia wymienione we wniosku (parownica atmosferyczna, stacja redukcyjno-pomiarowa, rurociąg nalewczy, rurociąg fazy ciekłej, rurociąg fazy gazowej). Wszystkie te elementy stanowią łącznie stację LNG, która zapewnia korzystanie z niej zgodnie z przeznaczeniem. Tworzenie całości technicznej i użytkowej należy rozumieć jako połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku.

Brak jest podstaw prawnych do sztucznego podziału stacji LNG na poszczególne elementy i wyodrębnianie z niej fundamentów. 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. Nie jest istotna także okoliczność braku ich trwałego połączenia z gruntem, czy możliwość wymiany urządzeń. Powołane przepisy prawa nie określają takich wymogów.

Zbiorniki na gaz są budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, a związane z nimi odpowiednio stacja redukcyjno – pomiarowa, parownica, rurociąg nalewczy, rurociąg fazy ciekłej, rurociąg fazy gazowej należy uznać za urządzenia techniczne w rozumieniu art. 3 pkt 9 ustawy prawo budowlane, zapewniające możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem i bez znaczenia jest to, iż mogą one być zdemontowane i przeniesione w inne miejsce. Art. 3 pkt 9 prawa budowlanego nie wprowadza warunku trwałego związania z gruntem, czy fundamentami. Budowlą jest nie tylko sam obiekt, lecz także wszelkiego rodzaju urządzenia towarzyszące, które umożliwiają jego normalne funkcjonowanie.



Zatem, w ocenie organu podatkowego, sporne elementy podlegają opodatkowaniu jako elementy obiektu budowlanego jakim jest stacja gazu LNG. Stacja redukcyjno-pomiarowa, zbiorniki i parownice są urządzeniami technicznymi związanymi z obiektem budowlanym jakim jest stacja LNG, które umożliwiają funkcjonowanie stacji LNG. Bez zbiorników gazu oraz pozostałych urządzeń technicznych stacja LNG nie może działać.

Dołączona do wniosku Opinia techniczna dotycząca stacji zgazowania skroplonego gazu ziemnego LNG wraz z infrastrukturą towarzyszącą, ma walor wyłącznie dokumentu prywatnego, który nie ma charakteru wiążącego dla organu wydającego interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego.

Reasumując należy uznać, że w obowiązującym stanie prawnym, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z art. 3 pkt 1 oraz art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega cała stacja LNG, obejmująca zarówno ogrodzenie stacji LNG, fundamenty pod maszyny i urządzenia stacji LNG, drogi, place wewnętrzne i zewnętrzne, jak i pozostałe elementy stacji LNG wymienione we wniosku, w tym zbiornik kriogeniczny oraz parownica atmosferyczna, stacja redukcyjno-pomiarowa, rurociąg nalewczycy, rurociąg fazy ciekłej i rurociąg fazy gazowej.

#### **POUCZENIE**

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie za pośrednictwem Wójta Gminy Darłowo. Złożenie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Wójta Gminy Darłowo, w terminie 14 dni od dnia, w którym Wnioskodawca dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji (art. 52 §3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na w/w wezwanie, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 §2 ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).