



# PREZYDENT MIASTA GLIWICE

---

PO.310.1.2021

Gliwice, 15.06.2021 r.

nr kor. UM.738187.2021



ul. Zwycięstwa 21  
44-100 Gliwice  
Tel. +48 32 231 30 41  
Fax +48 32 231 27 25  
boi@um.gliwice.pl  
[www.gliwice.eu](http://www.gliwice.eu)

*Godziny pracy Urzędu  
Miejskiego:*  
*poniedziałek - środa:*  
*8:00 - 16:00;*  
*czwartek: 8:00 - 17:00;*  
*piątek: 8:00 - 15:00*

## Prezydent Miasta

ul. Zwycięstwa 21  
44-100 Gliwice  
Tel. +48 32 239 11 82  
Fax +48 32 231 27 25  
pm@um.gliwice.pl

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j § 1, art. 14c ustawy z 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa (tekst jedn: Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm.), art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn: Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku Spółki z dnia 30.03.2021 r. (data wpływu do tut. urzędu 30.03.2021 r.) o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości niniejszym:

### Organ podatkowy

1) Postanawia uznać za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy, który uznał, iż dystrybutory paliw i gazu stanowią urządzenia techniczne i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle na podstawie przepisów art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 1, art. 3 pkt 3 oraz art. 3 pkt 9 ustawy prawo budowlane, a przedmiotem opodatkowania będą jedynie części budowlane lub fundamenty ww. dystrybutorów.

2) Stwierdza, iż dystrybutory paliw i gazu na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mieszczą się w definicji budowli zawartej w art. 1a ust 1 pkt 2 i w związku z tym podlegają opodatkowaniu z tytułu podatku od nieruchomości.

### Uzasadnienie

W dniu 30.03.2021 r., do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek złożony przez Spółkę o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

**W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:**

Spółka znajduje się w posiadaniu sieci stacji paliw zlokalizowanych na terenie całej Polski, w tym na terenie miasta Gliwice, których celem jest dystrybucja i sprzedaż paliw płynnych i gazu ziemnego.

Dostarczanie paliwa oraz gazu do pojazdów klientów stacji odbywa się przy użyciu dystrybutorów. Dystrybutory (zarówno paliw jak i gazu) są posadowione na betonowych wysepkach. Dystrybutory służą właściwemu pompowaniu paliw. Paliwo (gaz) dostarczane przez dystrybutory do pojazdów jest pobierane i odmierzane ze stalowych, podziemnych zbiorników, które magazynują paliwo (gaz) potrzebny dystrybutorom. Od strony technicznej dystrybutory paliw i gazu składają się z następujących elementów: obudowy, ekranu informującego o ilości pobranego paliwa, komputera pokładowego, podzespołów mechanicznych (takich jak: pompy, zawory) oraz węzłów nalewczych.

W świetle pojawiających się orzeczeń sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego, które przypisują zmianie definicji obiektu budowlanego z 2015 roku istotne znaczenie w zakresie sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości urzędzeń o podobnym charakterze, Spółka powzięła wątpliwość, czy stosowana przez nią kwalifikacja podatkowa dystrybutorów jest prawidłowa w obecnym stanie prawnym.

Spółka wykazuje bowiem dystrybutory paliw i gazu oraz zbiorniki paliw i gazu do opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W zestawieniach przedmiotów opodatkowanych ww. obiekty mogą być wykazane pod nazwą „dystrybutory”, „dystrybutory paliw”, „instalacje dystrybutorów” i „odmierzacze paliw” oraz „zbiorniki paliwowe”, „zbiornik podziemny LPG” i „zbiorniki dwupłaszczowe”. Oba typy obiektów (dystrybutory i zbiorniki) są odrębnie wykazywane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle, opodatkowane stawką liczoną od wartości początkowej danego środka trwałego stanowiącej podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatku dochodowego.

**Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego przedstawia się następująco:**

Zdaniem Spółki dystrybutory paliw i gazu stanowią urządzenia techniczne i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle na podstawie przepisów art. 1 a ust. 1 pkt 2 UPOŁ w zw. z art. 3 pkt 1, art. 3 pkt 3 UPB oraz art. 3 pkt 9 UPB, a przedmiotem opodatkowania będą jedynie części budowlane lub fundamenty ww. dystrybutorów.

**Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy.**

W związku z wejściem w życie ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 443), od 28 czerwca 2015 r. zmianie uległa definicja obiektu budowlanego wyrażona w art. 3 pkt 1 UPB. W wyniku ww. zmiany, przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu

zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Zdaniem Spółki, zmiana brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 UPB wpłynęła również na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiektów budowlanych oraz urządzeń technicznych takich jak dystrybutory paliw i gazu.

Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 pkt 3 UPOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jednocześnie w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL budowlą jest 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. Natomiast na gruncie zawierającego katalog budowli art. 3 pkt 3 UPB, budowlą to każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak m.in. zbiorniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Z kolei do dnia 27 czerwca 2015 r. obiekt budowlany był definiowany jako: a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, c) obiekt małej architektury. Dlatego w poprzednim, nieobowiązującym stanie prawnym urządzenia techniczne dystrybutorów paliw i gazu mogły stanowić całość techniczno-użytkową wraz ze stanowiącymi budowle (obiekty budowlane) wskazanymi w katalogu art. 3 pkt 3 UPB, tj. zbiornikami paliwowymi oraz częściami budowlanymi lub fundamentami (betonowymi wyspami), na których dystrybutory paliw i gazu zostały posadowione. W konsekwencji zarówno betonowe wyspy, dystrybutory paliw, jak i magazynujące je zbiorniki podlegały łącznie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle od swoich wartości.

Nowelizacja przepisu art. 3 pkt 1 UPB sprawiła, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle podlegają obiekty budowlane niebędące budynkiem lub obiektem małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Zdaniem Spółki kluczowe jest, że od dnia 28 czerwca 2015 r. przepis art. 3 pkt 1 UPB nie posługuje się już pojęciem „całości techniczno-użytkowej” w kontekście budowli. W konsekwencji, według Spółki w wyniku ww. zmiany przepisów, urządzenia techniczne, którymi są dystrybutory paliw i gazu, przestały być uznawane za część obiektu budowlanego (jako całość techniczno-użytkowa) i jednocześnie podlegać regulacjom UPB. Tym samym nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (por. m.in. w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 3861/17 oraz z dnia 9 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2693/17, gdzie jednoznacznie wskazano, że zmiana definicji obiektu budowlanego definitywnie wyłączyła urządzenia techniczne spod regulacji UPB, co przekłada się na nie uznanie ich za budowle w rozumieniu UPOL, a w efekcie ich opodatkowanie). Mając na uwadze, że dystrybutory paliw i gazu jako urządzenia techniczne nie stanowią obiektów budowlanych, w myśl art. art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOL w zw. z art. 3 pkt 3 UPB przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości

powinny zostać opodatkowane jedynie wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych części budowlane lub fundamenty tych urządzeń technicznych, tj. betonowe wyspy, na których dystrybutory paliw i gazu zostały posadowione. W tym miejscu Spółka pragnie zwrócić uwagę na ugruntowaną linię orzecniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie sposobu kwalifikacji innych urządzeń technicznych posiadających części budowlane lub fundamenty, tj. urządzeń podobnych do dystrybutorów paliw i gazu takich jak transformatory, elektrofiltry, dopalacze termiczne oraz koleje linowe (por. m.in. w wyrokach z dnia z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 123/17; z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 3184/13; z dnia 27 września 2019 r., sygn. akt II FSK 1801/18; z dnia 9 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2693/17). We wszystkich przytoczonych orzeczeniach NSA zajął stanowisko, że w efekcie nowelizacji art. 3 pkt 1 UPB, tj. definicji obiektu budowlanego od dnia 28 czerwca 2015 r. sposób kwalifikacji poszczególnych ww. obiektów na gruncie przepisów UPB uległ zmianie, a ustawodawca dostrzega różnicę pomiędzy urządzeniem technicznym a jego częścią budowlaną i jako budowlę opodatkowaną podatkiem od nieruchomości uznaje jedynie część budowlaną takiego urządzenia lub jego fundamenty.

Dodatkowo Spółka pragnie zwrócić uwagę, że urządzenia techniczne dystrybutorów paliw i gazu (lub transformatorów, elektrofiltrów, dopalaczy termicznych czy kolei linowych) nie mogą stanowić obiektu budowlanego będącego przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości również z tego powodu, że nie zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych, na co wskazuje definicja obiektu budowlanego zawarta w art. 3 pkt 1 UPB. Spółka wyjaśnia, że procesy wytworzenia dystrybutorów paliw i gazu oraz ich części budowlanych/fundamentów zasadniczo różnią się od siebie, bowiem prace związane z produkcją tego typu urządzeń technicznych nie mają w żadnym stopniu charakteru prac budowlanych - wymagają natomiast specjalistycznej wiedzy z zakresu mechaniki/elektroniki, dlatego nie można takich dystrybutorów uznać za obiekt budowlany, na co wskazuje wyrok m.in. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 8 lipca 2020 roku, sygn. akt I SA/Wr 100/20: *„obiektem budowlanym nie mogą być urządzenia wykonane w zakładach wytwórczych i zamontowane na miejscu przeznaczenia. Sporne urządzenia nie są budowane, lecz montowane, nie wymagają też pozwolenia na budowę. Ratio legis Prawa budowlanego dotyczy obiektów budowlanych, trwałych a nie wszystkich obiektów "pobocznych". Urządzenia te powstają w procesie produkcyjnym odmiennym od procesu budowlanego w odpowiednich fabrykach specjalizujących się w produkcji urządzeń technicznych. Nie można zakładać, że sam dowóz urządzenia na miejsce oraz usytuowanie go na przygotowanym wcześniej w drodze prac budowlanych fundamencie - stanowiło zmianę statusu tego urządzenia na budowlę. Z ustawy Prawo budowlane wyraźnie wynika, że budowlą są wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych.*”

Dodatkowo Spółka pragnie zwrócić uwagę, że dokonuje od dystrybutorów paliw i gazu oraz zbiorników odpisów amortyzacyjnych przy zastosowaniu różnych stawek amortyzacyjnych (kolejno 18% i 4,5%), co wynika bezpośrednio z wykazu stawek amortyzacyjnych stanowiącego załącznik nr 1 do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 z późn. zm.). Mając na uwadze zastosowanie różnych stawek amortyzacyjnych, dystrybutory paliw i gazu oraz zbiorniki paliwowe są traktowane jako odrębne składniki majątku również na gruncie przepisów o podatku

dochodowym od osób prawnych.

Podsumowując, dystrybutory paliw i gazu nie są budowlami na podstawie przepisów art. 1 a ust. 1 pkt 2 UPOL w zw. z art. 3 pkt 1 i art. 3 pkt 3 UPB, gdyż:

- zmianie uległa definicja obiektu budowlanego, w wyniku czego urządzenia techniczne dystrybutorów paliw i gazu zostały wyłączone spod regulacji UPB (z definicji usunięto pojęcie *całości techniczno- użytkowej*), a przez to urządzenia techniczne nie są uznawane za budowle w rozumieniu UPOL;
- dystrybutory paliw i gazu w części w jakiej stanowią urządzenia techniczne nie zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych, przez co nie spełniają przesłanki definicji obiektu budowlanego;
- urządzenia techniczne dystrybutorów paliw i gazu oraz zbiorniki paliwowe również na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych są traktowane jako niepowiązane ze sobą składniki majątku (odrębne środki trwałe), gdyż dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych przy zastosowaniu różnych stawek amortyzacyjnych;
- budowlami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będą jedynie części budowlane urządzeń technicznych dystrybutorów paliw i gazu, tj. betonowe wyspy, na których urządzenia posadowiono oraz zbiorniki paliwowe.

Zdaniem Spółki, dystrybutory paliw i gazu będące urządzeniami technicznymi nie stanowią również urządzeń budowlanych w rozumieniu art. 3 pkt 9 UPB, w związku z czym nie są budowlami na gruncie art. 1 a ust. 1 pkt 2 UPOL w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 9 UPB podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jednocześnie w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL budowlą jest 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. Natomiast w myśl art. 3 pkt 9 UPB 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.

Spółka pragnie wskazać, że zgodnie z zasadą zawartą w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 na potrzeby określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości niezbędne jest traktowanie katalogu przykładowych budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 UPB jako zbioru zamkniętego, dlatego za budowle w rozumieniu UPOL można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 UPB, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej. Jednocześnie –

zgodnie z ww. wyrokiem TK - za budowle w rozumieniu UPOL można uznać jedynie urządzenia techniczne, które zostały literalnie wskazane w art. 3 pkt 9 UPB lub innych przepisach rangi ustawowej, a w przypadku braku takiego literalnego wskazania również takie urządzenia techniczne, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.

Wobec powyższego, na potrzeby prawa budowlanego za urządzenie budowlane nie można uznać każdego urządzenia technicznego paliw i gazu funkcjonalnie związanego z obiektem budowlanym, a jedynie takie które jest co najmniej podobne do wskazanych w art. 3 pkt 9 UPB przyłączy i urządzeń instalacyjnych. TK zwrócił uwagę, że na potrzeby prawa podatkowego nie można uznać, aby urządzenie budowlane (opodatkowaną budowlę) stanowiło urządzenie techniczne, które nie jest choćby podobne do tych wymienionych *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 UPB (lub ewentualnie innym przepisie rangi ustawowej). Prowadzi to do wniosku, że do budowli opodatkowanych podatkiem od nieruchomości jako urządzenia budowlane można zaliczyć jedynie urządzenia techniczne, obejmujące obiekty zapewniające możliwość użytkowania budynków i budowli zgodnie z ich przeznaczeniem, obejmujących przyłącza i urządzenia instalacyjne oraz obiekty o podobnym charakterze (por. m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 8 grudnia 2011 r., sygn. I SA/GI 979/11). Dodatkowe potwierdzenie ww. kwestii stanowi również wyrok NSA, sygn. II FSK 3861/17, w którym stwierdzono, że „*należy odróżnić pojęcie urządzeń technicznych od pojęcia urządzeń budowlanych. Pojęcie urządzenia techniczne ma szeroki zakres, zawiera w swym zakresie pojęciowym również urządzenia budowlane. Każde urządzenie budowlane jest urządzeniem technicznym, jednak nie każde urządzenie techniczne jest urządzeniem budowlanym.*”.

W tym miejscu Spółka wyjaśnia, że w praktyce przyłącza i urządzenia instalacyjne to elementy sieci uzbrojenia terenu lub jej części służące do połączenia obiektu budowlanego z siecią magistralną lub rozdzielczą, takie jak przykładowo przyłącze i urządzenia ciepłownicze, elektroenergetyczne, gazowe, kanalizacyjno-wodociągowe (służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków), telekomunikacyjne czy telewizyjne.

W konsekwencji, dystrybutory paliw i gazu nie stanowią urządzeń budowlanych, bowiem nie zostały wymienione lub w żaden sposób nie są podobne do przykładowych obiektów wskazanych w art. 3 pkt 9 UPB. Jak zostało wcześniej wskazane, są bowiem urządzeniami technicznymi, posiadającymi elektroniczne komputery, podzespoły mechaniczne wraz z węzłami nalewczymi służącymi właściwemu pompowaniu paliw i gazu. W efekcie nie można ich utożsamić w jakimkolwiek stopniu z przyłączami lub urządzeniami instalacyjnymi, w tym służących oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, jak również nie są przejazdami, ogrodzeniami, placami postojowymi i placami pod śmietniki, a także nie są do nich w żaden sposób podobne.

Potwierdzenie stanowiska Spółki można odnaleźć również w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczącym urządzeń podobnych do dystrybutorów paliw i gazu takich jak transformatory oraz urządzenia redukcyjno- pomiarowe gazu (por. m.in. w wyrokach z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 2112/08 oraz z dnia 1 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 1950/16). W obu tych wyrokach NSA uznał, że urządzenia techniczne (takie jak transformatory i urządzenia redukcyjno-pomiarowe, a co za tym idzie również dystrybutory paliw i gazu) nie mogą być uznane za

urządzenia budowlane, ponieważ nie są wymienione wprost w przepisach UPB lub zbyt mocno różnią się od przykładów wskazanych w art. 3 pkt 9 UPB. Spółka zwraca uwagę również na wyrok NSA z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. II FSK 804/12, zgodnie z którym transformator (a co za tym idzie także dystrybutory paliw i gazu czy urządzenia redukcyjno-pomiarowe) jako urządzenie techniczne jest tak różny od obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 lub 3 pkt 9 UPB, że zaliczenie go do budowli lub urządzeń budowlanych opodatkowanych podatkiem od nieruchomości jest całkowicie nieuprawnione.

Powyższe znajduje potwierdzenie także potwierdzenie w doktrynie. Przykładowo jak wskazał dr Adam Kałużny

„Mając na uwadze standardy stanowienia prawa podatkowego, na które zwrócił uwagę TK [sygn. P33/09], tym *bardziej zatem na potrzeby prawa podatkowego nie można uznać, że urządzeniem budowlanym (opodatkowaną budowlą) może być urządzenie techniczne, które nie jest choćby podobne do tych wymienionych expressis verbis w art. 3 pkt 9 u.p.b. (lub ewentualnie innym przepisie rangi ustawowej). Prowadzi to do wniosku, że do budowli opodatkowanych podatkiem od nieruchomości jako urządzenia budowlane można zaliczyć stosunkowo wąską grupę urządzeń technicznych, obejmujących obiekty zapewniające możliwość użytkowania budynków i budowli zgodnie z ich przeznaczeniem, obejmujących przyłącza i urządzenia instalacyjne oraz obiekty o podobnym charakterze.” [A. Kałużny, Urządzenie budowlane jako budowla opodatkowana podatkiem od nieruchomości, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, nr 4/2020].*

Jednocześnie sformułowania użyte w treści art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL (*zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem*) oraz w art. 3 pkt 9 UPB (*zapewniająca możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem*) jednoznacznie wskazują, że do uznania urządzenia technicznego za urządzenie budowlane powinno ono umożliwiać użytkowanie obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, a w konsekwencji pełnić służebną rolę wobec obiektu o funkcji dominującej (np. przyłącza mediów zapewniające możliwość wykorzystywania budynku). Dlatego jeżeli dominująca funkcja przypada urządzeniu technicznemu, a związane z nim budowle pełnią funkcję służebną, nie można uznać tych urządzeń technicznych za urządzenia budowlane.

Spółka wyjaśnia, że dystrybutory paliw i gazu są funkcjonalnie powiązane ze zbiornikami paliwowymi (podobnie jak transformatory z siecią energetyczną a urządzenia redukcyjno-pomiarowe z siecią gazową), lecz pełnią one odrębną rolę od zbiorników (których funkcją jest magazynowanie paliwa bądź gazu). Dystrybutory służą bowiem do przepompowania i odmierzenia odpowiedniej ilości paliwa, a następnie obliczaniu należnej przez klienta zapłaty. Co więcej, wymaga podkreślenia, że celem działalności stacji paliw jest dystrybucja paliw i gazu, a nie ich magazynowanie. Dodatkowo należy zauważyć, że w procesie dystrybucji paliw biorą udział również inne elementy takie jak kasa fiskalna, która stanowi komputer - urządzenie elektroniczne służące do ewidencjonowania dokonywanych sprzedaży paliw, a która w żadnym razie nie jest traktowana jako urządzenie budowlane na gruncie przepisów UPB. W efekcie na proces dystrybucji paliw składają się różne elementy, m.in. urządzenia techniczne dystrybutorów paliw i gazu, kasa fiskalna oraz zbiorniki, co umożliwia działalność stacji paliw zgodnie z jej przeznaczeniem.

Pogląd, że to dystrybutory pełnią funkcję dominującą prezentowany jest również w doktrynie: „Jeśli funkcją dominującą stacji paliw jest sprzedaż i dystrybucja paliwa (co wskazują przytoczone wyroki), należy uznać że to urządzenia dystrybutorów odgrywają w niej kluczową rolę, której realizacja jest możliwa dzięki powiązaniu z określonymi obiektami budowlanymi (w tym zbiornikami), pełniącymi funkcję służebną. Byłoby inaczej, gdyby funkcja stacji paliw sprowadzała się do magazynowania paliwa (w takim przypadku zbiorniki odgrywałyby rolę dominującą), jak jednak wiadomo tak nie jest. Należy zatem uznać, że uznanie dystrybutorów paliw za urządzenia budowlane (a w konsekwencji za opodatkowane budowle) jest niezgodne zarówno z wytycznymi TK w sprawie wykładni pojęcia urządzenia budowlanego na potrzeby podatkowe, jak również z orzecznictwem NSA w sprawie innego rodzaju urządzeń technicznych.” [A. Kałużny, Urządzenie budowlane jako budowla opodatkowana podatkiem od nieruchomości, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, nr 4/2020]

Spółka zwraca uwagę, że na analogiczne zastosowanie przesłanki funkcji dominującej dystrybutorów paliw i gazu jako urządzeń technicznych względem innych obiektów wskazuje orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości m.in. kolejek linowych i dopalaczy termicznych. Przeznaczeniem i funkcją dominującą kolei linowej jest przewóz osób, co jest możliwe dzięki zespołowi urządzeń technicznych (m.in. koło napędowe wraz z konstrukcją, układ napędowy oraz układ sterowania i bezpieczeństwa, urządzenia napinające, silnik, silnik awaryjny, urządzenia holujące krzesła), które są jedynie wspierane przez fundamenty i podpory stanowiące obiekty budowlane (funkcja służebna). Z kolei dopalacze termiczne to urządzenia techniczne pozwalające na utylizację zanieczyszczonych gazów przed ich wypuszczeniem do atmosfery (funkcja dominująca obiektu), a fundamenty będące podłożem dla ww. urządzeń odgrywają względem nich jedynie rolę służebną. Identyczną zależność można dostrzec właśnie w przypadku dystrybutorów paliw i gazu, bowiem jako urządzenia techniczne służące do dystrybucji (odmierzania i pompowania) paliw odgrywają dominującą rolę względem pozostałych obiektów stacji paliw, w tym zbiorników paliwowych uczestniczących w procesie ich dystrybucji. W efekcie urządzenia techniczne kolei linowych i dopalaczy termicznych, a co za tym idzie dystrybutorów paliw i gazu nie będą stanowiły urządzeń budowlanych w rozumieniu art. 3 pkt 9 UPB, bowiem nie pełnią roli służebnej względem swoich innych obiektów (por. m.in. w wyroku z dnia 9 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2693/17 oraz z dnia 27 września 2019 r., sygn. akt II FSK 1801/18).

Podsumowując, dystrybutory paliw i gazu nie są podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie przepisów art. 1 a ust. 1 pkt 2 UPOL w zw. z art. 3 pkt 1 i art. 3 pkt 9 UPB urządzeniami budowlanymi, gdyż:

- urządzenia techniczne dystrybutorów paliw i gazu nie są literalnie wskazane w definicji urządzenia budowlanego lub nie są co najmniej podobne do wskazanych w tej definicji obiektów (potwierdza to m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego o sygn. P 33/09);
- urządzenia techniczne dystrybutorów paliw i gazu nie pełnią służebnej roli względem zbiorników paliwowych, tj. nie zapewniają możliwości ich użytkowania zgodnie



z przeznaczeniem, bowiem to urządzenia dystrybutorów pełnią dominującą rolę względem pozostałych obiektów stacji paliw.

**W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:**

Czy dystrybutory paliw i gazu podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle na podstawie przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ w zw. z art. 3 pkt 1 UPB, art. 3 pkt 3 UPB oraz art. 3 pkt 9 UPB?

**Stanowisko organu podatkowego wraz z uzasadnieniem:**

Na wstępie należy wskazać, iż budowlą jest, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (zwanej dalej u.p.o.l.), 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.

Stosownie do art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane (zwanej dalej u.p.b.), budowla to 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, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;

Z kolei art. 3 pkt 9 prawa budowlanego stanowi, iż pod pojęciem "urządzenia budowlanego" 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.

Pojęcie urządzenia budowlanego pojawia się na gruncie prawa podatkowego w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zgodnie z którym przez budowlę rozumie się 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. Definicja ta z jednej strony odsyła do definicji urządzenia budowlanego funkcjonującego na gruncie u.p.b. (tj. art. 3 pkt 9), z drugiej zaś dodaje przesłankę, iż takie urządzenie musi być związane z obiektem budowlanym i zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W ocenie organu podatkowego urządzenia techniczne kwalifikujące się do kategorii urządzeń budowlanych, podlegają opodatkowaniu

podatkiem od nieruchomości od swojej pełnej wartości (w tym części budowlane).

W tym miejscu należy wskazać, iż pomimo braku w u.p.b. pojęcia "całość techniczno-użytkowa" uznać należy, że od 28 czerwca 2015 r. obiekt budowlany na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości trzeba postrzegać, jako obiekt kompletny.

Pojęcie "instalacje umożliwiające użytkowanie obiektu z jego przeznaczeniem" jest terminem pojemnym, w tym sensie, że obejmuje ono różne rzeczy umożliwiające prawidłowe, racjonalne wykorzystanie działań człowieka, wytworzone w procesie budowlanym. W tym ujęciu za budowle na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy uznawać nie tylko części budowlane dystrybutorów paliw płynnych i gazu takie jak ich fundamenty, na których są posadowione, ale również je same wraz z zawartymi w nich urządzeniami (obiekt kompletny).

Bezzasadne w ocenie organu podatkowego jest utożsamianie definicji budowli, o której mowa w przepisach u.p.o.l. tylko i wyłącznie z budowlą zdefiniowaną w procesie budowlanym.

Wynika to z faktu, iż "instalacje" (art. 3 pkt 1 u.p.b.) mają na celu umożliwienie wykorzystania "obektu budowlanego", a nie "budowli" z art. 3 pkt 3 u.p.b., zgodnie z jego przeznaczeniem. Oznacza to, że owe instalacje nie pełnią roli służebnej wobec budowli zdefiniowanej w prawie budowlanym, lecz są elementem składowym obiektu budowlanego. Konstrukcja obiektu budowlanego (budowli) zdefiniowana w u.p.o.l. oparta jest na dwóch podstawowych elementach, których nie można "rozbijać" tj. budowli oraz instalacji umożliwiających wykorzystanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Analiza dotychczasowego i nowego brzmienia definicji legalnej obiektu budowlanego pozwala stwierdzić, że ustawodawca z zakresu tego pojęcia wyłączył urządzenia oraz zrezygnował z warunku "całości techniczno-użytkowej" w odniesieniu do budowli, natomiast do wszystkich trzech kategorii obiektów, tj. budynków, budowli oraz obiektów małej architektury odniósł warunek ich wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych oraz włączył w zakres definicji instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (wyrok WSA we Wrocławiu z 10 kwietnia 2018 r., I SA/Wr 98/18).

Ustawodawca w porównaniu do definicji obowiązującej do dnia 28 czerwca 2015 r. wprowadził następujące modyfikacje: a) budowla jest obiektem budowlanym wraz z instalacjami, które zapewniają możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem; b) wykreślono zapis o budowli, jako całości techniczno-użytkowej wraz z instalacjami i urządzeniami - pozostawiono tylko instalacje; c) budowla to obiekt wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Kluczowe znaczenie w kontekście prawno-podatkowej klasyfikacji danej rzeczy, jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości miało dotychczas (tj. do 28 czerwca 2015 r.) stwierdzenie, iż budowla jest obiektem stanowiącym całość techniczno-użytkową. Takie sformułowanie przepisu pozwalało na opodatkowanie "całej" budowli, a nie wyłącznie jej pewnych elementów. Wskazany element definicji zawartej w art. 3 pkt 1 u.p.b. uniemożliwiał dokonywanie "rozbioru" budowli na części budowlane i niebudowlane.

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 "rozdzielać" obiekty budowlane na dwie części. Uzasadnione jest to

tym, że ustawodawca definiując "obiekt budowlany" wprowadził 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.

Tym samym, skoro w myśl Słownika Języka Polskiego (pod red. M Szymczak Warszawa 1978, tom I, s.794) pod pojęciem "instalacji" należy rozumieć zespół urządzeń technicznych (przewodów i sprzętu) służących do jednolitego celu, to stosując reguły wykładni językowej pod pojęciem instalacji należy rozumieć również urządzenia i cały ich zespół.

W rozporządzeniu Ministra Gospodarki w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać bazy i stacje paliw płynnych, rurociągi przemysłowe dalekosiężne służące do transportu ropy naftowej i produktów naftowych i ich usytuowanie z dnia 21 listopada 2005 r., (tj z 2014 r., poz 1853) zdefiniowane zostało pojęcie stacji paliw płynnych i gazu płynnego.

I tak stacja paliw płynnych to obiekt budowlany, w skład którego mogą wchodzić: budynek, podziemne zbiorniki magazynowe paliw płynnych, podziemne lub nadziemne zbiorniki gazu płynnego, odmierzacze paliw płynnych i gazu płynnego, instalacje technologiczne, w tym urządzenia do magazynowania i załadunku paliw płynnych oraz gazu płynnego, instalacje wodno-kanalizacyjne i energetyczne, podjazdy i zadaszenia oraz inne urządzenia usługowe i pomieszczenia pomocnicze.

W załączniku do u.p.b. - stacje paliw zaliczone są do obiektów budowlanych kategorii XX.

Załącznik ten służy do doprecyzowania, czy uszczegółowienia definicji legalnych z art. 3 u.p.b. w zakresie wskazanych w nim obiektów budowlanych.

Jak wskazano w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie sygn. P 33/09 (publ. OTK-A 2011/7/71), z punktu widzenia standardów konstytucyjnych do budowli stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy zaliczyć zarówno te, które za takowe uznaje art. 3 pkt 3 u.p.b., jak i te, które zostały wymienione w pozostałych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej.

Przepisy u.p.b., wprost wskazują, iż stacje paliw to obiekty budowlane. Między elementami budowlanymi (m.in. fundamenty, zbiorniki na paliwo i gaz), a urządzeniami i instalacjami (m.in. dystrybutory paliw i gazu) stacji paliw zachodzi związek techniczny oraz funkcjonalny (użytkowy), gdyż w innym przypadku obiekty te byłyby bezużyteczne.

W ocenie organu podatkowego po nowelizacji przepisów u.p.b. obowiązującej od dnia 28 czerwca 2015 r. odnośnie art. 3 pkt 1, stacja paliw odpowiada definicji budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., gdyż jest ona zaliczana do obiektu budowlanego (zbiorniki na paliwo i gaz) w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., natomiast jej elementy takie jak (dystrybutory) do urządzeń technicznych (art. 3 pkt 9 u.p.b.) związanych z obiektem budowlanym i zapewniających możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

Zbiorniki na paliwo i gaz umiejscowione na stacji paliw są budowlami (art. 3 pkt 3 u.p.b.). Niewątpliwie stanowią one całość techniczno-użytkową obiektu budowlanego jakim jest sama stacja paliw. Ich przeznaczeniem jest dystrybucja paliw i gazu, co się odbywa poprzez: gromadzenie paliwa (gazu), przechowywanie, pompowanie, odmierzenie i wycenianie na potrzeby kolejnych transakcji. Dystrybutory paliwa oraz dystrybutory gazu są natomiast urządzeniami technicznymi (art. 3 pkt 9 prawa budowlanego) związanymi z obiektem budowlanym, jakim są zbiorniki oraz zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Użytkowanie zbiorników (oraz stacji benzynowej jako całości techniczno-użytkowej) jest możliwe dzięki funkcji polegającej na odmierzeniu paliwa (lub gazu) oraz przemieszczaniu paliwa (lub gazu) ze zbiornika do baku pojazdu - wykonywanej przez dystrybutory. Urządzenia budowlane mają zapewniać możliwość użytkowania określonych obiektów zgodnie z ich przeznaczeniem. W powyższym kontekście, trudno negować, że w sytuacji braku zainstalowania i podłączenia dystrybutorów nie byłoby możliwe wykorzystanie i użytkowanie zbiorników umiejscowionych na stacji paliw zgodnie z ich przeznaczeniem; ujmowane bowiem łącznie stanowią one odpowiednią całość techniczno-użytkową. Brak jest nadto podstaw do odrębnego traktowania i oddzielenia części budowlanych od urządzeń na nich posadowionych, albowiem – w tym przypadku jedynie jako całość spełniają one swoje zadanie. W konsekwencji dystrybutory paliwa i gazu stanowią urządzenia budowlane związane z obiektami budowlanymi, jakimi są zbiorniki paliwa i gazu, jak również zapewniają możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, a zatem są one budowlami w rozumieniu art. 1 a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l.

WSA w Gliwicach w wyroku z 24.06.2014 r., sygn. akt I SA/GI 1668/13 wskazał, iż w przypadku stacji paliw płynnych i gazowych na całość techniczno użytkową budowli składają się zarówno zbiorniki służące do magazynowania (przechowywania) paliw (w postaci płynnej lub gazowej), jak i pozostałe urządzenia, a w szczególności dystrybutory paliwa (odmierzacze), system kontroli zbiorników, separator do czyszczenia ścieków czy place lub drogi wewnętrzne takiej stacji, bez których korzystanie z niej pod względem technicznym czy użytkowym byłoby niemożliwe. Stacja paliw jako całość stanowi budowlę w rozumieniu art. 1 a ust 1 pkt 2 u.p.o.l, tworząc jedną techniczno-użytkową całość jako zespół obiektów budowlanych, urządzeń technicznych przeznaczonych do dostarczania, przechowywania i pobierania paliw gromadzonych w zbiornikach.

Natomiast w wyroku NSA z dnia 13.05.2014 r., sygn. akt II FSK 130/12, Sąd uznał, iż na kwalifikowanie obiektów budowlanych, takich jak stacja gazu ziemnego LNG, stosuje się teorię funkcjonalnej budowli, tzn. mając na uwadze elementy funkcjonalne takiego obiektu, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania tego obiektu jako całości. Podział dokonywany przez podatników na urządzenia techniczne oraz część budowlaną jest podziałem sztucznym i nie może prowadzić do wniosku, że któraś z tych części z uwagi na istotę całej konstrukcji mogłaby funkcjonować samodzielnie. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stosownie do treści art. 1 a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b. podlega cała stacja zagazowania skroplonego gazu ziemnego LNG ze wszystkimi jej elementami.

Potwierdza to w ocenie organu podatkowego, iż nie sposób uznać za zasadny sztuczny podział i wyłączenie z opodatkowania elementów składowych obiektów stacji paliw takich jak dystrybutory paliw i gazu. Dystrybutor wraz ze zbiornikiem służy funkcjonalnie do dokonywania detalicznej sprzedaży paliw, co wynika bezpośrednio z faktu,

iż urządzenia te mają obsługiwać stacje paliw (których główną i w zasadzie jedyną funkcją jest detaliczna sprzedaż), a nie są przeznaczone do czynności dotyczących wyłącznie magazynowania. Dystrybutor umożliwia wobec tego użytkowanie obiektu budowlanego (zbiornika podziemnego) zgodnie z celem, dla którego został on zamontowany na stacji paliw.

Zbiorniki paliw i gazu nie pełnią na stacji jedynie funkcji magazynowania, gdyż głównym jej przeznaczeniem jest sprzedaż paliw, do której potrzebne są właśnie dystrybutory.

Dystrybutory nie mogą wobec tego funkcjonować samodzielnie bez zbiorników paliw i gazu.

W ocenie organu podatkowego w sytuacji braku zainstalowania i podłączenia dystrybutorów nie byłoby możliwe wykorzystywanie i użytkowanie zbiorników umiejscowionych na stacjach paliw zgodnie z ich przeznaczeniem. Nie ma również podstaw do odrębnego traktowania i oddzielania części budowlanych od urządzeń na nich posadowionych, gdyż jedynie jako całość spełniają swoje zadanie.

Podsumowując wartość dystrybutorów paliw i gazu winna być ujmowana w podstawie opodatkowania budowli na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

#### **Pouczenie:**

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, 44-100 Gliwice za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm. – dalej p.p.s.a.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 p.p.s.a.) na adres Prezydenta Miasta Gliwice, ul. Zwycięstwa 21, 44-100 Gliwice, lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Urzędu Miasta Gliwice na platformie ePUAP (art. 54 § 1a p.p.s.a.), w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu niniejszej interpretacji – tj. aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 p.p.s.a.).

W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 p.p.s.a.).

Z up. Prezydenta Miasta  
Naczelnik Wydziału Podatków i Opłat  
Alicja Knyps

/- podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym//

Otrzymują:

- 1) Adresat
- 2) a/a.