

Burmistrz Słubice
ul. Akademicka 1
69-100 Słubice

Słubice, dnia 20 grudnia 2023 r.



WPO.310.1.2023.MW

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3, art. 14b § 1, art. 14d § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm., dalej „op”) w zw. z 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 (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 70 ze zm., dalej „upol”)

uznają za nieprawidłowe

w obowiązującym stanie prawnym stanowisko wskazane we wniosku [redacted] (dalej „Wnioskodawca”) z dnia 16 listopada 2023 r. o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego (dalej „wniosek”).

UZASADNIENIE

Pismem z dnia 16 listopada 2023 r. (data wpływu do urzędu 22 listopada 2023 r.) [redacted] reprezentowana przez pełnomocnika [redacted] zwróciła się do Burmistrza Słubice o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości (dalej „PoN”).

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Polski i jest zarejestrowany jako czynny podatnik VAT w Polsce. Główny zakres prowadzonej przez Spółkę działalności obejmuje obszar hurtowej sprzedaży oraz dystrybucji paliw. Spółka zarządza także siecią stacji paliw. Wnioskodawca w przyszłości zamierza rozszerzyć zakres prowadzonej działalności poprzez działalność związaną ze stacjami ładowania pojazdów elektrycznych, o których mowa w art. 2 pkt 27 ustawy z 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (t.j. Dz.U. z 2022, poz. 1083, dalej: „Ustawa o EiPA”). Przede wszystkim Wnioskodawca występując jako właściciel i operator stacji ładowania planuje umożliwić ładowanie pojazdów elektrycznych zarówno klientom biznesowym (przedsiębiorstwa, głównie podatnicy VAT) oraz konsumentom (osoby fizyczne, nieprowadzące działalności gospodarczej). Stacje ładowania pojazdów Spółka planuje lokalizować zarówno na gruntach stanowiących jej własność jak również na gruntach stanowiących własność partnerów biznesowych, które to grunty będą przedmiotem umów dzierżawy. Zgodnie z przyjętym modelem biznesowym, Wnioskodawca planuje rozszerzyć zakres prowadzonej działalności wyłącznie o stacje ładowania pojazdów:

a) posadowione na fundamencie prefabrykowanym, dedykowanym do konkretnego modelu

stacji;

b) przymocowane do powierzchni w postaci betonowej czy żelbetowej płyty parkingowej, jak również do fundamentowej lub stropowej płyty garażu wielostanowiskowego.

Stacje ładowania będą mocowane do ww. fundamentu / powierzchni szpilkami fundamentowymi, na które po posadowieniu (wstawieniu w otwory montażowe stacji) zostaną nałożone nakrętki.

Stacja ładowania pojazdów będzie spełniać warunki techniczne określone w Ustawie o EiPA oraz rozporządzeniu Ministra Energi z dnia 26 czerwca 2019 r. w sprawie wymagań technicznych dla stacji ładowania i punktów ładowania stanowiących element infrastruktury ładowania drogowego transportu publicznego (Dz.U. z 2019 r., poz. 1316). Stacja ładowania pojazdów składać się będzie przede wszystkim z urządzenia technicznego, przewodów do ładowania pojazdów i ewentualnego fundamentu prefabrykowanego. W skład stacji wchodzić będą przede wszystkim następujące elementy techniczne:

- gniazdo ładowania AC,
- dotykowy wyświetlacz,
- przewody,
- czytnik RFID (RFID to technologia, która wykorzystuje fale radiowe do przesyłania danych oraz zasilania elektronicznego układu stanowiącego etykietę obiektu przez czytnik, w celu identyfikacji obiektu),
- obudowa ładowarki z blachy (ściany osłonowe, drzwi, dach urządzenia),
- w środku urządzenia - część energoelektroniki i rozdzielczo-zabezpieczeniowa.
- celem zapewnienia zasilania w stacji ładowania - przewody zasilające, przechodzące poprzez fundament / powierzchnię pod stacją ładowania.

Moc przyłączeniowa stacji wynosić będzie odpowiednio 60 kW / 120 kW / 180 kW. W zależności od wybranej konfiguracji konkretna stacja ładowania może być przeznaczona do ładowania pojazdów elektrycznych wyposażonych w złącze ładowania Combo-2 (Type2/mode4), CHAdeMO, gniazdo AC (Type2/Mode3). Planowany przez Spółkę model stacji ładowania umożliwi w dowolnym momencie przeniesienie jej do innej lokalizacji bez uszkodzenia płyty fundamentowej / powierzchni (np. z wykorzystaniem wózka widłowego).

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym Wnioskodawca postawił następujące pytanie:

Czy stacja ładowania pojazdów elektrycznych będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Strona przedstawiła swoje stanowisko w przedmiotowej sprawie:

Zdaniem Wnioskodawcy, stacja ładowania pojazdów elektrycznych nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (z wyłączeniem ewentualnego fundamentu bądź podobnej powierzchni opisanej w zdarzeniu przyszłym).

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o PoN opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1. grunty,
2. budynki lub ich części,
3. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawa o PoN zawiera również definicje legalne poszczególnych przedmiotów opodatkowania.

Za budynek uznaje się taki obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy PoN).

Przez budowlę natomiast należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który nie jest klasyfikowany jako budynek jak również jako obiekt małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z

jego przeznaczeniem (art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o PoN).

Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 682, dalej określonej jako „ustawa PB”) przez obiekt budowlany rozumie się budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Na gruncie regulacji prawa budowlanego przez budynek rozumie się obiekt budowlany, który cechuje się trwałym związaniem z gruntem, wydzieleniem z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2 ustawy PB). Zatem należy stwierdzić, że definicja budynku zawarta w ustawie o PoN jest tożsama z definicją zawartą w ustawie PB.

Treść art. 3 pkt 3 ustawy PB definiuje budowlę jako 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. Różnica pomiędzy definicją budowli zawartą w prawie budowlanym a definicją zawartą w regulacjach podatkowych jest taka, że w ustawie PB ustawodawca wskazał przykładowy katalog obiektów klasyfikowanych obligatoryjnie jako budowla.

Zgodnie z przytoczoną definicją budowli zawartą w ustawie o PoN, za budowlę uznaje się również urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, które związane jest z obiektem budowlanym i zapewnia możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Art. 3 pkt 9 ustawy PB wskazuje, że przez urządzenie budowlane rozumie się urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniającym 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.

Ciężar ponoszenia PoN spoczywa na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych, w tym spółkach nieposiadających osobowości prawnej, które są m.in. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o PoN). W przypadku PoN podstawę opodatkowania stanowi odpowiednio:

1. dla gruntów-powierzchnia,
2. dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa,
3. dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - wartość tych budowli określona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych.

Z powyższych przepisów wynika, że na potrzeby PoN jeden obiekt może być zaklasyfikowany wyłącznie do jednego przedmiotu opodatkowania tj. albo jako grunt albo jak budynek albo jako budowla.

Mając na uwadze zarówno treść przytoczonych przepisów ustawy o PoN oraz ustawy PB, za budowlę objętą PoN uznaje się taki obiekt budowlany, który:

- jest obiektem budowlanym wzniesionym z użyciem wyrobów budowlanych oraz nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury, albo
- jest urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów ustawy PB oraz zapewnia możliwość użytkowania danego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Odnosząc się do przedstawionego przez Spółkę zdarzenia przyszłego oraz opisu urządzenia technicznego w postaci stacji ładowania pojazdów elektrycznych, należy wskazać, że będzie to

obiekt, który zostanie wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, a tym samym stanowić będzie obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy PB. Podatkowa definicja budowli odwołuje się bowiem do definicji obiektu budowlanego w rozumieniu ustawy PB, która to ustawa definiuje obiekt budowlany jako m.in. budowlę wzniesioną z użyciem wyrobów budowlanych. Tym samym pierwsza przesłanka podatkowej definicji budowli zostanie spełniona tj. obiekt będzie wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych poprzez przymocowanie urządzenia technicznego do fundamentu. W ocenie Wnioskodawcy opisane we wniosku urządzenie techniczne nie będzie spełniać przesłanek zarówno budynku jak również obiektu małej architektury.

Skoro opisane przez Spółkę urządzenie techniczne zostanie wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych, a także nie będzie spełniało definicji budynku jak i obiektu małej architektury, należy przeprowadzić ocenę czy faktycznie urządzenie to stanowi budowlę.

W ustawie PB wskazano rodzaje przykładowych obiektów, które stanowią budowlę - jednak nie jest to katalog zamknięty, a jedynie przykładowe wyliczenie. Mając jednak na uwadze treść art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 poz. 483) stwierdzić należy, że element konstrukcyjny podatku jakim jest przedmiot opodatkowania, nie może być ustalany na podstawie domniemania istnienia budowli. Tym samym, wyliczenie zawarte w art. 3 pkt 3 ustawy PB należy uznać za zamknięte dla potrzeb kwalifikacji prawnopodatkowej.

W wyroku z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09 Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK) stwierdził, że za budowlę dla celów podatkowych mogą zostać uznane „jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy PB, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej (...) mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone aby o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”. Pogląd ten był podkreślany również w późniejszym orzecznictwie, przykładowo w jednym z wyroków wskazano, że „za budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. należy zatem uznać taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach u.p.b” (wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2018 r. sygn. II FSK 2742/16). Tożsame stanowisko zostało zaprezentowane w jednej z uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), w której wskazano, że „do kategorii budowli, objętych opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości, jako przedmiot opodatkowania, mogą zostać zaliczone tylko te obiekty, które zostały wyszczególnione w ustawie, w tym przede wszystkim wart. 3 pkt 3 ustawy PB” (uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r. sygn. III FPS 1/21).

Konieczność dokonywania kwalifikacji poszczególnych obiektów na gruncie PoN wyłącznie w oparciu o ustawę o PoN oraz ustawę PB akcentowana jest również w najnowszym orzecznictwie. Przykładowo w jednym z wyroków Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) wskazał „powyższe oznacza wprost, że w myśl ustawy podatkowej, obiekt budowlany (niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury) oraz urządzenie budowlane (związane z obiektem budowlanym), stanowi budowlę, o ile taki obiekt lub urządzenie jest obiektem lub urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a nie innych przepisów prawa” (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r. sygn. ISA/G11542/22). Również w ocenie przedstawicieli doktryny prawa podatkowego wskazuje się, że ocena tego, czy dany obiekt stanowi budowlę podlegającą opodatkowaniu PoN powinna być dokonywana wyłącznie na podstawie ustawy o PoN oraz ustawy PB (R. Dowgier i in., Podatki i opłaty lokalne. Komentarz. 2020).

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że w art. 3 pkt 3 Ustawy PB ustawodawca nie wymienił wprost stacji ładowania pojazdów elektrycznych, co istotne również w pozostałych przepisach tej ustawy jak również w załącznikach taki rodzaj obiektu nie został wskazany jak budowla. Tym samym mając na względzie standardy interpretacyjne wyznaczone przez wyrok TK o sygn. P 33/09 stwierdzić należy, że stacje ładowania nie zostały uznane za budowle, a tym

samym nie objęto ich zakresem przedmiotowym PoN.

Faktem jest, iż ustawodawca w art. 3 pkt 3 ustawy PB jako budowle wymienił wolno stojące urządzenia techniczne. Tym niemniej w ocenie Spółki opisane we wniosku stacje ładowania pojazdów elektrycznych nie będą stanowiły takiego rodzaju obiektu budowlanego. Przez wolno stojące urządzenie techniczne rozumie się takie urządzenie, które nie jest połączone przestrzennie z żadnym obiektem budowlanym, zarówno z budynkiem jak i budowlą np. fundamentem (W. Morawski w: W. Morawski (red.), T. Brzezicki, K. Lasiński—Sulecki, P. Majka, W. Morawski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych - komentarz*, Gdańsk 2016, s. 101-102). W opisanym zdarzeniu przyszłym wyraźnie podkreślono, że stacje ładowania, które w praktyce stanowią urządzenie techniczne będą połączone z fundamentem, a zatem z budowlą w rozumieniu ustawy PB i ustawy o PoN lub podobną powierzchnią stanowiącą budowlę.

Niemniej jednak należy również wskazać, że za budowlę ustawodawca uważa części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) czy też fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. W opisie zdarzenia przyszłego Spółka wskazuje, że stacja ładowania pojazdów elektrycznych stanowiąca urządzenie techniczne będzie przymocowana do fundamentu, a w niektórych przypadkach np. do betonowej płyty parkingowej bądź stropowej płyty garażu wielostanowiskowego. Wnioskodawca stoi zatem na stanowisku, że w tak opisanym zdarzeniu przyszłym budowlą podlegającą opodatkowaniu PoN będzie wyłącznie fundament bądź część budowlana (np. betonowa płyta parkingowa).

Przyjęte przez Wnioskodawcę stanowisko znajduje potwierdzenie w wydanych na rzecz Spółki indywidualnych interpretacjach. Należy wskazać, że w:

- interpretacji z dnia 14 września 2023 r. znak RFFN4.310.1.2023 wydanej przez Wójta Gminy Chodzież,
- interpretacji z dnia 17 października 2023 r. znak FP.3120.7.3.2023.AL wydanej przez Burmistrza Złocieńca,
- interpretacji z dnia 6 października 2023 r. znak RBP.310.1.2023 wydanej przez Burmistrza Gminy Brok,

organy podatkowe w pełni podzieliły stanowisko Wnioskodawcy, iż w przypadku analogicznych stacji ładowania pojazdów elektrycznych opodatkowaniu podlega wyłącznie część budowlana (np. fundament bądź betonowa płyta parkingowa).

Dodatkowo należy wskazać, że tak zaprezentowany pogląd posiada również odzwierciedlenie w licznych orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo należy wskazać m.in. na następujące wyroki:

- wyroki WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r. o sygn. I SA/GI 1542/22, I SA/GI 1540/22, I SA/GI 1537/22 w których skład orzekający podkreślił, że „jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie budowlane posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty”.
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 marca 2023 r. sygn. I SA/Gd 1071/22, w którym to orzeczeniu wyraźnie zaakcentowano, że „ustawodawca rozróżnia jako budowle części budowlane urządzeń technicznych, a co za tym idzie - a contrario - nie uznaje za budowle pozostałych części tych urządzeń”.
- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 listopada 2022 r. sygn. I SA/Wr 892/21 gdzie w uzasadnieniu sąd podkreślił, że „jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane”.
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 lutego 2022 r. sygn. I SA/GI 1173/21 oraz z dnia 23 listopada 2021 r. sygn. I SA/GI 959/21 gdzie sąd zaznaczył, iż „jeśli urządzenia takie

posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie techniczne posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty".

- wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2020 r. sygn. II FSK 2231/18 wskazujący, iż „jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie budowlane posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty”.
- wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2019 r. sygn. II FSK 172/18 w którym zaakcentowano również, że „odtąd jako budowla opodatkowaniu podlegają obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Nie podlegają natomiast opodatkowaniu urządzenia techniczne, chyba że są to urządzenia techniczne wolnostojące. Jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie budowlane posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty”.
- Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r. sygn. II FSK 123/17, w którym to wyroku ponownie zaakcentowano, iż „mając na uwadze granice ściśle określone przez stan faktyczny, opisany przez spółkę we wniosku o interpretację uznać należy, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia 28 czerwca 2015 r., elektrofiltry oraz instalacje odsiarczania spalin, Jeżeli stanowią urządzenia techniczne (i nie są ani wolnostojące, ani nie stanowią części budowlanej urządzeń technicznych), nie mogą być uznane ani za obiekty budowlane na gruncie przepisu art. 3 pkt 1 P.b., ani za urządzenia budowlane na podstawie art. 3 pkt 9 P.b. W tej sytuacji rozważać można jako przedmiot opodatkowania, jedynie części budowlane urządzeń technicznych, czyli budowle, zgodnie z art. 3 pkt 3 P.b., co przyznaje sama spółka.”

Z uwagi na fakt, że ustawodawca na gruncie ustawy o PoN za budowlę uznaje również urządzenie budowlane zdefiniowane przez ustawę PB, należy przytoczyć wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09 w którym to podkreślono, że PoN mogą być objęte tylko takie urządzenia budowlalne które:

- zostały wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 ustawy PB, a zatem „przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki”, a także
- inne urządzenia techniczne, które nie są wymienione w treści art. 3 pkt 9 ustawy PB, pod warunkiem, że zapewniała możliwość użytkowania obiektu budowlanego będącego budowla zgodnie z jego przeznaczeniem.

Mając na uwadze wyżej przytoczone orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, które cytowane jest w najnowszych orzeczeniach sądów administracyjnych (por. m.in. wyrok NSA z dnia 22 listopada 2022 r. sygn. III FSK 257/22 czy Uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 października 2022 r. sygn. III FPS 2/22) stwierdzić należy, że opisana we wniosku przez Wnioskodawcę stacja nie spełnia przesłanek uznania jej za urządzenie budowlane. Po pierwsze, stacje ładowania pojazdów elektrycznych nie zostały wprost wskazane w art. 3 pkt 9 ustawy PB. Po drugie, nie spełnia ona funkcji służebnej w stosunku do obiektu budowlanego. Nie sposób przyjąć, aby to stacja ładowania składająca się z poszczególnych elementów technicznych zapewniała możliwość użytkowania fundamentu lub podobnej powierzchni (w przedstawionym zdarzeniu przyszłym występujących jako obiekt budowlany) zgodnie z jego

przeznaczeniem. Przeciwnie, to ten fundament będzie zapewniał aby urządzenie techniczne w postaci stacji ładowania pojazdów mogło być używane zgodnie z przeznaczeniem. Okoliczność, że opisana przez Spółkę stacja ładowania nie stanowi urządzenia budowlanego w rozumieniu ustawy PB, został potwierdzony w otrzymanych przez Spółkę wskazanych wyżej interpretacjach. Przykładowo, w tym zakresie Burmistrz Gminy Brok w interpretacji indywidualnej z dnia 6 października 2023 r. znak RBP.310.1.2023 stwierdził, że „Opisana we wniosku przez wnioskodawcę stacja ładowania pojazdów elektrycznych nie została wprost wskazana jako urządzenie budowlane w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, nie sposób przyjąć aby stację ładowania zakwalifikować jako urządzenie budowlane, a tym samym jako budowlę na gruncie ustawy o podatkach i lokalnych”.

Argumentacja przedstawiona przez Spółkę znajduje również potwierdzenie w ugruntowanym orzecznictwie. Przykładowo należy wskazać m.in. na:

- wyroki WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r. o sygn. I SA/GI 1542/22, I SA/GI 1540/22, I SA/GI 1537/22 w których skład orzekający wskazał, że „w rozpatrywanej sprawie trudno uznać, by Instalacja Odsiarczania Spalin, jak i elektrofiltry, pełniły rolę służebną wobec fundamentu, na którym zostały posadowione, bowiem to części budowlane (fundamenty i podpory) pełnią wobec nich taką funkcję. Nie można więc zasadnie wywodzić, że stanowią one "urządzenie budowlane", ani też wolno stojące instalacje lub urządzenia (z uwagi na posadowienie ich na fundamencie) w ujęciu P.b., a co za tym idzie przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. To zaś oznacza, że jedynie fundamenty pod nimi stanowią budowle podlegające opodatkowaniu”.
- wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2022 r. sygn. III FSK 740/22 wskazujący, iż „zasadny wobec tego jest wniosek, że stacje transformatorowe zapewniają możliwość użytkowania pozostałych elementów zespołu prądotwórczego, zgodnie z ich przeznaczeniem, a nie części budowlanej tej instalacji. To raczej - jak zauważył NSA - część budowlana infrastruktury fotowoltaicznej służy zapewnieniu prawidłowego funkcjonowania elementów prądotwórczych, jak panele, a nie odwrotnie. Z tego punktu widzenia i z perspektywy ustawy podatkowej, części budowlane instalacji fotowoltaicznej oraz panele i falowniki stanowią odrębne obiekty, z których tylko pierwszy kwalifikowany jest do budowli objętych podatkiem od nieruchomości. Skoro wobec tego panele fotowoltaiczne oraz falowniki nie są traktowane jako budowla w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 p.b, to powiązane z nimi użytkowo stacje transformatorowe, tworząc razem zespół prądotwórczy, nie mogą zostać uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 p.b” (wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2022 r. sygn. III FSK 740/22).
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 lutego 2022 r. sygn. I SA/GI 1173/21, gdzie skład orzekający zaznaczył, że „stąd w orzecznictwie sądowoadministracyjnym wypracowano pogląd, że o urządzeniu można mówić wówczas, gdy istnieje już pewien nośnik w postaci obiektu lub budowli, z którym dane urządzenie pozostaje w funkcjonalnym związku i na którym ma być zainstalowane”.
- wyrok NSA z dnia 22 października 2014 r. sygn. II OSK 956/13 również akcentujący konieczność występowania związku funkcjonalnego pomiędzy urządzeniem technicznym a obiektem budowlanym „jak wynika z powyższej definicji charakterystyczną cechą urządzenia budowlanego jest jego funkcjonalny związek z obiektem budowlanym. Urządzenia techniczne niezwiązane funkcjonalnie z obiektem budowlanym, a służące innym celom, nie mogą być uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9. (...) stąd w orzecznictwie sądowoadministracyjnym wypracowano pogląd, że o urządzeniu można mówić wówczas, gdy istnieje już pewien nośnik w postaci obiektu lub budowli z którym dane urządzenie pozostaje w funkcjonalnym związku i na którym ma być zainstalowane”.

Podsumowując, zdaniem Spółki w tak opisanym zdarzeniu przyszłym za budowlę w rozumieniu ustawy o PoN powinien zostać uznany wyłącznie fundament bądź podobna powierzchnia opisana w zdarzeniu przyszłym (np. betonowa płyta parkingowa do której stacja będzie przymocowana). Stacje ładowania pojazdów elektrycznych nie zostały wymienione zarówno w art. 3 pkt 3 ustawy PB, w innych przepisach tej ustawy jak również w załącznikach do niej - a tym samym, nie mogą być uznane za budowlę. Mając na uwadze, że urządzenia te będą posadowione na fundamencie bądź elemencie budowlanym (np. betonowej płycie parkingowej), bezsprzecznym jest, iż w zależności od okoliczności to ten fundament bądź podobna powierzchnia będzie podlegać wyłącznie opodatkowaniu. Nie sposób również przyjąć, aby stacje ładowania zakwalifikować jako urządzenie budowlane, a tym samym jako budowlę na gruncie ustawy o PoN. Brak jest wskazania w art. 3 pkt 9 ustawy PB stacji ładowania pojazdów elektrycznych. Urządzenia te nie będą również występowały w roli służebnej do obiektu budowlanego, ponieważ to fundament bądź podobna powierzchnia np. betonowa płyta parkingowa (stanowiące budowlę w opisanym stanie faktycznym) będą zapewniały możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

Po rozpatrzeniu wniosku Burmistrz Słubic zważył, co następuje:

Przytoczone powyżej stanowisko Wnioskodawcy opiera się na błędnej interpretacji obowiązujących przepisów prawnych.

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest stacja ładowania jako przedmiot opodatkowania PoN dlatego też na wstępie należy sięgnąć do definicji legalnej stacji ładowania, która jest zawarta w ustawie EiPA. W myśl art. 2 pkt 27 ustawy EiPA stacja ładowania:

- a) urządzenie budowlane obejmujące co najmniej jeden punkt ładowania o normalnej mocy lub punkt ładowania o dużej mocy, związane z obiektem budowlanym, lub
- b) wolnostojący obiekt budowlany z zainstalowanym co najmniej jednym punktem ładowania o normalnej mocy lub punktem ładowania o dużej mocy

- wyposażone w oprogramowanie wykorzystywane do świadczenia usługi ładowania, wraz ze stanowiskami postojowymi, których liczba odpowiada liczbie punktów ładowania umożliwiających jednoczesne świadczenie tej usługi, oraz, w przypadku gdy stacja ładowania jest podłączona do sieci dystrybucyjnej w rozumieniu ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, instalacją prowadzącą od punktu ładowania do przyłącza elektroenergetycznego. Jeżeli powyższe kwestie chcemy powiązać z opodatkowaniem PoN to należy wskazać, że zgodnie z art. 2 ust. 1 upol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W niniejszym przypadku w pierwszej kolejności należy ustalić, czy stacja ładowania jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol. Zgodnie z tym przepisem 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. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że dla celów podatkowych ustawodawca rozszerzył w art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w porównaniu z przepisami ustawy PB pojęcie budowli, obejmując tą kategorią zarówno budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego jak i urządzenia budowlane, o których mowa w art. 3 pkt 9 ustawy PB. (wyrok NSA z 30.05.2023 r., III FSK 48/22, LEX nr 3580728). O czym wspominał również Wnioskodawca. Można stwierdzić, że każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem w rozumieniu upol lub obiektem małej architektury jest budowlą w rozumieniu upol.

W tym miejscu raz jeszcze należy przywołać stanowisko zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13.09.2011 r. Analizując art. 3 pkt 3 ustawy PB, TK stwierdził, że formalnie przepis ten zawiera definicję budowli, która formalnie jest "definicją zakresową równościową, zgodnie z którą budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści oraz obiekty do nich podobne, z wyjątkiem obiektów zakwalifikowanych jako budynki i obiekty małej architektury". W rzeczywistości jednak przedstawioną definicję należy zdaniem Trybunału uznać za definicję zakresową częściową.

Podsumowując rozważania dotyczące ustalenia, jakie kategorie budowli mogą być objęte zakresem przedmiotowym opodatkowania PoN, Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że za budowle dla celów podatkowych mogą zostać uznane "jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy PB, 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 ustawy PB, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową (...) mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane".

TK odniósł się również do kategorii "urządzenia budowlane", które mogą zostać uznane za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, a zatem objęte zakresem przedmiotowym PoN. Zdaniem Trybunału, do obiektów takich mogą zostać zaliczone "jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 ustawy PB 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 urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu ustawy PB, które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu upol, oraz urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy PB nie są instalacje".

W świetle wskazanego powyżej stanowiska TK, do urządzeń budowlanych, o których mowa art. 3 pkt 9 ustawy PB, kwalifikowanych do kategorii budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, mogą natomiast zostać zaliczone jedynie:

1) urządzenia techniczne wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 ustawy PB, a zatem: "przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki", a także

2) inne urządzenia techniczne (niewymienione w art. 3 pkt 9 ustawy PB), o ile "zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego" - w tym będącego budowlą podlegającą opodatkowaniu PoN - "zgodnie z jego przeznaczeniem".

"Urządzenia techniczne" w rozumieniu art. 3 pkt 9 ustawy PB, niewymienione *expressis verbis* w tym przepisie, nie mają charakteru samodzielnej budowli postrzeganej przez pryzmat definicji wynikającej z art. 3 pkt 3 ustawy PB (lub innego przepisu rangi ustawowej). Są one natomiast powiązane z takim obiektem (budowlą lub obiektem zaliczanym do budynków), zapewniając możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Warunkiem kwalifikowania takich urządzeń technicznych do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 upol jest ich związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z przytoczonej na wstępie definicji wynikają konkretne wnioski dla potrzeb PoN. W ocenie Organu podatkowego regulację tę można bowiem zaliczyć do przepisów, określonych przez TK ww. wyroku mianem "przepisów rangi ustawowej, uzupełniających, modyfikujących czy doprecyzowujących prawo budowlane", które mogą "współdecydować o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń". Bezpośrednią konsekwencją tej regulacji jest to, że z punktu widzenia prawnego stacja ładowania, w zależności od jej konstrukcji, jest albo urządzeniem budowlanym albo obiektem budowlanym. Z pewnością zatem nie może być zatem

traktowana jako maszyna lub urządzenie stanowiąca odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Brak jest zatem podstaw, aby w przypadku stacji ładowania opodatkowaniu podlegały więc jedynie fundamenty.

W przypadku stacji ładowania o której mowa w przedmiotowym wniosku w rozumieniu ww. przepisów, zdaniem Organu podatkowego wyrażne zaliczenie tych stacji do kategorii urządzeń budowlanych sprawia, że z punktu widzenia podatkowego należy traktować je na równi z urządzeniami technicznymi wymienionymi *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 ustawy PB, które należy uznać za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol.

Pouczenie

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z powodu jej niezgodności z prawem. Złożenie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Burmistrza Słubic, w terminie 14 dni od dnia w którym Wnioskodawca dowiedział się lub mógł dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji. Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na ww. wezwanie, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.

Otrzymują:

1. Adresat,
2. A/a.



Signed by /
Podpisano przez:

Mariusz Piotr
Olejniczak

Date / Data:
2023-12-20 15:09