

Suwałki, dnia 22 kwietnia 2024 r.

**Prezydent Miasta Suwałk
ul. Mickiewicza 1
16-400 Suwałki**

[

]

Reprezentowany przez:

[

]

nr sprawy: PO.310.2.2024

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

w zakresie przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j § 1 oraz art. 14c ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) Prezydent Miasta Suwałki stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 24.01.2024 r. (data wpływu do UM w Suwałkach) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczące podatku od nieruchomości **jest nieprawidłowe.**

Prezydent Miasta Suwałk, w oparciu o art. 14 c §2 Ordynacji podatkowej wskazuje jako prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym stacja ładowania pojazdów elektrycznych, o której mowa w art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w zakresie zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku z dnia 24.01.2024r. dotyczącego stacji ładowania w rozumieniu art. 2 pkt 27 lit. b) ww. ustawy.

Uzasadnienie

W dniu 24.01.2024r. wpłynął do Urzędu Miejskiego w Suwałkach wniosek Podatnika –[] z siedzibą w [] (dalej jako [] lub Wnioskodawca) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

WYCZERPUJĄCE PRZEDSTAWIENIE ZDARZENIA PRZYSZŁEGO:

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), Combo-2 HPC (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 zwrócił się z wnioskiem o odpowiedź na pytanie przyporządkowane do zdarzenia przyszłego:

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

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy:

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

UZASADNIENIE STANOWISKA WNIOSKODAWCY:

1. Przepisy ustawy o PoN dotyczące przedmiotu i podmiotu opodatkowania

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 określanej 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 jako budynek, albo jako budowla.

2. Analiza przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego

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 prawno-podatkowej.

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 w art. 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. I SA/GI1542/22). 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-Sułecki, 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 (kocioł, 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 rozważyć 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 budowlane 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 zapewniają 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/Gl 1173/21, gdzie skład orzekający zaznaczył, że „stąd w orzecznictwie sądowno administracyjnym 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 sądowno administracyjnym 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

Uwzględniając przedstawiony we wniosku z 24.01.2024 r. stan faktyczny (opisany jako zdarzenie przyszłe) i prawny, organ podatkowy, w świetle przepisów obowiązujących w dniu złożenia wniosku, wyjaśnia co następuje:

Zgodnie z art. 14j § 1 ww. ustawy Ordynacja podatkowa, stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa.

Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 1-3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 70; dalej jako u.p.o.l. lub ustawa o podatkach.),

Art. 1a. 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek - 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;
- 2) budowla - 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;
- 3) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a;

Jednocześnie, zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l.:

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.

Z kolei, przepis art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 ustawy z dnia 07.07.1994r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2023r. poz. 682 z późn. zm.) :

Ileokroć w ustawie jest mowa o:

- 1) obiekcie budowlanym - 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;
- 2) budynku - należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;
- 3) budowli - należy przez to 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, 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;
- 4) obiekcie małej architektury - należy przez to rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności:
 - a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
 - b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
 - c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki;
9. urządzeniach budowlanych - należy przez to 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.

Dodatkowo, zgodnie z art. 2 pkt 27 ustawy 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (t.j. Dz. U. z 2023r. poz. 875 z późn. zm):

Użyte w ustawie określenia oznaczają:

27) 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;

Uwzględniając zatem opisane we wniosku przedstawienie zdarzenia przyszłego stwierdzić należy, że **stacja ładowania opisywana przez wnioskodawcę we wniosku to stacja ładowania, o której mowa w art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych.** Takie też założenie organ przyjął dla potrzeb udzielenia przedmiotowej interpretacji.

Definicja legalna „*stacji ładowania*” z art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych wskazuje, że jest **to wolnostojący obiekt budowlany z zainstalowanym co najmniej jednym punktem ładowania o normalnej mocy lub punktem ładowania o dużej mocy wyposażony 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.**

Z kolei, definicja legalnej „budowli” o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje, że **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 przepisie art. 2 pkt 27 ustawy o elektromobilności ustawodawca wprost wskazał, że wskazana

pod literą a) tego przepisu stacja ładowania jest urządzeniem budowlanym, a wskazana pod literą b) tego przepisu stacja ładowania jest „obiektem budowlanym”. A zatem, ww. definicja obejmuje oba „aspekty” wskazane w definicji legalnej „budowli” o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy u.p.o.l. (zarówno obiekt budowlany, jak i urządzenie budowlane).

W ocenie organu już sama treść definicji z art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności wskazuje, że stacja ładowania jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i jako taka podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy jako budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej wnioskodawcy.

Skoro zgodnie z wyliczeniem z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, *budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: (...) wolno stojące urządzenie techniczne*, a przepis art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności definiuje stację ładowania właśnie jako wolnostojący obiekt budowlany, to stacja ładowania, o której mowa w art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności, w ocenie organu jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Definicja legalna z art. 2 pkt 27 lit. b) ww. ustawy zawiera w ocenie organu wszystkie elementy przedmiotowo istotne do uznania stacji ładowania tam określonej za budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego.

Stacja ładowania:

1. jest obiektem budowlanym – vide: wprowadzenie do wyliczenia w art. 3 pkt 3 PB – „budowlą jest każdy obiekt budowlany”
2. jest wolnostojąca – vide: wyliczenie z art. 3 pkt 3 PB – „(...) *wolno stojące urządzenie techniczne*”
3. jest urządzeniem technicznym co potwierdza sam wnioskodawca we wniosku.
4. nie jest budynkiem
5. nie jest obiektem małej architektury.

W ocenie organu nie budzi zatem wątpliwości, że tak rozumiana stacja ładowania jest *expressis verbis* wskazana w przepisie art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlanego jako wolnostojące urządzenie techniczne.

Niewątpliwie bowiem wolnostojący obiekt budowlany, jakim jest stacja ładowania, o której mowa w art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności nie jest budynkiem (zarówno w rozumieniu art. 3 pkt 2 prawa budowlanego, jak i w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach lokalnych), jak również nie jest obiektem małej architektury, o którym mowa w przepisie art. 3 pkt 4 prawa budowlanego.

Taka wolno stojąca stacja ładowania, o której mowa w art. 2 pkt 27 lit. b) ww. ustawy nie jest także

urządzeniem budowlanym, co wprost wynika z dokonanego przez ustawodawcę rozróżnienia i wprowadzenia 2 definicji legalnych w art. 2 pkt 27 ww. ustawy.

Skoro zatem budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 Pb jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, to stacja ładowania w rozumieniu art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności jest budowlą i dodatkowo jest *expressis verbis* wskazana w przepisie art. 3 pkt 3 prawa budowlanego.

Stacja ładowania opisana we wniosku jest stacją, o której mowa w art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy także z tego powodu, że będzie funkcjonowała samodzielnie i nie będzie technicznie związana z żadnym innym obiektem „podstawowym”.

Zasadne jest zatem stwierdzenie wnioskodawcy, że przedmiotowa stacja ładowania nie jest urządzeniem budowlanym. Takie przyznanie przez wnioskodawcę tej okoliczności (faktu) w złożonym wniosku tym bardziej potwierdza zasadność przyjęcia przez organ, że opisana we wniosku stacja ładowania, to stacja, o której mowa w art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych.

Każdy obiekt funkcjonujący samodzielnie i niezwiązany z innym obiektem podstawowym wobec którego pełni funkcję służebną (obsługuje ten obiekt) jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Podlega zatem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jako budowla, o której mowa w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Co więcej, uznanie stacji ładowania o której mowa w art. 2 pkt 27 lit. b) ww. ustawy o elektromobilności jest uzasadnione tym bardziej, jeśli weźmie się pod uwagę reguły interpretacyjne określone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13.09.2011r. , potwierdzone także w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22.11.2022r. wydanego w sprawie III FSK 257/22.

Bezspornym jest, iż **obie ww. definicje są zawarte w akcie prawnym o tożsamej randze prawnej, tj. w ustawie**. Skoro obie ww. definicje legalne są określone w tożsamym, jeśli chodzi o rangę akcie normatywnym, to zwrócić należy uwagę na ugruntowane orzecznictwo, w tym Trybunału Konstytucyjnego oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego nakazujące uwzględniać także inne „definiensy” z innych aktów normatywnych o randze ustawy. W uzasadnieniu prawnym wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011r. wydanego w sprawie P 33/09, LEX nr 929854), TK wyraźnie stwierdził, że :

*„Podkreślić trzeba, że jeżeli o uznaniu określonego rodzaju obiektów (urządzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu prawa budowlanego **współdecydują również inne regulacje niż u.p.b., to taka kwalifikacja, o ile nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście u.p.o.I. Nie można***

bowiem wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do u.p.b. precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu u.p.b. (...)

nie tylko możliwe, lecz **wręcz konieczne okazuje się rozważenie, czy inne przepisy u.p.b. oraz inne akty normatywne**, w szczególności u.p.g.g., **nie współkształtują definicji sformułowanych w art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 u.p.b., a przynajmniej nie wpływają na sposób kwalifikowania na ich podstawie poszczególnych obiektów, co jest tym bardziej uzasadnione, że - jak wykazano - definicje te budzą bardzo wiele wątpliwości”.**

O uznaniu, że stacja ładowania, o której mowa we wniosku (w zakresie stacji ładowania w rozumieniu art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności) jest budowlą podlegającą opodatkowaniu na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, oprócz wskazania, w ocenie organu, tej stacji *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 PB, decydują dodatkowo także inne przepisy rangi ustawowej, nie tylko przepisy ustawy Prawo budowlane, lecz – tak jak w niniejszym przypadku – także przepisy ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych.

Skoro bowiem ustawodawca wskazał wprost w definicji legalnej stacji ładowania z art. 2 pkt 27 lit. b) ww. ustawy, że jest to wolnostojący obiekt budowlany to nie sposób w ocenie organu zasadnie twierdzić, że taki wolnostojący obiekt budowlany nie jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowla, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych. Trybunał Konstytucyjny nakazał współkształtować definicję z art. 3 pkt 3 prawa budowlanego także z uwzględnieniem innych przepisów rangi ustawowej, czyli także z uwzględnieniem przepisu art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych.

Co więcej, taki standard interpretacyjny został przyjęty przez orzecznictwo sądowno administracyjne. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2021 r. wydana w sprawie III FPS 1/21, LEX nr 3230106, w swoim uzasadnieniu prawnym wprost wskazuje, że :

*„Trybunał Konstytucyjny uznał zatem, że dla celów podatkowych, w świetle art. 217 Konstytucji RP, element konstrukcyjny podatku, jakim jest przedmiot opodatkowania, nie może być ustalany na zasadach domniemania istnienia budowli. Tym samym, **jedynie obiekty wyraźnie wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b., załączniku do tej ustawy oraz innych przepisach rangi ustawowej mogą być uznane za budowle stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.** Pogląd ten uzyskał powszechną akceptację w piśmiennictwie (por.m.in. B. Brzeziński, W. Morawski, Glosa do wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, POP z 2012 r. Nr 1, poz. 18, P. Borszowski (w:) P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek. Leśny. Komentarz, Warszawa 2016, s. 56 i nast.), jak również w judykaturze (por.m.in. wyroki NSA: z 24 listopada 2020 r., sygn. akt; z 22 lipca 2020 r., sygn. akt II FSK 1064/20; z 31 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 123/17). Warto tu przytoczyć pogląd zaprezentowany w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 3 lutego*

2014 r., sygn. akt II FPS 11/13, zgodnie z którym "z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuacji, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu u.P.b. nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie lub w pozostałych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej. Oznacza to, że nie każdy obiekt budowlany kwalifikowany do budowli w rozumieniu Prawa budowlanego może zostać uznany za budowlę w ujęciu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany zaliczony do budowli w rozumieniu Prawa budowlanego może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Podsumowując powyższe rozważania, stwierdzić należy, 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 w art. 3 pkt 3 u.P.b."**

W ocenie organu przy tym, użycie przez NSA ww. sformułowania „ (...) obiekty które zostały wyszczególnione w ustawie, w tym przede wszystkim w art. 3 pkt 3 Pb” nie nakazuje zaliczać do kategorii budowli objętych opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości, jako przedmiot opodatkowania tylko i wyłącznie obiektów wskazanych w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo Budowlane (wg organu jednak stacja ładowania jest tam wymieniona), lecz pojęcie budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych należy definiować także z wykorzystaniem innych definicji legalnych wskazanych w innych ustawach, a zatem – tak jak w niniejszym przypadku – w ustawie o elektromobilności i paliwach alternatywnych.

Użycie w ww. wyroku przez NSA zwrotu „ w tym przede wszystkim w art. 3 pkt 3 uPB” na charakter jedynie przykładowy (tak jak zwrot np. „w szczególności”) i nie oznacza, że wszelkie inne przepisy rangi ustawowej, w tym art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności, powinny być pominięte przy ustalaniu, czy dany obiekt można zaliczać do budowli, objętych opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości, jako przedmiot opodatkowania.

Z przytoczonej wyżej definicji z art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych uwzględniając zasady interpretacyjne określone przez TK wynikają w ocenie organu wnioski dla potrzeb podatku od nieruchomości.

Definicję legalną z art. 2 pkt 27 lit. b) ww. ustawy należy zaliczyć do przepisów, określonych przez Trybunał Konstytucyjny w przywołanym wyżej 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 nie może być zatem traktowana jako maszyna lub urządzenie stanowiąca odrębne pod względem technicznym części

przedmiotów składających się na całość użytkową. Brak jest podstaw, aby w przypadku stacji ładowania opodatkowaniu podlegały więc jedynie fundamenty.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13.09.2011 r., wydanym w sprawie P 33/09 dokonując analizy art. 3 pkt 3 prawa budowlanego wyraził pogląd, 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 cząstkową.

Dokonując rozważań, jakie kategorie budowli mogą być objęte zakresem przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości, Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że za budowle dla celów podatkowych mogą zostać uznane "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 (...) 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**". Co więcej, tożsamą regułę interpretacyjną przyjął także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 listopada 2022 r. wydanym w sprawie III FSK 257/22, (LEX nr 3457476), w którym NSA wyraźnie stwierdził, że:

„Ustalenie, że dany obiekt jest budowlą (w tym budowlą, o której mowa w art. 3 pkt 3 u.P.b., lub urządzeniem budowlanym wymienionym w u.P.b.) wymaga potwierdzenia, iż jest obiektem budowlanym zgodnie z at. 3 pkt 1 u.P.b., oraz wykluczenia możliwości jego identyfikowania jako budynku (brak którejkolwiek z cech budynku wyszczególnionej w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) albo obiektu małej architektury. Trzeba też przypomnieć o stanowisku wyeksponowanym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, który uznał, że za budowle dla celów podatkowych mogą zostać uznane "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 (...) 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".

Powyższe stanowisko prawne jest wciąż jak najbardziej aktualne w ocenie organu z zastrzeżeniem jednak braku w obecnym stanie prawnym przesłanki „całości techniczno-użytkowej”.

Co więcej, w ocenie organu, potwierdzeniem zasadności oceny prawnej wyrażonej w niniejszej

interpretacji jest także wprost teza z wyroku z dnia 12.07.2023r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach wydanego w sprawie I SA/GI 374/23, gdzie wprost stwierdzono: *Zmiana art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego poprzez wyłączenie z definicji obiektu budowlanego "urządzeń technicznych" z którymi obiekt budowlany ma stanowić "całość techniczno-użytkową", zapewniła spójność tego przepisu z art. 3 pkt 3 tej ustawy. 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 wolno stojące. 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. (LEX nr 3588971).*

W ocenie organu, użycie przez ustawodawcę w definicji legalnej z art. 2 pkt 27 zarówno w literze a), jak i w literze b) ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych zwrotów wprost odnoszących się do definicji z ustawy prawo budowlane (lit. a – *urządzenie budowlane*, w lit. b – *obiekt budowlany, wolnostojący*) jest nieprzypadkowe i tym bardziej uzasadnia oceną prawną dokonaną niniejszą interpretacją.

W definicji legalnej z ustawy szczególnej ustawodawca wyraźnie odnosi stację ładowania z art. 2 pkt 27 lit. b) do „*obektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego*” jak to wskazano w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych.

Uwzględniając powyższe rozważania, w ocenie organu opisana we wniosku stacja ładowania, jako stacja ładowania, o której mowa w art. 2 pkt 27 lit. b) ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych jest budowlą, o której mowa w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Podlega zatem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych jako budowla o której mowa w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

W związku z powyższym, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z 24.01.2024r. w ocenie organu podatkowego jest nieprawidłowe.

Niniejsza interpretacja udzielana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji i dotyczy stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawionego we wniosku strony.

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 Białymstoku, ul. H. Sienkiewicza 84, 15-950 Białystok 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, t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm. – dalej jako p.p.s.a.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 p.p.s.a.) na adres urzędu obsługującego Prezydenta Miasta Suwałki, ul. Mickiewicza 1, 16-400 Suwałki, lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Urzędu Miejskiego w Suwałkach 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.).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a p.p.s.a., skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny, co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Prezydent
Czesław Renkiewicz

Otrzymują:

1. Adresat;
2. aa.