

Urząd Miejski w Białymstoku
Departament Finansów Miasta
ul. Słonimska 1
15-950 Białystok

Białystok, dn. 10 sierpnia 2023 r.

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

DFN-[...]

Interpretacja Indywidualna Przepisów Prawa Podatkowego

Prezydent Miasta Białegostoku działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (j. t. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.) w związku z wnioskiem z dnia [...] (data wpływu do tutejszego Urzędu: dnia [...]) [...], reprezentowanej przez [...], o udzielenie podatnikowi pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego **uznaje za nieprawidłowe** stanowisko wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia [...] (data wpływu do tutejszego Urzędu: dnia [...]) w zakresie uznania przez [...] za zasadne osobnego traktowania, dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, cyt. „*elementów stacji transformatorowej – to jest osobno budynku, urządzenia (przyp. – chodzi o transformator) oraz sieci kablowej.*” **oraz kontynuując uznaje za nieprawidłowe** stanowisko [...] przedstawione w wyżej wymienionym piśmie, że cyt. „*przedmiotową stację transformatorową należy zakwalifikować jako budynek (przyp. – chodzi o sam kontener) i zgodnie z tą kwalifikacją opodatkować od powierzchni użytkowej tegoż. (...) urządzenie transformatora nie będzie (...) podlegało opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. (...) z uwagi na osobną kwalifikację obiektów liniowych, rozumianych jako odrębny przedmiot od budowli opisanych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie będą one podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.*”.

Uzasadnienie

STAN FAKTYCZNY

Wnioskiem z dnia [...] (data wpływu do tutejszego Urzędu: dnia [...]) [...], reprezentowana przez [...], zwróciła się do tut. organu podatkowego o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Z przedstawionego w ww. wniosku stanu faktycznego wynika, że na działkach należących do wnioskodawcy została umieszczona stacja transformatorowa średniego zasilania. W ramach realizacji przedmiotowej inwestycji cyt. „wykonane zostały elektroenergetyczna sieć kablowa SN-15kV, przyłącze kablowe nN-04kV, kontenerowa stacja transformatorowa Mrw-bpp 20/1000-3 z transformatorem 630 kVA. Kontener z obsługą wewnętrzną ma wymiary 4,26 m x 2,41 m = 10,26 m² (pow. użytkowa 8,72 m²)”.

Ponadto, [...] we wniosku z dnia [...] zaznacza, że cyt. „Przedmiotowy kontener posiada odpowiednie uziemienie i zabezpieczenie przed wpływem warunków atmosferycznych, jest trwale związany z gruntem i posiada dach. Natomiast sieci kablowe umieszczone zostały w kanałach technologicznych. Mając powyższe na uwadze na obecnym etapie Spółka rozważa sposób opodatkowania przedmiotowej inwestycji. W doktrynie dostrzegalny jest spór co do sposobu kwalifikacji tego rodzaju inwestycji, gdzie część opowiada się za opodatkowaniem stacji ładowania jako budowli (całości), a część wskazuje na zasadność rozdzielenia budynku, urządzenia oraz sieci kablowej.”

[...], reprezentowana przez [...], wnosi o wyjaśnienie cyt. „Czy w stacji transformatorowej średniego zasilania – przeznaczonej do ładowania autobusów – należy osobno opodatkować budynek, urządzenia oraz sieć kablową?”.

Tutejszy organ podatkowy po dokonaniu wstępnej oceny przedstawionego we wniosku z dnia [...] stanu faktycznego, postanowieniem z dnia [...] (znak: [...]) zwrócił się do wnioskodawcy (jako Strony) o wyczerpujące jego przedstawienie, tj. wskazanie (na piśmie):

- 1) Czy producentem kontenerowej stacji transformatorowej objętej wnioskiem Strony jest ZPUE S.A. z siedzibą w miejscowości Włoszczowa?

Jeżeli nie → Jaki podmiot jest producentem tej stacji (należy podać jego pełną nazwę, adres siedziby, numer KRS lub inne dane umożliwiające w sposób niebudzący wątpliwości jego identyfikację).

- 2) W zakresie oznaczenia kontenerowej stacji transformatorowej → Czy **MRw-bpp** – oznacza typ obudowy stacji jako betonowa, jednopoziomowa z wewnętrznym korytarzem obsługi, ze ścianami oddzielenia pożarowymi; **20** – oznacza napięcie pracy rozdzielnic SN; **1000** – oznacza rodzaj, ilość oraz maksymalną moc [kVA] transformatora/dławika/agregatu prądotwórczego; **3** – oznacza typoszereg stacji/ilość zamontowanych pól rozdzielczych SN?

- 3) Czy przedmiotowa kontenerowa stacja transformatorowa ma zamontowane na stałe elementy służących do przenoszenia odpowiednio jej dachu, korpusu i fundamentu?

W przypadku odpowiedzi twierdzącej → Czy do powyższych elementów służących do przenoszenia odpowiednio dachu, korpusu i fundamentu stacji mocowane są zaczepy transportowe celem przeniesienia stacji przy wykorzystaniu dźwigu o określonej nośności?

- 4) Czy stacja transformatorowa, o której mowa w piśmie wnioskodawcy z dnia [...], z transformatorem o mocy 630 kVA, zbudowana jest jako obiekt prefabrykowany?

W przypadku odpowiedzi twierdzącej → Czy stacja jest modułową prefabrykowaną konstrukcją składającą się z następujących elementów:

- obudowa stacji wraz z komorą transformatora,
- fundament betonowy prefabrykowany – kablownia (kable SN – nN z zewnątrz wprowadzane są przez otwory przepustowe umieszczone w części fundamentowej),
- rozdzielnice SN i nN,
- dach,
- umieszczone w stacji elementy urządzeń energetycznych?

Jeżeli stacja transformatorowa, o której mowa w piśmie wnioskodawcy z dnia [...], **nie składa się z elementów jak wyżej** → wówczas należy wskazać z jakich elementów się składa.

- 5) Czy wewnątrz stacji zostało technologicznie dopasowane do umieszczonych w nim urządzeń i jest tymi urządzeniami wypełnione?
- 6) Czy ww. stacja transformatorowa przystosowana jest do współpracy z siecią kablową?
- 7) Czy ww. stacja transformatorowa połączona jest z siecią kablową?
- 8) W jaki sposób nastąpiło posadowienie, w docelowym miejscu, kontenerowej stacji transformatorowej? → **Czy nastąpiło to w następujący sposób?:**

Pierwszym etapem posadowienia stacji jest wykonanie w ziemi wykopu. W przygotowanym wykopie należy wykonać zewnętrzne uziemienie stacji w formie otoku uziemiającego lub inne zgodne z lokalnymi wymaganiami w zakresie uziemienia urządzeń elektroenergetycznych oraz podłączyć go z zaciskami wewnątrz stacji. Pod fundamentem należy wykonać podsypkę piaskowo-żwirową o docelowej grubości minimum 20 cm (stan po zagęszczeniu). W tak przygotowanym miejscu należy równo ustawić misę fundamentową stacji. Na posadowiony fundament stacji ułożyć pojedynczą warstwę taśmy uszczelniającej. Na tak przygotowany fundament należy równo ustawić bryłę główną stacji, a następnie dach.

Jeżeli posadowienie stacji nie nastąpiło w sposób wyżej opisany → należy opisać sposób posadowienia kontenerowej stacji transformatorowej, o której mowa w piśmie wnioskodawcy z dnia [...], w docelowym miejscu.

- 9) Czy przedmiotowa kontenerowa stacja transformatorowa została ujęta w kartotece budynkowej ewidencji gruntów i budynków, która to ewidencja stanowi dokument urzędowy?
- 10) Czy przedmiotowa kontenerowa stacja transformatorowa została wytworzona, a następnie posadowiona na działkach wnioskodawcy na jego zlecenie, czy też została wytworzona i posadowiona na zlecenie innego podmiotu? W sytuacji, gdy ww. kontenerowa stacja transformatorowa została wytworzona, a następnie posadowiona na działkach wnioskodawcy **na zlecenie innego podmiotu** → należy oznaczyć ten podmiot (należy podać jego pełną nazwę, adres siedziby, numer KRS lub inne dane umożliwiające w sposób niebudzący wątpliwości jego identyfikację) oraz wyjaśnić (na piśmie) na jakiej podstawie ww. stacja stała się własnością Strony?

W ww. postanowieniu z dnia [...] (znak: [...]) tut. organ podatkowy zaznaczył przy tym, że mając na uwadze treść art. 14b §3 ustawy - Ordynacja podatkowa podmiot składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego w sposób umożliwiający organowi podatkowemu dokonanie oceny tego stanu i odniesienie się do wątpliwości podatnika.

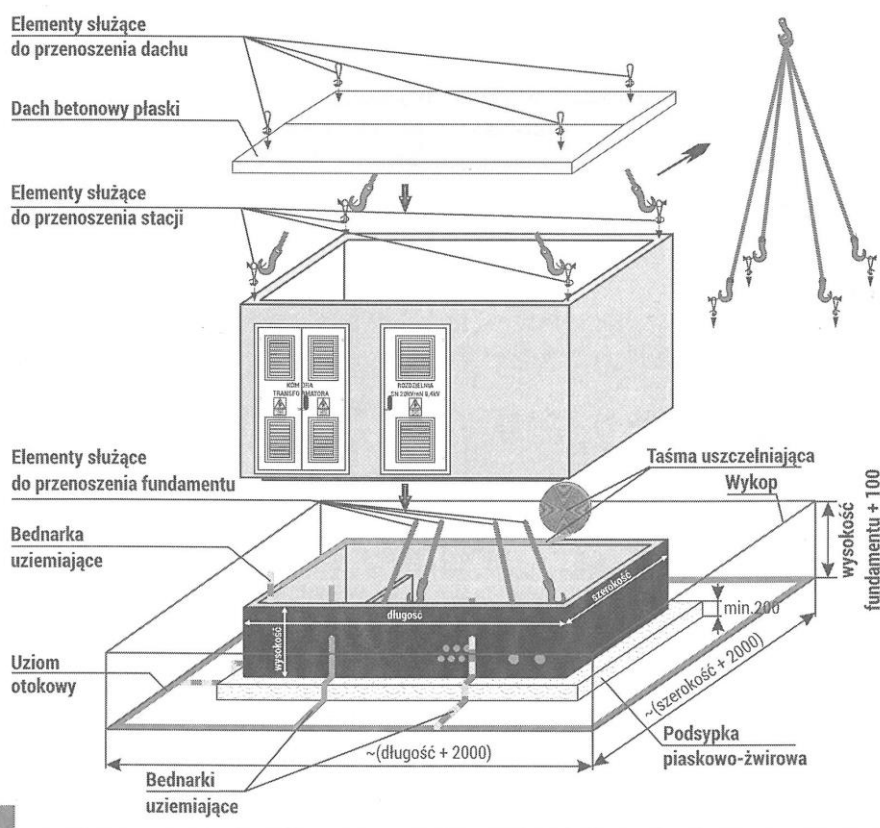
W odpowiedzi na powyższe postanowienie w dniu [...] (data wpływu do tut. Urzędu) wnioskodawca przedłożył pismo, w którym zawarł następujące wyjaśnienia (poniższe punkty z odpowiedziami Strony odpowiadają powyższym punktom z analogicznym numerem dotyczącym pytań ujętych w postanowieniu tut. organu podatkowego z dnia [...] znak: [...]):

- 1) Tak, producentem stacji transformatorowej jest ZPUE S.A. z siedzibą w Włoszczowej.
- 2) Tak wskazane przez Państwo oznaczenia mają znaczenie takie jak wskazano w piśmie.
- 3) Nie, przedmiotowa stacja nie ma na stałe zamontowanych elementów do przenoszenia.
- 4) Tak przedmiotowa stacja składa się z opisanych w piśmie elementów osadzonych na fundamencie i związanych z pozostałymi urządzeniami – sama stacja jest trwale związana z gruntem z uwagi na jej połączenie z siecią.
- 5) Tak, wewnątrz jest dopasowane do urządzeń, posiada jednak przestrzeń użytkową niezbędną do ich właściwej obsługi.
- 6) Tak
- 7) Tak
- 8) Tak posadowienie nastąpiło w opisany sposób.
- 9) Nie stacja jeszcze nie została ujęta w kartotece budynkowej z uwagi na to, że przedsiębiorstwo jest dopiero w trakcie inwestycji – nie przyjęto jeszcze stacji.
- 10) Tak przedmiotowa stacja została wytworzona na zlecenie wnioskodawcy i posadowiona na jego działkach.

O czym była mowa wyżej, dokonując wstępnej oceny przedstawionego we wniosku z dnia [...] stanu faktycznego tut. organ podatkowy zwrócił się – w postanowieniu z dnia [...] (znak: [...]) – do wnioskodawcy (jako Strony) o wyczerpujące jego przedstawienie, w tym m. in. cyt. „*Czy przedmiotowa kontenerowa stacja transformatorowa ma zamontowane na stałe elementy służące do przenoszenia odpowiednio jej dachu, korpusu i fundamentu? W przypadku odpowiedzi twierdzącej → Czy do powyższych elementów służących do przenoszenia odpowiednio dachu, korpusu i fundamentu stacji mocowane są zaczepy transportowe celem przeniesienia stacji przy wykorzystaniu dźwigu o określonej nośności?*”. W odpowiedzi na powyższe wnioskodawca pismem z dnia [...] (data wpływu do tut. Urzędu: [...]) wskazał, że cyt. „*Nie, przedmiotowa stacja nie ma na stałe zamontowanych elementów do przenoszenia.*”. Mając na uwadze ww. odpowiedź wnioskodawcy, tut. organ podatkowy zwrócił się do [...], reprezentowanej przez [...], o udzielenie odpowiedzi na pytania:

- 1) Czy poniżej zamieszczone „*Przykładowe posadowienie stacji z wewnętrznym korytarzem obsługi*” odnosi się do kontenerowej stacji transformatorowej będącej przedmiotem ww. wniosku Strony z dnia [...] o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w trybie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (uzupełniony pismem z dnia [...])?

Jeżeli nie – proszę o doprecyzowanie w jaki sposób nastąpiło posadowienie, w docelowym miejscu, kontenerowej stacji transformatorowej w zakresie jej ustawienia na gruncie (tj. odpowiednio misy fundamentowej stacji, bryły głównej stacji, a następnie dachu).



Źródło: „Przykładowe posadowienie stacji z wewnętrznym korytarzem obsługi”, tj. obejmującej oznaczenie MRw-bpp – strona internetowa producenta stacji ZPUE S.A. – <https://zpue.pl/> z dnia [...]

- 2) Czy do ustawienia na gruncie odpowiednio misy fundamentowej stacji, bryły głównej stacji, a następnie dachu wykorzystano dźwig o określonej nośności lub inne urządzenie (jaki?)?
- 3) Czy do ustawienia na gruncie odpowiednio misy fundamentowej stacji, bryły głównej stacji, a następnie dachu wykorzystano haki lub zaczepy lub inne elementy (jaki?)?
- 4) Czy do ustawienia na gruncie odpowiednio misy fundamentowej stacji, bryły głównej stacji, a następnie dachu wykorzystano demontowalne elementy służące do przenoszenia odpowiednio dachu, korpusu i fundamentu stacji lub inne elementy (jaki?)?
- 5) Czy elementy, o których mowa w ww. punkcie 4 niniejszego pisma, służące do przenoszenia odpowiednio dachu, korpusu i fundamentu stacji – mocowane są w przeznaczonych do tego miejscach w kontenerowej stacji transformatorowej typu MRw-bpp?
- 6) Jak należy rozumieć użyte przez wnioskodawcę w piśmie z dnia [...] (data wpływu do tut. Urzędu: [...]) sformułowanie „związanych z pozostałymi urządzeniami” – chodzi o opis techniczny (np. związanie poprzez przykręcenie, użycie zacisków, inny sposób – jaki?)?

W odpowiedzi na powyższe postanowienie w dniu [...] (data wpływu do tut. Urzędu) wnioskodawca przedłożył pismo, w którym zawarł następujące wyjaśnienia (poniższe punkty

z odpowiedziami Strony odpowiadają powyższym punktom z analogicznym numerem dotyczącym pytań ujętych w postanowieniu tut. organu podatkowego z dnia [...] znak: [...]):

- 1) Tak, Stacja została posadowiona w wykonanym wykopie, w którym zagęszczarką został utwardzony grunt. Następnie przy pomocy dźwigu został tam opuszczony gotowy betonowy element podbudowy stacji, przez który przechodzą przewody stałej sieci energetycznej. Na tą podstawę został posadowiony kontener, w którym umieszczono transformator, następnie całość została podłączona do przewodów. Po umieszczeniu i usunięciu elementów służących do przenoszenia stacji całość została przykryta dachem, a wykonany wykop zasypany, po czym wykonana została opaska z płyt chodnikowych.
- 2) Tak, wykorzystano dźwig o odpowiedniej nośności.
- 3) Tak, wykorzystano haki.
- 4) Tak, wykorzystano demontowalne elementy.
- 5) Tak, ww. elementy mogą być mocowane w przeznaczonych miejscach w kontenerowej stacji.
- 6) Pojęcie to należy rozumieć jako opisujące stan przykrycia elementów stacji ziemią (zasypanie wykopu w którym umieszczono fundament, zasypanie elementów sieci kablowej i wykonanie opaski betonowej) i przykręcenie urządzeń (połączenie samego urządzenia stacji transformatorowej z siecią kablową przy pomocy przechodzących przez fundament przewodów).

STANOWISKO PODMIOTU UPRAWNIONEGO DO ZŁOŻENIA WNIOSKU

Zdaniem wnioskodawcy, w kontekście przedstawionego w piśmie z dnia [...] stanu faktycznego, cyt. „za zasadne należy uznać stanowisko przyjmujące osobne traktowanie elementów stacji transformatorowej – to jest osobno budynku, urządzenia (przyp. – chodzi o transformator) oraz sieci kablowej. (...) przedmiotową stację transformatorową należy zakwalifikować jako budynek (przyp. – chodzi o sam kontener) i zgodnie z tą kwalifikacją opodatkować od powierzchni użytkowej tegoż.”. Spółka wskazuje, że cyt. „jedynie kontener powinien zostać opodatkowany jako budynek – od powierzchni użytkowej – jako że jest jedynym elementem stacji ładowania spełniającym przesłanki do opodatkowania przewidziane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Urządzenie transformatora w ogóle nie można zakwalifikować jako obiektu budowlanego – jest to urządzenie techniczne. Natomiast sieć kablowa jako obiekt liniowy jest wyłączony spod opodatkowania podatkiem od nieruchomości, który w sposób szczegółowy wymienia wszystkie możliwe obiekty podlegające temu podatkowi.”.

Zajęte stanowisko [...], reprezentowana przez [...], argumentuje w następujący sposób:

- a) Wnioskodawca uważa, iż mając na uwadze art. 1a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹, który w swojej treści odsyła do zapisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane², należy rozróżnić pojęcia: budynek, budowla, urządzenia oraz obiekty liniowe (np. sieci kablowe). W ocenie spółki cyt. „Kluczowe wydaje się tutaj

¹ dalej powoływana również w skrócie jako „u.p.o.l.”

² dalej powoływana również w skrócie jako „pr. b.”

- wyraźne wyłączenie zawarte w prawie budowlanym obiektów liniowych do osobnej kategorii oraz brak cech urządzenia budowlanego transformatora”.
- b) Wnioskodawca powołał się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15), który dotyczy art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W sentencji przedmiotowego orzeczenia Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.”.
- c) Wnioskodawca powołał się na uchwałę z dnia 29 września 2021 r. siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt III FPS 1/21), zgodnie z którą „Obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.) w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 63, poz. 613 z późn. zm.), może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.”.
- d) Wnioskodawca powołał się na uchwałę z dnia 10 października 2022 r. siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt III FPS 2/22), zgodnie z którą „Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.), w stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r., dla objęcia podatkiem od nieruchomości stacji, punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych, decydujące jest istnienie związku techniczno-użytkowego pomiędzy tymi obiektami a gazociągami, co przesądza o opodatkowaniu tych obiektów jako budowli lub ich części.”.
- e) Wnioskodawca uważa, iż w zakresie kwalifikacji cyt. „samego urządzenia stacji transformatorowej (...) stanowią one element infrastruktury elektroenergetycznej, a więc nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przedmiotowe jest podyktowane wprost definicją budowli – gdzie prawo budowlane zakłada, że przez budowle rozumieć można jedynie <obiekt budowlany>, a ten z kolei dla uznania go za taki wymaga wzniesienia go <z użyciem wyrobów budowlanych> (art. 3 pkt 1 i 3 prawa budowlanego). Mając to na uwadze nie sposób uznać urządzeń jako budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.”.
- f) Wnioskodawca powołał się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którego uzasadnieniu ujęto m. in. „za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b.”. W dalszej części pisma z dnia 12 maja 2023 r. spółka wskazuje, iż „Sąd konstytucyjny zauważył, że dla celów podatkowych, w świetle art. 217 Konstytucji RP, element konstytucyjny 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 PB, załączniku do tej ustawy oraz innych przepisach rangi ustawowej mogą być uznane za budowle stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. To ważne zastrzeżenie, potwierdzające że definicje budowli w obszarze prawa budowlanego i podatkowego różnią się zakresowo i to nie tylko z tego powodu, że TK dla celów podatkowych uznał katalog budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 PB. za zamknięty. Przypomnieć wypada, że w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy budowlą jest również urządzenie budowlane, zdefiniowane w art. 3 pkt 9 PB, które wszak przez prawo budowlane nie jest identyfikowane jako budowla.”.

- g) Wnioskodawca wskazuje na treść art. 3 pkt 9 pr.b.³ akcentując na wynikające z niego cyt. „kluczowe (...) ustalenie powiązania danego urządzenia. To wykazanie powiązania urządzenia transformatorowego z budynkiem – i to takie, które jest niezbędne do użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Wobec tego, że bez wątpienia to punkty ładowania stanowią kluczową część stacji i to prawidłowemu funkcjonowaniu tychże punktów – poprzez utrzymywanie odpowiedniego napięcia – służy stacja transformatorowa – w ocenie Wnioskodawcy należy uznać, że nie jest to urządzenie budowlane, a urządzenie techniczne. W ocenie Wnioskodawcy, urządzenie transformatora nie będzie więc podlegało opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.”.
- h) W piśmie z dnia [...] wnioskodawca również podnosi, że cyt. „Ostatecznie przechodząc do omówienia kwestii sieci kablowej. Mając na uwadze że ułożone kable stanowią obiekt liniowy w rozumieniu art. 3 pkt 3a Prawa budowlanego. Biorąc pod uwagę wyżej wskazane rozważania dotyczące kwalifikacji budowli w rozumieniu prawa budowlanego – ściślej definicji tegoż, de facto uniemożliwiająca rozszerzenie definicji poza te ramy – w ocenie Strony z uwagi na osobną kwalifikację obiektów liniowych, rozumianych jako odrębny przedmiot od budowli opisanych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie będą one podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.”.

³ Zgodnie z art. 3 pkt 9 pr. b. ilekroć w ustawie jest mowa o 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.

OCENA PRAWNA STANOWISKA WNIOSKODAWCY Z PRZYTOCZENIEM PRZEPISÓW PRAWA

Uwzględniając przedstawiony we wniosku z dnia [...] (data wpływu do tut. Urzędu: dnia [...]) stan faktyczny i prawny, dotyczący opodatkowania podatkiem od nieruchomości stacji transformatorowej typu Mrw-bpp 20/1000-3 – uzupełniony pismami Strony z dnia [...] oraz z dnia [...] – tut. organ podatkowy wyjaśnia, co następuje:

Stosownie do treści art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), określanie m. in. przedmiotów opodatkowania następuje w drodze ustawy. W odniesieniu do podatku od nieruchomości m. in. przedmiot opodatkowania regulują przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Mając na uwadze regulację art. 2 ust. 1 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Definicja budynku dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości wynika z treści art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Zgodnie ze wskazanym przepisem poprzez pojęcie *budynek* należy rozumieć 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.

Natomiast normatywna definicja *budowli* (dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości) zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Zgodnie z wyżej wymienionym 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.

Definicje budynku i budowli, o których mowa wyżej, opierają się więc na pojęciu *obektu budowlanego* w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane.

Zatem, w celu ustalenia czy stacja transformatorowa typu Mrw-bpp 20/1000-3, związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości należy ustalić, czy jest obiektem budowlanym w rozumieniu pr. b. W przypadku odpowiedzi twierdzącej należy przejść do definicji budynku i budowli zawartych w u.p.o.l.

Z art. 3 pkt 1 pr.b. wynika, że *obiektem budowlanym* jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. **Przedmiotowa stacja transformatorowa typu Mrw-bpp 20/1000-3 z całą pewnością nie jest obiektem małej architektury, czego nie neguje również sam wnioskodawca.**

W tym miejscu należy zauważyć, że [...], reprezentowane przez [...], we wniosku z dnia [...] dotyczącym wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, powołuje się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09, OTK-A z 2011 r. Nr 7, poz. 71) wskazując, że „za budowle dla celów podatkowych mogą zostać uznane <jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 PB>.”. Zauważa się, że powyższy cytat jest niepełnym, bowiem Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu powyższego wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09) ujął,

iż jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 pr. b. (np. sieci techniczne), w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, wraz z instalacjami i urządzeniami są obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 tej ustawy. **Trybunał Konstytucyjny nie wykluczył więc okoliczności, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.**

Natomiast odnosząc się do stwierdzenia Strony, iż w zakresie kwalifikacji cyt. „*samego urządzenia stacji transformatorowej (...) stanowią one element infrastruktury elektroenergetycznej, a więc nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przedmiotowe jest podyktowane wprost definicją budowli – gdzie prawo budowlane zakłada, że przez budowle rozumieć można jedynie <obiekt budowlany>, a ten z kolei dla uznania go za taki wymaga wzniesienia go <z użyciem wyrobów budowlanych> (art. 3 pkt 1 i 3 prawa budowlanego). Mając to na uwadze nie sposób uznać urządzeń jako budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.*” wskazuje się, co następuje: Tutejszy organ podatkowy w pełni akceptuje pogląd zawarty w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2021 r. (sygn. akt III FPS 1/21, ONSAiWSA 2021/6/89), jak również potwierdzony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 maja 2023 r. (sygn. akt III FSK 48/22, LEX nr 3580728), że użyty w art. 3 pkt 1 pr. b. zwrot legislacyjny „z użyciem”, a nie „wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych” (lub np. „składający się tylko z wyrobów budowlanych”), oznacza, iż **do wytworzenia obiektu budowlanego mogą zostać wykorzystane również inne elementy niż wyroby budowlane.**

Natomiast pojęcie *wyrobu budowlanego* ustawodawca zdefiniował w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (j.t. Dz. U. z 2021 r. poz. 1213), zgodnie z którym ilekroć w ustawie jest mowa o *wyrobie budowlanym* - należy przez to rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Nr 305/2011. Stosownie do definicji zamieszczonej w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88, s. 5, ze zm.) *wyrób budowlany* oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych. Zatem, tut. organ podatkowy w pełni podziela ocenę Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z dnia 30 maja 2023 r., sygn. akt III FSK 48/22, LEX nr 3580728), że cyt. „*pojęcie <wyroby budowlane>, o którym mowa w art. 3 pkt 1 pr.b., obejmuje przetworzone materiały budowlane stosowane w całości lub części do wykonania obiektów budowlanych, jak też ich remontu bądź modernizacji, przez ich wykorzystanie na stałe w takim obiekcie. Wyrób budowlany stanowią zatem m. in. wyroby metalowe, jak rury, blachy ze stali i innych materiałów, kształtowniki. Nie ulega zatem wątpliwości, że dystrybutory paliwa zostały <wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych>. Spełnienie powyższego warunku nie oznacza zarazem, by dany obiekt miał zostać wzniesiony w ramach procesu budowlanego regulowanego przepisami ustawy Prawo budowlane*”. **Mając na uwadze powyższe, nie ulega wątpliwości, iż stacja transformatorowa typu Mrw-bpp 20/1000-3 została wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych.**

Na gruncie pr. b. normatywna definicja *budowli* zawarta jest w art. 3 pkt 3 tej ustawy. Zgodnie z wyżej wymienionym przepisem *budowlą* jest 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. Przedmiotowa definicja stanowi jedynie przykładowe wyliczenie obiektów budowlanych, które należy uznać za budowle, zatem nie jest to katalog zamknięty.

Jednocześnie, kolejne po punkcie 3 w art. 3 pr. b. jednostki redakcyjne (tj. punkty 3a – 5a w art. 3 pr. b.) wyjaśniają znaczenie niektórych kategorii budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 pr. b., tj. obiekt liniowy (pkt 3a), obiekt małej architektury (pkt 4), tymczasowy obiekt budowlany (pkt 5) oraz przenośny wolno stojący maszt antenowy (pkt 5a). Zatem, nie można zgodzić się z twierdzeniem [...], iż cyt. „z uwagi na osobną kwalifikację obiektów liniowych, rozumianych jako odrębny przedmiot od budowli opisanych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie będą one podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.”, ponieważ obiekt liniowy stanowi budowlę w rozumieniu pr. b., więc i budowlę w rozumieniu u.p.o.l.

Z uwagi na okoliczność, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest także *urządzenie budowlane* w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, przywołać należy definicję legalną tego pojęcia na gruncie pr. b. Zgodnie z art. 3 pkt 9 pr. b. *urządzeniem budowlanym* jest urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Zatem, dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. – względem przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane – rozszerzył pojęcie *budowli* obejmując nim budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. b. (nie jest to katalog zamknięty) oraz urządzenia budowlane z art. 3 pkt 9 pr. b.

Ponadto, wnioskodawca argumentując zasadność złożenia wniosku z dnia [...] o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego powołał się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15, Dz. U. z 2017 r. poz. 2432). W sentencji przedmiotowego orzeczenia Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „*Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.*”. Jednocześnie we wskazanym wyroku Trybunał Konstytucyjny podkreślił, „*stwierdzenie niekonstytucyjności regulacji podatkowej we wskazanym zakresie nie skutkuje automatycznie obowiązkiem*

odmiennego zakwalifikowania - na potrzeby określenia podatku od nieruchomości - obiektów budowlanych, w tym kontenerów telekomunikacyjnych (...). Ustalenie charakteru tych obiektów w oparciu o właściwe przepisy prawne, z pominięciem jednak zakwestionowanego fragmentu treści normatywnej, i po przeprowadzeniu wymaganego postępowania dowodowego jest kompetencją organów podatkowych oraz kontrolujących ich działalność sądów administracyjnych". Trybunał Konstytucyjny nie zakwestionował więc założenia wedle którego, każdy obiekt budowlany, który nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury, jest budowlą.

Z pisma wnioskodawcy z dnia [...] (uzupełnionego pismami z dnia [...] oraz z dnia [...]) wynika, że jego przedmiotem jest opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej [...], kontenerowej stacji transformatorowej z wewnętrznym korytarzem obsługi typu Mrw-bpp 20/1000-3.

O czym była mowa wyżej, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. *budynkiem* jest obiekt budowlany (w rozumieniu przepisów prawa budowlanego), który spełnia łącznie następujące warunki:

- a) jest trwale związany z gruntem,
- b) jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- c) posiada fundamenty,
- d) posiada dach.

Zatem, zasadniczą kwestią w zakresie wskazanej definicji budynku – w kontekście rozpatrywanego stanu faktycznego – jest rozumienie *trwałego związania z gruntem*, tj. określenie jaki rodzaj powiązania decyduje o fizycznym trwałym związku z gruntem. W tym zakresie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt 48/15) nie udzielił żadnych wskazówek interpretacyjnych. Zatem, konieczne do przeanalizowania jest określenie charakteru powiązania z gruntem przedmiotowej kontenerowej stacji transformatorowej.

Podkreślić także należy, że Naczelny Sąd Administracyjny zajmował się już problematyką istnienia trwałego związania z gruntem obiektów kontenerowych, w tym kontenerów telekomunikacyjnych. W orzeczeniu z dnia 24 marca 2014 r. (sygn. akt II FSK 783/12, LEX nr 1486958) Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że przymocowanie kontenera telekomunikacyjnego do fundamentów za pomocą śrub – kotew związanych z fundamentem, nie można uznać za trwały związek z gruntem. Zatem, przez samo posadowienie na fundamencie wskazany obiekt budowlany nie stał się budynkiem w znaczeniu podanym w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 2 pr. b.

Z kolei w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 stycznia 2017 r. (sygn. akt II FSK 3711/14, LEX nr 2226684) podkreślono, że nie wystarczy samo wskazanie, że obiekt został posadowiony na fundamencie, jeżeli poprzez sposób montażu nie można wykazać istnienia tego rodzaju trwałego związku z gruntem. Związany bowiem trwale z gruntem jest budynek, którego nie można od gruntu odłączyć bez uszkodzenia jego konstrukcji. Zatem, trwałe „przymocowanie” kontenera do fundamentu masą własną („i siłą grawitacji”) nie jest trwałym związaniem z gruntem w rozumieniu zarówno art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jak i art. 3 pkt 2 pr. b.

Powołane wyroki nie tracą na aktualności, bo składy orzekające rozstrzygając kwestię kwalifikowania dla potrzeb opodatkowania kontenerów nie stosowały wykładni art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. zakwestionowanej przez Trybunał Konstytucyjny.⁴

Mając na uwadze pisma wnioskodawcy: z dnia [...], z dnia [...] oraz z dnia [...] – **opis stacji transformatorowej typu Mrw-bpp 20/1000-3 oraz jej posadowienia na gruncie przedstawia się następująco:**

Przedmiotem niniejszej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego jest stacji transformatorowej typu Mrw-bpp 20/1000-3, gdzie:

- **MRw-bpp** – oznacza typ obudowy stacji jako betonowa, jednopoziomowa z wewnętrznym korytarzem obsługi, ze ścianami oddzielenia pożarowymi,
- **20** – oznacza napięcie pracy rozdzielnic SN,
- **1000** – oznacza rodzaj, ilość oraz maksymalną moc [kVA] transformatora/dławika/agregatu prądotwórczego,
- **3** – oznacza typoszereg stacji/ilość zamontowanych pól rozdzielczych SN.

Przedmiotowa stacja transformatorowa jest obiektem prefabrykowanym składającym się z:

- obudowy stacji wraz z komorą transformatora,
- fundamentu betonowego prefabrykowanego – kablowni (kable SN – nN z zewnątrz wprowadzane są przez otwory przepustowe umieszczone w części fundamentowej),
- rozdzielnic SN i nN,
- dachu,
- umieszczonych w stacji elementów urządzeń energetycznych.

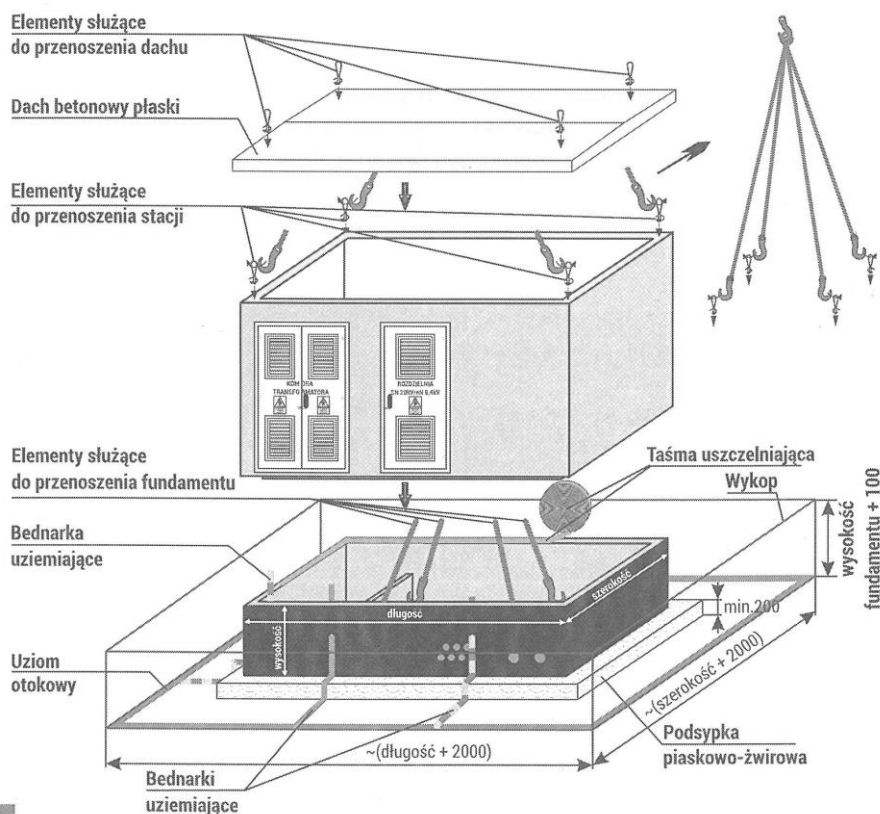
Ponadto, wnętrze stacji zostało technologicznie dopasowane do umieszczonych w nim urządzeń oraz stacja posiada przestrzeń użytkową niezbędną do ich właściwej obsługi. Stacja jest przystosowana do współpracy z siecią kablową, z którą jest połączona.

Natomiast posadowienie stacji nastąpiło poprzez wykonanie w ziemi wykopu. W przygotowanym wykopie należało wykonać zewnętrzne uziemienie stacji w formie otoku uziemiającego lub inne zgodne z lokalnymi wymaganiami w zakresie uziemienia urządzeń elektroenergetycznych oraz należało podłączyć go z zaciskami wewnątrz stacji. Pod fundamentem należało wykonać podsypkę piaskowo-żwirową o docelowej grubości minimum 20 cm (stan po zagęszczeniu). W tak przygotowanym miejscu należało równo ustawić misę fundamentową stacji. Przy ustawianiu misy fundamentowej stacji wykorzystano dźwig o odpowiedniej nośności oraz haki mocowane do demontowanych elementów służących do jej przenoszenia. Na posadowiony fundament stacji należało ułożyć pojedynczą warstwę taśmy uszczelniającej. Na tak przygotowany fundament należało równo ustawić bryłę główną stacji, w której umieszczono transformator, a następnie miało miejsce podłączenie przewodów do sieci kablowej. Następnie został posadowiony dach. Przy ustawianiu bryły głównej stacji, a następnie dachu, również wykorzystano dźwig o odpowiedniej nośności oraz haki mocowane do demontowanych elementów służących do przenoszenia. Demontowalne elementy służące do przenoszenia odpowiednio dachu, korpusu i fundamentu stacji, o których mowa wyżej,

⁴ R. Dowgier, Budynek czy budowla? Kilka uwag na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (SK 48/15), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018 r., nr 4.

mocowane są w przeznaczonych do tego miejscach w kontenerowej stacji transformatorowej typu MRw-bpp 20/1000-3.

Powyższe informacje potwierdzają dane dotyczące stacji transformatorowej typu MRw-bpp 20/1000-3 zamieszczone przez producenta tej stacji (tj. ZPUE S.A. z siedzibą w miejscowości Włoszczowa) na stronie internetowej <https://zpue.pl/>. Na przedmiotowej stronie internetowej zamieszczono również rysunek jak niżej obrazujący graficznie sposób posadowienia tej stacji.



Źródło: „Przykładowe posadowienie stacji z wewnętrznym korytarzem obsługi”, tj. obejmującej oznaczenie MRw-bpp – strona internetowa producenta stacji ZPUE S.A. – <https://zpue.pl/> z dnia [...]

Z powyższego wynika, że przedmiotowy obiekt budowlany – który jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadający prefabrykowany fundament oraz dach – nie ma trwałego związku z gruntem. Rozwiązania konstrukcyjne zastosowane przy „budowie” przedmiotowej stacji transformatorowej pozwalają na jej demontaż, co nie powoduje zmiany w obiekcie w sensie technicznym, a następnie posadowienie w innej lokalizacji wykorzystując elementy służące do przenoszenia. Stacja transformatorowa, o której mowa we wniosku Strony, posiada bowiem w swej konstrukcji miejsca specjalnie przeznaczone do zamocowania demontowanych elementów służących do przenoszenia odpowiednio jej miski fundamentowej, bryły głównej oraz dachu. Do ww. demontowanych elementów mocowane są haki celem wykorzystania dźwigu o określonej nośności do przeniesienia kolejno miski fundamentowej stacji, bryły głównej stacji i jej dachu. Ponadto, wnioskodawca argumentując stanowisko, iż stacja transformatorowa typu MRw-bpp 20/1000-3 jest trwale związana z gruntem, wskazuje cyt. „stacja składa się z opisanych w piśmie

elementów⁵ osadzonych na fundamencie i związanych z pozostałymi urządzeniami – **sama stacja jest trwale związana z gruntem z uwagi na jej połączenie z siecią**”⁶. Natomiast użyte wyżej przez wnioskodawcę sformułowanie „związanych z pozostałymi urządzeniami”, w ocenie [...], należy rozumieć jako cyt. „*opisujące stan przykrycia elementów stacji ziemią (zasypanie wykopu w którym umieszczono fundament, zasypanie elementów sieci kablowej i wykonanie opaski betonowej) i przykręcenie urządzeń (połączenie samego urządzenia stacji transformatorowej z siecią kablową przy pomocy przechodzących przez fundament przewodów)*”⁷. Zauważa się, że samo ustawienie/przymocowanie betonowej obudowy do prefabrykowanego fundamentu masą własną lub za pomocą śrub, zatrzasków, zacisków, zamków czy podłączenie kabli – nie jest trwałym związaniem obiektu z gruntem w rozumieniu zarówno art. 3 pkt 2 pr. b., jak i art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Stacja transformatorowa nie staje się trwale związana z gruntem poprzez jej połączenie z siecią, ponieważ o trwałym związku z gruntem nie decyduje „zawartość” stacji. W ocenie tut. organu podatkowego za nietrwale związany z gruntem należy uznać obiekt, który można przenieść w inne miejsce bez jego uszkodzenia, np. wykorzystując elementy służące do przenoszenia. Oznacza to, że przesłanka *trwałości z gruntem* rozumiana jako **związek na tyle trwały, że obiektu budowlanego nie można od gruntu odłączyć bez uszkodzenia jego konstrukcji – w niniejszym stanie faktycznym nie jest spełniona.**

W przedmiotowej stacji transformatorowej, będącej obiektem budowlanym nietrwale związanym z gruntem, umieszczone są urządzenia energetyczne służące do przesyłu i rozdziału energii elektrycznej dla jej odbiorców. Urządzenia energetyczne znajdujące się wewnątrz stacji wraz z betonową obudową stanowią elementy sieci technicznej – jaką jest sieć elektroenergetyczna.

W świetle unormowań art. 3 pkt 3 pr. b. jako budowle zostały wymienione wprost sieci techniczne, a w załączniku do ww. ustawy, sieci elektroenergetyczne zostały zaliczone do XXVI kategorii obiektów budowlanych. Oznacza to, że zarówno stacja transformatorowa typu MRw-bpp 20/1000-3 jako obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak i urządzenia elektroenergetyczne znajdujące się w jej wnętrzu, są elementami sieci technicznej jaką jest sieć elektroenergetyczna. Ponadto, zgodnie z art. 3 pkt 11 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 roku Prawo energetyczne (j. t. Dz. U. z 2022 r. poz. 1385 z późn zm.) *sieci* to instalacje połączone i współpracujące ze sobą, służące do przesyłania lub dystrybucji paliw lub energii, należące do przedsiębiorstwa energetycznego.

Ponadto, przekładając powoływane przepisy prawa podatkowego oraz powiązanego w tym zakresie prawa budowlanego na zakres przedmiotowy sprawy, tut. organ podatkowy wskazuje, że stacje transformatorowe są niezbędnym elementem procesu dystrybucji energii elektrycznej średnich i niskich napięć. W skład stacji transformatorowej typu Mrw-bpp 20/1000-3 wchodzi nie tylko obudowa, ale również urządzenia energetyczne, które znajdują się we wnętrzu. Wyróżniamy więc część budowlaną oraz część elektryczną – co potwierdzają również informacje na temat przedmiotowej stacji zamieszczone na stronie internetowej jej

⁵ Chodzi o następujące elementy: obudowa stacji wraz z komorą transformatora, fundament betonowy prefabrykowany – kablownia (kable SN – nN z zewnątrz wprowadzane są przez otwory przepustowe umieszczone w części fundamentowej), rozdzielnice SN i nN, dach, umieszczone w stacji elementy urządzeń energetycznych.

⁶ patrz – pismo Strony z dnia [...] (data wpływu do tut. Urzędu: [...])

⁷ patrz – pismo Strony z dnia [...] (data wpływu do tut. Urzędu: [...])

producenta (ZPUE S.A. z siedzibą w miejscowości Włoszczowa). Obudowa stacji transformatorowej ma zapewnić m. in. skuteczną ochronę otoczenia od skutków działania ewentualnego zwarcia łukowego wewnątrz stacji i konieczność zabezpieczenia wyposażenia stacji i rozdzielni od ingerencji osób postronnych.⁸ Poza obudową stacji – co znajduje potwierdzenie w informacjach zamieszczonych na stronie internetowej jej producenta (ZPUE S.A. z siedzibą w miejscowości Włoszczowa) – przedmiotowa stacja transformatorowa wyposażona jest w urządzenia energetyczne m. in. takie jak: rozdzielnice niskiego i średniego napięcia wraz z instalacjami.

Zarówno część budowlana jak i energetyczna stacji transformatorowej jest nierozzerwalnym elementem sieci elektroenergetycznej (sieci technicznej). Natomiast sieć techniczna stanowi budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. b., a zatem budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 pr. b. Taki kierunek wykładni zastosowany przez tut. organ podatkowy jest zgodny z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt P 33/09), w którym wskazano, że za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać:

- 1) budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 pr. b. (w tym przypadku sieci techniczne), w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 pr. b.;
- 2) urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 pr. b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny nie wykluczył, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.

Zatem, można przyjąć, że obiektem budowlanym jest budowla wraz z instalacjami umożliwiającymi jej wykorzystanie zgodnie z przeznaczeniem, a zatem wraz z urządzeniami i z układami połączeń między nimi. Obiektem budowlanym jest taki obiekt, który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów. Instalacje (urządzenia) *mają zapewnić możliwość użytkowania obiektu (sieci elektroenergetycznej) zgodnie z jego przeznaczeniem.*

Odrębną kategorią budowli, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest urządzenie budowlane. O czym była mowa wyżej, zgodnie z art. 3 pkt 9 pr. b. *urządzeniem budowlanym* jest urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Termin *urządzenie techniczne* jest pojęciem szerszym od *urządzenia budowlanego*. *Urządzenie techniczne* może być samodzielną budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (urządzenie budowlane), jak również może stanowić budowlę w rozumieniu tego przepisu będąc obiektem budowlanym (wolnostojące urządzenie techniczne). W obu przypadkach

⁸ R. Dekarz, M. Lipniak, Obudowy kontenerowych stacji transformatorowych realizowane jako elementy przestrzenne, *Przegląd Budowlany* 2011 r., nr 6, s. 25. Artykuł dostępny na stronie internetowej: www.przegladbudowlany.pl.

mamy do czynienia z przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości wskazanym w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.⁹

Powyższe rozważania pozwalają stwierdzić, że urządzenia umiejscowione funkcjonalnie i użytkowo w obiekcie budowlanym stacji transformatorowej, należy uznać w całości za nierozdzielalną część sieci technicznej (sieci elektroenergetycznej), umożliwiające jej wykorzystanie zgodnie z przeznaczeniem. Cała stacja transformatorowa (tj. dostosowana technicznie i użytkowo do danego rodzaju napięcia) nie połączona z siecią techniczną nie będzie gospodarczo użytkowana. Sama sieć techniczna bez poszczególnych stacji transformatorowych w zasadzie uniemożliwia dystrybucję energii elektrycznej, zaś urządzenia elektroenergetyczne bez przyłączenia do sieci są nieprzydatne.

Tutejszy organ podatkowy zgadza się z treścią wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 20 marca 2014 r. (sygn. akt II SA/Bk 955/13, LEX nr 1513260), w którym sąd stwierdził:

„Przedmiotowa inwestycja została zakwalifikowana jako budowa stacji transformatorowej oraz budowa dwóch linii kablowych. Z dołączonego do akt projektu jednoznacznie wynika, że przedmiotowa stacja transformatorowa jest jednym z elementów nierozdzielalnie związanych z projektowanymi elektroenergetycznymi liniami kablowymi. Podkreślenia wymaga, że linie i trakcje elektroenergetyczne są w rozumieniu art. 3 pkt 3a ustawy obiektem liniowym, który jest z kolei budowlą (art. 3 pkt 3). Przedmiotowa stacja pełni zatem w istocie funkcję zbliżoną do obiektu liniowego, bez którego obiekt ten nie mógłby funkcjonować. Ponadto zauważenia wymaga, że z opisu technicznego dotyczącego budowy przedmiotowej stacji transformatorowej kontenerowej wynika, że jej zewnętrzna część nie jest obiektem, który, jak w przypadku budynków, jest na trwale połączony z gruntem przy pomocy fundamentów. W tym przypadku sam fundament jest prefabrykatem i jest co prawda zagłębiony w wykopie ziemnym, ale stoi na podsypce piaskowo – żwirowej i umieszczone są w nim elementy urządzeń energetycznych. Na tak osadzonym fundamencie posadowiona jest bryła stacji, która jest jednoelementowym betonowym kontenerem przykrywanym od góry oddzielną odkręcaną betonową płytą. Kontener nie jest na trwale połączony z fundamentem, gdyż spoczywa na nim i jedynym elementem je łączącym jest taśma uszczelniająca.

W ocenie zatem Sądu, już powyższe wskazuje na to, że przedmiotową stację należy zakwalifikować jako budowlę, a nie budynek. Stanowisko to jest tym bardziej uzasadnione gdy się zważy, że jak wynika zarówno z opisu technicznego budowy przedmiotowej stacji, jak i dołączonych do niego rysunków tego obiektu, wewnątrz stacji zostało technologicznie dopasowane do umieszczonych w nim urządzeń i właściwie w całości jest tymi urządzeniami wypełnione. Trafnym zatem wydaje się spostrzeżenie, że przedmiotowy kontener spełnia funkcję podrzędną względem umieszczonych w nim urządzeń i jest przez to częścią budowlaną tych urządzeń w rozumieniu art. 3 ust. 3 ustawy, co przesądza o tym, że jest budowlą a nie budynkiem.

Zdaniem Sądu, rację ma skarżąca, że brak jest podstaw faktycznych i prawnych do przyjmowania, aby przedmiotową stację traktować jak budynek. Zauważenia przy tym

⁹ B. Pahl, Opodatkowanie stacji transformatorowych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r. (SK 48/15), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018 r., Nr 4.

wymaga, że w orzecznictwie sądów administracyjnych od dawna podkreślano, że przykładowe wskazanie rodzajów budowli zawarte w art. 3 ust. 3 Prawa budowlanego, wskazuje nie na rozbieżności definicyjne, a raczej na możliwość, iż pewne obiekty mogą występować, jako odrębne budowle (instalacje przemysłowe, urządzenia techniczne, części budowlane urządzeń technicznych, fundamenty pod maszyny i urządzenia), a mogą też w konkretnych sytuacjach tworzyć jedną budowlę, z uwagi na zachodzącą pomiędzy nimi spójność techniczno-użytkową (por. wyrok NSA z dnia 28 listopada 2006 r., sygn. akt II FSK 1403/05).

W tym przypadku mamy właśnie do czynienia z taką sytuacją. Przedmiotowa stacja składa się z oddzielnego fundamentu prefabrykowanego, kontenera betonowego i urządzeń elektroenergetycznych, a ponadto dodatkowo połączona jest z liniami kablowymi, co pozwala przyjąć, że zachodzi pomiędzy nimi spójność techniczno-użytkowa, a to z kolei daje podstawę to twierdzenia, że mamy do czynienia z jedną budowlą. W cytowanym powyżej wyroku Sąd ten wskazał, że jeżeli dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, bo wypełniono go urządzeniami energetycznymi, kubaturowo zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Budynek taki staje się obiektem budowlanym funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli. W tym właśnie znaczeniu omawiany obiekt budowlany stacji transformatorowej, jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości.

W ocenie obecnego składu Sądu, poczynione w cytowanym wyroku rozważania NSA na potrzeby podatkowe, mają także zastosowanie do analizy pojęć "budowla" i "budynek" na gruncie ustawy Prawo budowlane, gdyż są zbieżne z poglądami wyrażanymi przez sądy administracyjne orzekające na gruncie spraw z zakresu prawa budowlanego. I tak dla przykładu wskazać można, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażono pogląd, że stacja transformatorowa jako "wolno stojące urządzenie techniczne" jest niewątpliwie budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (por. wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2011 r., sygn. akt II OSK 1238/10)."

Reasumując, mając na uwadze stan faktyczny sprawy oraz w oparciu o obowiązujące przepisy prawa, przy uwzględnieniu wyroków sądów administracyjnych i poglądów doktryny – tut. organ podatkowy stwierdza, że stacja transformatorowa typu Mrw-bpp 20/1000-3, będąca przedmiotem wniosku Strony z dnia [...] (uzupełnionego pismami z dnia [...] oraz z dnia [...]), nie spełnia definicji budynku zawartej w przepisach art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ze względu na brak trwałości związania z gruntem. Przedmiotowa stacja transformatorowa, wraz z urządzeniami w niej umieszczonymi, stanowi przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Mając na uwadze powyższe **uznaje się za nieprawidłowe** stanowisko wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia [...] (uzupełnionego pismami z dnia [...] oraz z dnia [...]) w zakresie uznania przez [...] za zasadne osobnego traktowania, dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, cyt. „elementów stacji transformatorowej – to jest osobno budynku, urządzenia (przyp. – chodzi o transformator) oraz sieci kablowej.” **oraz kontynuując uznaje się za nieprawidłowe** stanowisko [...] przedstawione w wyżej wymienionym piśmie, że cyt. „przedmiotową stacją transformatorową należy zakwalifikować jako budynek (przyp. – chodzi o sam kontener) i zgodnie z tą kwalifikacją opodatkować od powierzchni użytkowej tegoż. (...) urządzenie transformatora nie będzie (...) podlegało

opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. (...) z uwagi na osobną kwalifikację obiektów liniowych, rozumianych jako odrębny przedmiot od budowli opisanych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie będą one podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.”.

Informuje się, że niniejsza interpretacja udzielana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania tut. organowi podatkowemu i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku z dnia [...] (uzupełnionego pismami z dnia [...] oraz z dnia [...]). Oznacza to, że organ wydający interpretację może „poruszać się” tylko i wyłącznie w ramach stanu przedstawionego przez wnioskodawcę, zadanego przez niego pytania oraz wyrażonej oceny prawnej (zajętego stanowiska). W związku z powyższym organ podatkowy w niniejszej interpretacji nie dokonuje oceny wiarygodności danych przedstawionych we wniosku i w pełni uznaje je za zgodne ze stanem faktycznym. Podany przez wnioskodawcę stan faktyczny stanowi jedyną podstawę wydanej interpretacji i wyznacza granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki.

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 (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, j.t. Dz. U. z 2023 r. poz. 259) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji podatkowej adresatowi (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Prezydenta Miasta Białegostoku (ul. Słonimska 1, 15-950 Białystok).

Z up. PREZYDENTA MIASTA

Stanisława Kozłowska
Skarbnik Miasta

Otrzymują:

1. [...]
[...]
[...]
[...]
[...]
[...]
[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

[...]

2. aa.