

[illegible]

.....

.....

.....

.....

postanawia

UZASADNIENIE

1

Konstrukcyjnie stacja składa się z dwóch kontenerów betonowych typu MRw-b. Każdy z kontenerów to dwa monolityczne zbrojone odlewki betonowe:

- fundament (kablownia stacji) oraz
- bryła główna (ściany boczne z podłogą).

Dach stacji wykonano z kształtowników stalowych pokrytych blachą dachówko - podobną. Wskazane części budowlane stoją na płycie fundamentowej o grubości około 200 mm z betonu zbrojonego drutem, na podsypce piaskowo - żwirowej. Wymiary każdego z modułów to:

- długość 5660 mm,
- szerokość 2960 mm,
- wysokość około 3200 mm.

Poszczególne elementy stacji są ze sobą skręcone w odpowiednich miejscach za pomocą śrub. Betonowa podłoga obiektu posiada otwory na wprowadzenie kabli. W korytarzach obsługi rozdzielnic SN i nN znajdują się wejścia do podziemnej części stacji, będącej jednocześnie fundamentem i kanałem kablowym.

Wewnątrz opisanych części budowlanych znajdują się następujące urządzenia techniczne (elektroenergetyczne):

1. rozdzielnica nN typu RN-W. Jest to niezależna część, wstawiona do obiektu. W metalowej obudowie zawiera urządzenia i podzespoły elektroenergetyczne służące do łączenia, przerywania, rozdziału obwodów elektrycznych i ich kombinacji. Jej obsługa następuje z korytarza obsługi wewnątrz stacji,
2. dwa transformatory o mocy znamionowej 630 kVA i napięciu znamionowym 20/0,4 kV. Transformatory wykonane są fabrycznie, bez dodatkowych elementów. Urządzenia zostały umieszczone wewnątrz stacji przez dach. Zabezpieczono je przed przesuwaniem za pomocą blokad kół - w jednym kontenerze,
3. agregat prądowórczy G1 330 A60 (jednostka prądowórcza), czyli urządzenie elektroenergetyczne stanowiące źródło energii elektrycznej. Składa się z prądnicy synchronicznej, silnika spalinowego, urządzeń kontrolno-pomiarowych i pomocniczych - w drugim kontenerze.

Wszystkie wymienione wyżej urządzenia mogą zostać zdemontowane, odłączone od części budowlanych, zastąpione innymi, przeniesione w inne miejsce. Części budowlane stacji transformatorowej oraz umieszczone wewnątrz urządzenia techniczne (elektroenergetyczne, tj. transformatory, rozdzielnica oraz agregat prądowórczy) opodatkowane są dotychczas w kategorii budowlane związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jako części stacji."

W złożonym wniosku Wnioskodawca w sposób wyczerpujący wskazał własne stanowisko w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego wskazując przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości (grunty, budynki, budowle) zgodnie z art. 2 ust. 1 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz przywołując definicje budynku i budowli zawarte w ww. ustawie, gdzie zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 1 cytowanej ustawy budynek to „(...) 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. Przez budowlę należy natomiast rozumieć (art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi): 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."

Dalej Wnioskodawca stwierdził, iż „zarówno w definicji budynku, jak i w definicji budowli występują pojęcia niezdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Konkretnie chodzi o zwroty: 'obiekt budowlany' oraz 'urządzenie budowlane'. W tym zakresie zarówno art. 1a ust. 1 pkt 1 upoi, jak art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi odsyłają do przepisów prawa budowlanego. Wyjaśnienie tych pojęć znajduje się w ustawie Prawo budowlane.

I tak, obiektem budowlanym jest (art. 3 pkt 1 uPb): budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Urządzeniem budowlanym jest z kolei: urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącze i urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazd, ogrodzenie, plac postojowy i plac pod śmietnik (art. 3 pkt 9 uPb).

Ustawa Prawo budowlane posiada własną definicję budowli. Jak stanowi art. 3 pkt 3 uPb 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową."

Wnioskodawca, uzasadniając swoje stanowisko, powołał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 roku o sygn. akt. P33/09 zaznaczając, iż „orzeczenie to ma ogromne znaczenie dla prawidłowej interpretacji pojęć budowli, obiektu budowlanego oraz urządzenia budowlanego w kontekście opodatkowania podatkiem od nieruchomości i - w konsekwencji - dla właściwego wyznaczenia budowli jako przedmiotu opodatkowania tym podatkiem.". Wnioskodawca wyjaśnił, iż „Trybunał zauważył, że art. 3 pkt 1 uPb (definicja obiektu budowlanego), a także art. 3 pkt 2 i art. 3 pkt 3 oraz art. 3 pkt 4 (definicje budynku, budowli i obiektu małej architektury na gruncie uPb) odczytywane łącznie obciążone są błędem logicznym. Polega on na tym, że budynek i budowla charakteryzowane są wprost jako obiekt budowlany (w przypadku małej architektury jest to relacja pośrednia), natomiast obiekt budowlany to - stosownie do art. 3 pkt 1 uPb - budynek albo budowla albo obiekt małej architektury. Wskazany błąd logiczny określany jest jako błędne koło pośrednie.

Dodatkowo art. 3 pkt 3 uPb został sformułowany w sposób rodzący spore trudności interpretacyjne. Powołany przepis to definicja zakresowa cząstkowa. Zawiera on dwa warunki uznania obiektu za budowlę:

- warunek wystarczający - budowlami są wszystkie obiekty wymienione w jego treści oraz

- warunek konieczny - budowlami nie są obiekty będące obiektami małej architektury lub budynkami.

W rezultacie, budowlami są wszystkie obiekty wyliczone *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 uPb, natomiast budowlami nie są obiekty zakwalifikowane do grupy obiektów małej architektury oraz do grupy budynków.

Problem pojawia się w sytuacji, gdy przedmiotem badania jest obiekt bezpośrednio niewymieniony pozytywnie lub negatywnie w analizowanym przepisie. Konieczne staje się wówczas dokonanie wykładni funkcjonalnej przez posłużenie się analogią z ustawy (analogia legis). Ujmując rzecz precyzyjnie, chodzi o ustalenie, czy analizowany obiekt posiada albo nie posiada cech istotnie zbliżonych do tych, które prezentują wzorce ujęte w art. 3 pkt 3 uPb. Jeżeli dany obiekt charakteryzuje się cechami w dużym stopniu zbliżonymi do cech wykazywanych przez wzorce z definicji budowli z art. 3 pkt 3 uPb, to należy zaliczyć go do budowli na gruncie prawa budowlanego, jako dziedziny prawa administracyjnego.

Podobnie rzecz przedstawia się w odniesieniu do definicji urządzenia budowlanego z art. 3 pkt 9 uPb. Jest to definicja stanowiąca kompilację definicji równościowej klasycznej (fragment: urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem), z definicją zakresową cząstkową (fragment: jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki). Podkreślenia wymaga ponadto nieostrość pojęć występujących w przepisie. Identyfikacja jak w przypadku definicji budowli z art. 3 pkt 3 uPb, w razie zaistnienia potrzeby ustalenia kwalifikacji obiektu, który nie jest wprost wymieniony w art. 3 pkt 9 uPb, niezbędne jest zastosowanie analogii z ustawy.

Pomimo opisanych niedoskonałości powołanych przepisów ustawy Prawo budowlane korzystanie z nich w dziedzinie prawa budowlanego, czy ogólnie prawa administracyjnego, jest akceptowalne.

Ze względu na odesłanie do przepisów prawa budowlanego, a konkretnie do ustawy Prawo budowlane, zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi (definicja budowli), wszystkie wskazane wady analizowanych definicji oraz wiążące się z nimi konsekwencje interpretacyjne zostały przeniesione do konstrukcji podatku od nieruchomości.

Podkreślić jednak należy, że w prawie daninowym wymagany jest o wiele wyższy standard staranności aniżeli w prawie budowlanym, czy administracyjnym. Źródłem tego obowiązku jest ustawa zasadnicza, a dokładnie art. 84 i art. 217 Konstytucji. Przewidują one, że przepisy prawne nakładające na obywateli obowiązki o charakterze daninowym muszą posiadać odpowiedni stopień szczegółowości i precyzyjności oraz - co do zasady - muszą być zamieszczone w akcie rangi ustawowej.

Nie jest zatem absolutnie dopuszczalne, aby przy badaniu tego, czym jest budowla jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, można było korzystać z otwartych definicji budowli, czy urządzenia budowlanego z ustawy Prawo budowlane, w identyczny sposób, jak to się dzieje w prawie budowlanym, czy administracyjnym. Największe zastrzeżenia budzi w tym kontekście konieczność posługiwania się zasadą analogii z ustawy. Nieakceptowalne jest szczególnie interpretowanie przepisów w drodze analogii z ustawy na niekorzyść podatników, czego wprost zabrania zasada *in dubio pro tributariorum*, zamieszczona w art. 2a Op.

Biorąc pod uwagę przedstawione powyżej uwagi, to na płaszczyźnie podatku od nieruchomości za budowle - rozumiane jako przedmiot opodatkowania - uznać wyłącznie należy: budowle wskazane *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 uPb - czyli w definicji budowli w ustawie Prawo budowlane - w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, które - wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem - są obiektami budowlanymi, opisanymi w art. 3 pkt 1 uPb oraz urządzenia techniczne z art. 3 pkt 9 uPb - czyli z definicji urządzenia budowlanego w ustawie Prawo budowlane - a także obiekty opisane w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej jako urządzenia budowlane, przy czym - w sytuacji, gdy dany obiekt nie został *expressis verbis* wskazany w powołanym przepisie, powstaje konieczność zbadania i ustalenia, że obiekt ten zapewnia możliwość użytkowania budowli albo budynku zgodnie z jej/jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednakże urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi będącymi budowlami według ustawy Prawo budowlane, które to obiekty jednak nie są budowlami na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (z tym zastrzeżeniem, że również przepisy innych ustaw zmieniających, uzupełniających czy uszczegóławiających ustawę Prawo budowlane w konkretnych przypadkach mogą mieć wpływ na przyporządkowanie badanego obiektu do grupy budowli opodatkowanych podatkiem od nieruchomości).

Postawiona konkluzja oznacza, że:

- nie każdy obiekt budowlany będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 uPb jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi - innymi słowy;
- nie każdy obiekt budowlany będący budowlą w świetle ustawy Prawo budowlane jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości."

Podsumowując swoje stanowisko w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego Wnioskodawca stwierdził, iż „(...) żadne z urządzeń technicznych umieszczonych wewnątrz betonowych kontenerów stacji transformatorowej należącej do Wnioskodawcy nie zostało wprost wymienione w art. 3 pkt 3 uPb. Transformatory, rozdzielnica niskiego napięcia i agregat prądotwórczy to urządzenia elektroenergetyczne, o wyłącznie technicznym charakterze. Już sama ta okoliczność pozwala wyprowadzić wniosek, że wymienione urządzenia nie są z pewnością budowlami, które stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi. Co więcej, ich konstrukcja, przeznaczenie, funkcja nie są nawet zbliżone do konstrukcji, przeznaczenia, funkcji wzorców ujętych w definicji budowli z uPb. Pod względem posiadanych cech analizowane urządzenia techniczne nie wykazują jakiegokolwiek podobieństwa do przykładów budowli z art. 3 pkt 3 uPb. Dodatkowo świadczy to o tym, że transformatory, rozdzielnica i agregat nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle (choć - jak zaznaczono - dla przyjęcia tego wniosku wystarczającą przesłanką jest brak tych urządzeń w przykładowym katalogu z art. 3 pkt 3 uPb).

Trzeba jednak zauważyć, że art. 3 pkt 3 uPb jako jeden z wzorców budowli podaje części budowlane urządzeń technicznych (kotłowni, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Elementy budowlane stacji transformatorowej, która jest własnością Wnioskodawcy, wraz z umieszczonymi wewnątrz jej urządzeniami technicznymi w postaci transformatorów, rozdzielnic oraz agregatu prądotwórczego, stanowią pewną całość o określonej użyteczności. Ich zadaniem jest bowiem zaopatrywanie obiektów szpitala w energię elektryczną. Betonowe kontenery stacji, które złożone są z dwóch monolitycznych zbrojonych odlewów betonowych, tj. fundamentu (kablowni stacji)

oraz bryły głównej (ściany boczne z podłogą) i przykrywa je dach - mają charakter budowlany. Z technicznego punktu widzenia są jednak odrębne od transformatorów, rozdzielnic niskiego napięcia i agregatu prądowórczego. Fundamenty, podłogi, ściany boczne oraz dach kontenerów (czy też stacji) uznać trzeba zatem za części budowlane urządzeń technicznych (transformatorów, rozdzielnic niskiego napięcia i agregatu prądowórczego). Jako, że części budowlane urządzeń technicznych są wymienione w art. 3 pkt 3 uPb jako budowle, to opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle podlega wyłącznie wartość opisanych części budowlanych."

Wnioskodawca podkreślił, iż „(...) analizowane elementy budowlane stacji (kontenery) nie mogą zostać zakwalifikowane do budowli, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi, w inny sposób niż poprzez uznanie ich za części budowlane urządzeń technicznych. Ani bowiem stacja transformatorowa, ani kontenery betonowe (z których w istocie się składa) nie zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 uPb jako budowle. W związku z powyższym, w świetle przywołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, gdyby art. 3 pkt 3 uPb nie wyliczał części budowlanych urządzeń technicznych jako przykładów budowli, to przedmiotowe elementy budowlane nie stanowiłyby budowli wedle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i nie podlegałyby opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Opisana sytuacja wyklucza potraktowanie urządzeń elektroenergetycznych jako części budowli (którą byłaby stacja, kontenery) w oparciu o art. 3 pkt 1 uPb, czyli definicję obiektu budowlanego. Transformatory, rozdzielnica i agregat nie są fragmentami instalacji zapewniającej możliwość użytkowania kontenerów zgodnie z przeznaczeniem, albowiem kontenery (czy też stacja) nie są samodzielną budowlą z art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi, która byłaby wskazana z nazwy w art. 3 pkt 3uPb.

Transformatory, rozdzielnica i agregat nie stanowią również urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 9 uPb. Identyfikacja jak w przypadku wzorców budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 uPb, urządzenia te nie są wyliczone w definicji urządzenia budowlanego w uPb. Transformatory, rozdzielnica i agregat nie posiadają cech choćby zbliżonych do przyłączy, urządzeń instalacyjnych, w tym służących oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, przejazdów, ogrodzeń, placów postojowych i placów pod śmietniki. Jak wyżej wykazano, transformatory, rozdzielnica i agregat nie mogą być uznane za zapewniające możliwość użytkowania budowli zgodnie z przeznaczeniem, gdyż betonowe kontenery (stacja) nie są samodzielną budowlą z art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi, której nazwa znajduje się w katalogu budowli z art. 3 pkt 3 uPb, lecz są częściami budowlanymi traktowanymi jak budowla. Wobec tego, urządzenia elektroenergetyczne nie mogą zapewniać możliwości użytkowania tych części budowlanych zgodnie z przeznaczeniem. Transformatory, rozdzielnica i agregat prądowórczy nie są więc urządzeniami budowlanymi z art. 3 pkt 9 uPb i z tej przyczyny nie są również budowlami z art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi."

Na potwierdzenie słuszności swojego stanowiska w sprawie Wnioskodawca przedstawił orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie, gdzie „(...) ugruntował się już pogląd, że urządzenia elektroenergetyczne, w tym szczególnie transformatory, nie są budowlami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości."

Jako przykład Wnioskodawca wskazał „(...) wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt: II FSK 2112/08, w którym Sąd orzekł, że: „Sporne w sprawie niniejszej w zakresie oceny prawnopodatkowej: transformatory, nie stanowią urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r., Nr 156, poz. 1118) i nie są też budowlami wchodzącymi w skład budowli jako całości techniczno - użytkowej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 wymienionej ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 1 lit. b powołanej ustawy Prawo budowlane” oraz, że: „W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego: sporny co do oceny prawnopodatkowej w sprawie przedmiot (transformator) jest tak różny od przedmiotów, przykładowo wprawdzie, ale i dosłownie, wymienionych w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, że zaliczenie go do urządzeń budowlanych, o których mowa w niedefiniującym tego pojęcia i konkludentnie odwołującym się w tym zakresie do definicji prawa budowlanego art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w świetle zasady ustawowej określoności przedmiotu opodatkowania jest całkowicie nieuprawnione. W relacji do przywoływanej zasady, dla pełności argumentów dyskursu chociażby, podkreślić też trzeba, że transformator, stanowiący w istocie rzeczy urządzenie elektroenergetyczne umożliwiające funkcjonowanie stacji elektroenergetycznej nie jest w jakikolwiek sposób podobny do przykładów budowli przedstawionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, takich jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolnostojące maszty antenowe, wolnostojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolnostojące 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 wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się całość użytkową.”; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. akt: II FSK 1673/13, zgodnie z którym „(...) transformatory posadowione na słupach oraz fundamentach bez uszczerbku dla budowli można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama. Budowlą natomiast będą wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia. Tym samym tylko one wypełniają definicję budowli zawartej w art. 3 pkt. 3 u.p.b. W konsekwencji to one podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”, a następnie wskazał inne wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego odnoszące się do przedmiotowej kwestii, tj.: „(...) wyrok z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. akt: II FSK 804/12, z dnia 23 września 2013 r., sygn. akt: II FSK 2491 -2493/12 oraz z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. akt: II FSK 1552/13."

Podsumowując własne stanowisko w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego Wnioskodawca stwierdził, iż „(...) stanowiące własność Wnioskodawcy dwa transformatory, rozdzielnica niskiego napięcia i agregat prądowórczy, umieszczone w obudowie składającej się z części budowlanych w postaci dwóch betonowych kontenerów (złożonych z kolei z fundamentu, podłogi, ścian i dachu każdy) są wyłącznie urządzeniami technicznymi (elektroenergetycznymi) i nie są budowlami z art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi, ani częściami budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi w zw. z art. 3 pkt 1 uPb, ani urządzeniami budowlanymi, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi w zw. z art. 3 pkt 9 uPb."

We wniosku Wnioskodawca złożył oświadczenie, o którym mowa w art. 14b ww. ustawy – Ordynacja podatkowa, a także załączył pełnomocnictwo szczególne dla Pani oraz potwierdzenie wykonania operacji, w tym

przelew krajowy w wysokości 17,00zł dot. opłaty „(...) za pełnomocnictwo PPS-1 dla dot. wydania indywidualnej interpretacji” oraz przelew krajowy w wysokości 40,00zł za wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Mając na względzie przedstawiony stan faktyczny oraz zaprezentowane przez Wnioskodawcę własne stanowisko w sprawie, podstawową kwestią, w ocenie tutejszego Organu, było przeanalizowanie obowiązujących przepisów prawa w zakresie problematyki zawartej we wniosku.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (*Dz. U. z 2017r. poz. 1785*), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m. in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy „*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.

Odtworzenie definicji budowli wymaga odwołania się do przepisów prawa budowlanego. Jednakże nie do wszystkich przepisów prawa budowlanego, gdyż dotyczy ono definicji przedmiotu opodatkowania, co oznacza odesłanie wyłącznie do przepisów rangi ustawowej (*wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09*). Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP przedmiot opodatkowania musi być uregulowany w ustawie, zatem dokonując wykładni pojęcia „*przepisy prawa budowlanego*”, użytego w art. 1a ust. 1 pkt 2 cytowanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zgodzie z Konstytucją RP uznać należy, iż odesłanie to odnosić się może wyłącznie do przepisów rangi ustawowej.

Poprzez „*obiekt budowlany*” w rozumieniu ustawy z dnia 07 lipca 1994r. – Prawo budowlane (*Dz. U. z 2017r. poz. 1332*) należy zatem rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (*art. 3 pkt 1*).

Dokonując wykładni powyższego artykułu należy stwierdzić, iż instalacje muszą pełnić wobec elementów budowlanych rolę służebną, gdyż instalacje nie służą „*całości*”, w skład której wchodzi, co oznacza, iż elementy niebudowlane mają służyć elementom budowlanym, nie zaś odwrotnie.

W art. 3 pkt 3 ww. ustawy Prawa budowlanego określono natomiast definicję „*budowli*”, przez którą należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (*fortyfikacje*), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (*kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń*) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Definicja ta, co podkreślono także w ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, została sformułowana wadliwie, gdyż definiuje budowlę jako obiekt budowlany niebędący budynkiem i obiektem małej architektury, zaś z definicji obiektu wynika, iż są to budynki, budowle i obiekty małej architektury. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny, aby „...ustalić (...), czy dany obiekt powinien, czy też nie powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (*argumentum a simili*), bądź też nie są (*argumentum a contrario*) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców (...)”. Biorąc to pod uwagę należy stwierdzić, że budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych są te wszystkie obiekty budowlane, które zostały wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy Prawa budowlanego oraz te obiekty budowlane, które są podobne z uwagi na ich konstrukcję, przeznaczenie i charakter. Opodatkowanie budowli, które nie są objęte wyliczeniem zawartym w art. 3 pkt 3 ustawy Prawa budowlanego, w przypadku gdy ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, narusza zasadę określoności i zasadę ustawowego określania przedmiotu danin publicznych, wynikającą z art. 217 Konstytucji RP.

Analizując definicję „*budowli*” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 cytowanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy również sięgnąć do zawartej w ustawie – Prawo budowlane definicji „*urządzenia budowlanego*”, gdyż zgodnie z ww. artykułem budowlę stanowi również „*urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem*”.

Pojęcie „*urządzenie budowlane*” zostało wyjaśnione w art. 3 pkt 9 cytowanej ustawy – Prawo Budowlane, który definiuje je jako 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.

Z przytoczonych definicji wynika, iż przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowla może być zarówno obiekt budowlany, jak i urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, gdzie tryb interpretacyjny nakazuje w pierwszej kolejności rozstrzygnąć, czy rozpatrywany obiekt wraz z urządzeniami technicznymi wskazanymi we wniosku, stanowi budowlę podlegającą opodatkowaniu, określaną w definicji artykułu 1a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jako obiekt budowlany, a w przypadku odpowiedzi przeczącej, gdy nie wchodzi w skład obiektu budowlanego – należy ustalić czy stanowi urządzenie budowlane.

Jak wskazał Wnioskodawca we wniosku urządzenia elektroenergetyczne tj.: rozdzielnica nN typu RN-W, dwa transformatory o mocy 630 kVa oraz agregat prądotwórczy G1 330 A60 umieszczone wewnątrz części budowlanych kontenerów „*nie są fragmentami instalacji zapewniającej możliwość użytkowania kontenerów zgodnie z przeznaczeniem, albowiem kontenery nie są samodzielną budowlą z art. 1a ust.1 pkt 2 upol, która byłaby wskazana z nazwy w art. 3 pkt 3uPb*”, zatem zdaniem tutej-

szezo Organu nie wchodzi w skład obiektu budowlanego, gdyż obiekt ten – stacja kontenerowa – pozostaje ograniczony jedynie do elementów „*stricto*” konstrukcyjnych.

Mając na uwadze powyższe oraz przytoczone przepisy i orzeczenia należy rozważyć jeszcze czy ww. urządzenia techniczne nie wchodzi w skład urządzenia budowlanego. Odnosząc się do przedstawionego stanu faktycznego we wniosku wskazać należy, że rozdzielnica, dwa transformatory oraz agregat prądowórczy nie pełnią roli pomocniczej wobec elementów konstrukcyjnych i jednocześnie to one nie zaś elementy konstrukcyjne wyznaczają funkcjonalność stacji kontenerowej.

Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę dodatkowo na aspekt, iż w przedmiotowej sprawie można mieć do czynienia z jedną z dwóch sytuacji, tj. gdy rozdzielnica, dwa transformatory oraz agregat prądowórczy są urządzeniami technicznymi (*umieszczonymi w budynku lub budowlu*) zabezpieczającymi prawidłowość pracy maszyn - dostarczającymi energię elektryczną o określonym napięciu oraz gdy urządzenia te wchodzi w skład sieci elektroenergetycznej (*przesyłowej*). W pierwszym przypadku zdaniem tutejszego Organu urządzenia te nie stanowią urządzenia budowlanego, o którym mowa w art. 3 pkt 9 cytowanej ustawy – Prawo Budowlane, natomiast w sytuacji, gdy stanowiłyby element sieci elektroenergetycznej wchodziłyby w skład budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 cytowanej ustawy – Prawo Budowlane, a tym samym ich wartość podlegałaby opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 4 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Reasumując zatem w okolicznościach faktycznych i prawnych, tutejszy Organ, konfrontując przedstawiony przez Wnioskodawcę sposób budowy kontenerowej stacji transformatorowej wraz z umieszczonymi w jej wnętrzu urządzeniami elektroenergetycznymi (*transformatory, rozdzielnica i agregat prądowórczy*) i biorąc pod uwagę sposób jej funkcjonowania z definicją zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podziela stanowisko Wnioskodawcy, iż urządzenia elektroenergetyczne, umieszczone wewnątrz części budowlanych kontenerów (*rozdzielnica nN typu RN-W, dwa transformatory o mocy 630 kVa oraz agregat prądowórczy G1 330 A60*) powinny zostać wyłączone z opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, w sytuacji, gdy nie wchodzi w skład urządzenia budowlanego oraz nie służą obiektowi budowlanemu rozumianemu jako elementy konstrukcyjne wraz z wchodzącymi w jego skład instalacjami z zastrzeżeniem, iż nie wchodzi w skład sieci elektroenergetycznej (*przesyłowej*), a jedynie zabezpieczają prawidłowość pracy maszyn – dostarczają energię elektryczną o określonym napięciu.

Zaznaczyć w tym miejscu należy, iż budowle podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w przypadku, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, dlatego też zasadnicze znaczenie ma fakt związania budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej przez Wnioskodawcę.

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec tego interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Obowiązkiem wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego (*zdarzenia przeszłego*) ustawodawca obciążył wnioskodawcę, co oznacza, iż to wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego, jakie należy uwzględnić przy wydawaniu interpretacji.

Ponadto należy zaznaczyć, że interpretacja dotyczy wyłącznie przepisów prawa podatkowego, organ podatkowy nie jest uprawniony do interpretacji przepisów z innych dziedzin prawa.

Mając na uwadze powyższe niniejsza interpretacja została wydana w oparciu o stan faktyczny przedstawiony przez Wnioskodawcę, a co za tym idzie przedmiotowe postępowanie interpretacyjne ograniczono wyłącznie do udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w okolicznościach stanu faktycznego podanego przez Stronę we wniosku. Związanie organu interpretacją dotyczy jedynie dokonanej wykładni przepisu podatkowego wyłącznie w kontekście stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Nie oznacza to, iż w przypadku dokonania w toku postępowania podatkowego innych ustaleń, Organ będzie musiał zająć stanowisko zbieżne z dokonaną wcześniej interpretacją.

Biorąc pod uwagę powyższe tutejszy Organ postanawia jak w sentencji.

POUCZENIE

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Od niniejszej interpretacji przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, za pośrednictwem Prezydenta Miasta Katowice w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu interpretacji (*art. 53 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz.U. z 2017r. poz. 1369 ze zm.*).

Skargę można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie, chyba że skargę wnosi prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich lub Rzecznik Praw Dziecka. Przez wyczerpanie środków zaskarżenia należy rozumieć sytuację, w której stronie nie przysługuje żaden środek zaskarżenia, taki jak zażalenie, odwołanie lub ponaglenie, przewidziany w ustawie. Jeżeli stronie przysługuje prawo do zwrócenia się do organu, który wydał decyzję z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy, strona może wnieść skargę na tę decyzję bez skorzystania z tego prawa (*art. 52 ww. ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*).