

Zagrodno, dnia 24 luty 2022 r.

WÓJT GMINY ZAGRODNO

59-516 ZAGRODNO 52

FP. 310.2.1.2022

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Zagrodno, działając na podstawie art. 14j § 1 w zw. z art. 14c i 14d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U z 2019 r. poz.1170 ze zm.), po zapoznaniu się z wnioskiem spółki

z dnia 18.11.2021 r. (data wpływu do urzędu dnia 30.11.2021 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości dotyczącej następującej kwestii:

Czy firma będąca właścicielem – urządzenia mechatronicznego, mającego postać automatycznej skrytki pocztowej służącej do nadawania i odbierania przesyłek, powstałej w całości w procesie przemysłowym przy użyciu wyrobów wyłącznie przemysłowych i tym, samym niestanowiące obiektu budowlanego na gruncie Prawa Budowlanego, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych?

Uznaje, stanowisko przedstawionej we wniosku z dnia 18.11.2021 r. za nieprawidłowe.

Uzasadnienie

Dnia 30.11.2021 r. do Wójta Gminy Zagrodno wpłynął wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości - kwestii niepodlegania opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, wskazać przy tym należy, że ustawodawca posługuje się sformułowaniem „automatów przechowujących przesyłki” art. 29 ust. 2 pkt 28 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca, jest spółką kapitałową prowadzącą działalność gospodarczą związaną z wykorzystaniem obejmującą nabywanie, bieżące utrzymanie i zarządzanie infrastrukturą urządzeń paczkomatowych, stanowią urządzenie

mechatroniczne umożliwiające samoobsługowe dokonanie odbioru i nadawanie przesyłek z jednoczesną możliwością powiadomienia klienta o możliwości dokonania odbioru, dokonanym odbiorze, nadaniu lub złożeniu przesyłki w jej usunięciu lub wyjęciu z przechowaniu w skrytce przez określony czas oraz zdalnej obsłudze całego procesu świadczenia przedmiotowej obsługi. Wnioskodawca jest właścicielem ww. urządzeń.

Konstrukcja jest oparta o galwanizowaną blachę i profile, która wraz z komputerem podłączonym do sieci internetowej oraz ekranem tworzy zautomatyzowaną maszynę. Urządzenie do swojego działania wymaga jedynie podłączenia do sieci energii elektrycznej. Wszystkie elementy składające się i tworzące powstają tylko i wyłącznie w procesie przemysłowym, a nie budowlanym. Wyprodukowane urządzenie jako całość jest transportowane na miejsce docelowego funkcjonowania: nie posiada własnego fundamentu, ani nie wymaga żadnych prac budowlanych do tego, aby funkcjonował w danym miejscu. Wnioskodawca tylko „stawia” gotowe urządzenie na utwardzonym podłożu.

jako urządzenie charakteryzuje się modułową budową. Konkretna konfiguracja obejmuje moduł centralny, zawierający większość podsystemów elektromechanicznych. Wśród tych podsystemów znajdują się moduły zasilające, wentylacji oraz w zależności od konfiguracji moduły ogrzewania i usuwania wilgoci. Moduł centralny jest połączony w sposób tworzący integralną całość z modułami zawierającymi zamykane mechaniczne skrytki na przesyłki o różnej pojemności. Sam element mechanizmu zamykania składa się m.in. z serwomotoru, który odpowiada za odryglowanie oraz otwarcie drzwi. Szczegółowa liczba i gabaryty skrytek jest zależna od konkretnej konfiguracji (jak w przypadku maszyny służącej do przechowywania bagaży, które znajdują się np. na dworcach). Cała konstrukcja urządzenia jest przeznaczona do stawiania na twardym podłożu bez trwałego łączenia z nim. Szereg cech szczegółowych konstrukcji urządzenia, zarówno dotyczących elementów jego działania, jak i całości pracy, chroniona jest patentami i wzorami użytkowymi obowiązującymi na terytorium RP, UE oraz w innych częściach świata. Zastosowane w wynalazki, chronione odpowiednimi patentami, dotyczą specyfiki m.in. działania w roli elektronicznej skrzynki depozytowej dla paczek, procesu zdalnej kontroli zawartości pojemników i przekazywania informacji o aktualnym stanie, sterowania procesem otwierania i zamykania pojemników oraz kontroli dostępu do ich zawartości. Opisywanie wynalazki w dużej części skupiają się wokół zagadnień takich jak funkcjonowanie urządzenia jako część systemu dystrybucji przesyłek. Przedmiotowe wynalazki charakteryzują jako urządzenie pełniące określone funkcje, tj. automatyczne, mechatroniczne urządzenie przeznaczone do przyjmowania, przechowywania przez ograniczony czas i wydawania przesyłek w formie m.in. listów lub paczek.

Wyprodukowany w ten sposób nie wymaga wprowadzania zmian konstrukcyjnych. Proces odbioru i nadawania przesyłki jest w pełni automatyczny, nie wymaga dodatkowej obsługi przez personel Wnioskodawcy.

Pytanie przyporządkowane do stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego

Czy w przedstawionym stanie faktycznym jako urządzenie mechatroniczne, mające postać automatycznej skrytki pocztowej służącej do nadawania i odbierania przesyłek, powstałej w całości w procesie przemysłowym przy użyciu wyrobów wyłącznie przemysłowych i tym samym niestanowiącej obiektu budowlanego na gruncie Prawa budowlanego, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych?

Stanowisko wnioskodawcy:

Wnioskodawca przedstawił własne stanowisko w przedmiotowym zakresie, wskazując, że nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, albowiem nie stanowi obiektu budowlanego w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.).

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego zdarzenia przyszłego:

Wójt Gminy Zagrodno uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe, argumentując niniejsze stanowisko j.n.

Przepis art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane, tj. grunty, budynki lub ich części oraz **budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej**.

W myśl przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za budowlę uznaje się obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Pierwszy element definicji, zwrot „obiekt budowlany”, odsyła do przepisów prawa budowlanego, czyli art. 3 pkt 1 - Prawo budowlane, który definiuje pojęcie obiektu budowlanego w ten sposób, iż jest to budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Element drugi definicji, tj. „urządzenie budowlane”, odsyła natomiast do przepisu art. 3 pkt 9 ustawy - Prawo budowlane, który stanowi, iż jest to urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, (...). Budowlą jest nie tylko sama konstrukcja, ale również ściśle z nią związane urządzenia w postaci instalacji i przyłączy, które są elementem składowym budowli. Jednym z przykładów budowli wymienionych wprost w art. 3 ust. 3 ustawy - Prawo budowlane są wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne. Zaznaczyć przy tym także należy, że katalog ten ma charakter otwarty¹. Budowlami są bowiem także rzeczy mające takie same cechy jak przykłady budowli wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane.

Dokonując pełnego przedstawienia treści przepisów prawnych, których analiza determinować będzie ocenę złożonego wniosku zauważyć należy, że art. 29 ust. 2 pkt 28 ustawy – Prawo budowlane w brzmieniu aktualnie obowiązującym stanowi, że nie wymaga decyzji o pozwoleniu na budowę oraz zgłoszenia, o którym mowa w art. 30 ustawy, budowa bankomatów, biletomatów, wpłatomatów, automatów sprzedających, **automatów przechowujących przesyłki** lub automatów służących do wykonywania innego rodzaju usług o wysokości do 3m włącznie. Powołany przepis normuje wyłączenie obowiązku uzyskiwania pozwolenia na budowę, jak i dokonywania zgłoszenia prowadzenie budowy automatów przechowujących przesyłki, przy czym jego sens i znaczenie należy także interpretować poprzez brzmienie art. 1 w zw. z art. 3 pkt 1 i 6 ustawy – Prawo budowlane. Oczywiście jest zatem, że ustawa ta normuje **działalność obejmującą** sprawy projektowania, **budowy**, utrzymania i rozbiórki

¹ G. Kuźma [w:] G. Kuźma, R. Tymiec (red.), Prawo budowlane. Komentarz, Wyd. 21, 2020, SIP Legalis/el., art. 3 ustawy – Prawo budowlane.

obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. Tym samym, poprzez wykładnię *a contrario* (z przeciwieństwa) przyjęć należy, że fakt wyłączenia obowiązku podejmowania określonych czynności administracyjnych w zakresie budowy automatów przechowujących przesyłki (i to nie wszystkich) *de iure* determinuje wniosek, że automat przechowujący przesyłki (a więc i [] jest objektem budowlanym w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Gdyby rzeczywiście automat przechowujący przesyłki nie był objektem budowlanym, to wówczas nie podlegałby zakresowi normowania przepisów szczególnych tejże ustawy, albowiem wówczas, zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane, ustawa ta nie miałaby zastosowania do tego rodzaju obiektów już na podstawie art. 1 w zw. z art. 3 pkt 1 i 6. Odmienny pogląd naruszałby ponadto wykładnię systemową wewnętrzną, która zakłada, że akt prawny jest wewnątrznie niesprzeczny.

Nie można się zgodzić z twierdzeniem, że [] nie jest objektem budowlanym, gdyż pozyskiwany jest w wyniku procesu, którego miejscem jest fabryka a nie plac budowy, w związku z czym jego powstanie wiąże się z aktywnością przemysłową a nie budowlaną. Obecnie nawet budynki powstają w całości poza placem budowy a następnie są umiejscawiane w punkcie docelowym. Zgodnie z art. 3 ustawy - Prawo budowlane przez roboty budowlane rozumie się budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego.

Również nie można się zgodzić z twierdzeniem, że [] to jedynie urządzenie techniczne składające się z zespołu połączonych i kontrolowanych przez komputer skrytek - czyli jest to elektronika otoczona metalową obudową. W myśl art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88/5 z 04 kwietnia 2011 r.) przez wyroby budowlane należy rozumieć 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. Załącznik nr IV do tego aktu zawiera 35 grup produktów. Do [] zastosowanie ma grupa: konstrukcyjne wyroby metalowe i wyroby pomocnicze. Z tych produktów skonstruowana jest osłona, która zamyka przestrzeń przeznaczoną dla skrytek, a także stanowi ochronę dla elektroniki. W ten sposób spełnia funkcję tożsamą dla przegrody budowlanej.

Nie można zgodzić się z twierdzeniem, że [] nie jest trwale związany z gruntem, czyli nie jest wznoszony a umiejscawiany, jak zwykła ruchomość o czym ma świadczyć **brak fundamentów** a nawet brak przytwierdzenia do gruntu. Umiejscowienie [] wiąże się z koniecznością zapewnienia odpowiedniego podłoża, do którego [] wcale nie musi być przytwierdzony. Wymaga on nie tylko utwardzonego terenu, ale również konieczne jest podłączenie go do instalacji elektrycznej. Do kwestii trwałego związania obiektu budowlanego z gruntem odnosi się teza wyroku NSA z dnia 26 listopada 2020 r. (II OSK 1312/18). Zgodnie z nią „Dla kwestii trwałego związania obiektu budowlanego z gruntem nie zawsze mają znaczenie zastosowane rozwiązania techniczne dotyczące posadowienia obiektu na gruncie, lecz także wielkość obiektu. Istnienie fundamentów nie jest jedynym wyznacznikiem kwalifikacji prawnej budynku jako trwale związanego z gruntem, ponieważ aktualne technologie pozwalają na zastosowanie innych rozwiązań technicznych umożliwiających trwałe zawiązanie obiektu z gruntem. Chodzi bowiem o to, aby obiekt budowlany opierał się naturalnym siłom przyrody”. W tym zakresie wypowiedziano się także w literaturze przedmiotu: „Niezasadne jest również twierdzenie, że omawiane automaty pozbawione są przymiotu związania z gruntem. Nie jest to co prawda związek uzasadniający uznanie [] za część składową gruntu, jednak objekty

budowlane nie zawsze muszą być nierozzerwalnie związane z nieruchomością. Żeby spełniać swoją rolę wystarczy, że obiekt nie poddaje się oddziaływaniu sił natury oraz działaniu osób postronnych.”²

Należy podkreślić, że częścią wspólną wszystkich obiektów budowlanych jest stałość umiejscowienia. bez wątpienia nie mógłby funkcjonować bez przymiotu stałości. Realizuje on cele, dla których istotą jest umiejscowienie w ściśle wyznaczonym punkcie. Stałość jest wpisana w istotę funkcjonowania

Zgodnie w wyroku WSA w Łodzi z dnia 17 stycznia 2019 r. (II SA/Łd 761/18) „Określona rzecz ruchoma może stać się obiektem budowlanym po jej usytuowaniu w danym miejscu, ze względu na jej przeznaczenie i sposób użytkowania. Na gruncie art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego oraz przy uwzględnieniu definicji budowy zawartej w art. 3 pkt 6 ustawy, w odniesieniu do przez wybudowanie rozumieć należy już samo dostarczenie takiego obiektu oraz jego postawienie na gruncie z ewentualnym wykonaniem pewnych przystosowawczych robót budowlanych jak podłączenie do prądu czy utwardzenie podłoża pod tym obiektem”. Finalnie Sąd ten uznał, jako obiekt budowlany w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo budowlane. Również w literaturze taki sposób interpretacji przepisów prawa budowlanego został wyrażony - R. Dowgier, *Jeszcze w kwestii opodatkowania*, PPLiFS 2021, nr 6, s. 6-8. oraz nie wprost Ł. Rogowski, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości automatów przechowujących przesyłki*, PPLiFS 2021, nr 4, s. 6-11 .

W odniesieniu do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego należy wskazać komentarz autorstwa pracowników jednego z najważniejszych ośrodków akademickich jeśli chodzi o podatki i opłaty lokalne: „Trzeba też uwzględnić wyrok TK z 13.09.2011 r., P 33/09, który pozwala na opodatkowanie budowli tylko wtedy, gdy są one wprost jako budowle wskazane w art. 3 pkt 3 pr. bud., w innych przepisach ustawy lub w załączniku. Nie tylko w powołanym art. 29, ale i w art. 3 pkt 3 pr. bud. można doszukiwać się wskazania W przepisie tym wskazuje się bowiem na wolno stojące urządzenia techniczne. Takim urządzeniem jest wskazany z nazwy w art. 29 automat przechowujący przesyłki. Nowelizacja art. 29 pr. bud. z pewnością jest przydatna przy określeniu grupy obiektów, które mogą mieścić się w kategorii wolno stojących urządzeń technicznych.”³ Potwierdza on wywiedzioną wcześniej argumentację w kontekście rozumienia art. 29 ust 2 pkt 28 ustawy – Prawo budowlane w kontekście art. 1 ustawy – Prawo budowlane, tj. że jest obiektem budowlanym na gruncie ustawy - Prawo budowlane.

Fakt zakwalifikowania jako obiektu budowlanego na gruncie ustawy – Prawo budowlane stanowi punkt wyjścia do dalszych rozważań - już na gruncie prawa podatkowego - w przedmiocie zawierania się w zakresie przedmiotowym podatku od nieruchomości. Warto, znowu w ślad za doktryną wskazać, że „Jeżeli mamy do czynienia z obiektem budowlanym w świetle powołanej ustawy, który nie spełnia cech budynku w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i nie jest on obiektem małej architektury w rozumieniu art. 3 pkt 4 pr. bud., to jest budowlą objętą podatkiem od nieruchomości, o ile oczywiście jest ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, gdyż

² Ł. Rogowski, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości automatów przechowujących przesyłki*, PPLiFS 2021, nr 4, s. 6-11.

³ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021, art. 1(a).

tylko w tym przypadku podlega opodatkowaniu. Poprawność takiego rozumowania potwierdził TK w uzasadnieniu wyroku z 13.12.2017 r., SK 48/15.⁴

Niewątpliwie w przedstawionym zdarzeniu przysługującym ma być związany z działalnością gospodarczą. Ponadto nie jest budynkiem, ponieważ nie spełnia on cech budynku w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. choć jest obiektem budowlanym, w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, jest trwale związany z gruntem (choć to zależy od rozumienia tego pojęcia), wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, **to nie posiada fundamentów oraz dachu.**

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko wnioskodawcy wyrażone we wniosku uznaje się za nieprawidłowe.

będący urządzeniem mechatronicznym umożliwiającym samoobsługowe dokonanie odbioru i nadawanie przesyłek z jednoczesną możliwością powiadomienia klienta o możliwości odbioru, dokonanym odbiorze, nadaniu lub złożeniu przesyłki w stanowi budowlę - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury – związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej, a zatem podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Niniejsza interpretacja indywidualna odnosi się do zaistniałego zdarzenia faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i obecnie obowiązującego stanu prawnego.

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 we Wrocławiu za pośrednictwem Wójta Gminy Zagrodno. Termin na złożenie skargi na indywidualną interpretację podatkową wynosi 30 dni od dnia jej doręczenia. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi na adres: Wójt Gminy Zagrodno, Zagrodno 52, 59-516 Zagrodno.

W myśl art. 14na. § 1 ustawy ordynacja podatkowa przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej: z zastosowaniem art. 119a; w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści. Zgodnie z art. 14na § 2. ww. ustawy przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych

Otrzymują:

1. adresat
2. a/a

WÓJT
Karolina Bardowska

⁴ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021, art. 1(a).