

Kraków, dnia 1 marca 2022 r.

Wójt Gminy Białowieża
ul. Sportowa 1
17-230 Białowieża

Wnioskodawca: **Inpost Paczkomaty Sp. z o.o.** z siedzibą w Krakowie, ul. Wielicka 28, 30-552 Kraków, NIP: 6793081395, reprezentowana przez pełnomocnika – Magdalenę Ociepkę (pełnomocnictwo ogólne umieszczone w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych Szefa Krajowej Administracji Skarbowej)

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej

Działając w imieniu Wnioskodawcy, na podstawie przepisu art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b ustawy z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, tekst jedn. ze zm., dalej jako: „OP”), niniejszym składam wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, dotyczącej podatku od nieruchomości.

Rodzaj sprawy	Podatek od nieruchomości
Cel złożenia wniosku	Złożenie wniosku
Status wnioskodawcy	Podatnik
Przedmiot wniosku	Zaistniały stan faktyczny/zdarzenie przyszłe
Liczba zaistniałych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych	2
Wysokość opłaty	80 zł
Przepisy prawa podatkowego będące przedmiotem interpretacji indywidualnej	art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12.01.1991 r. (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170, tekst jedn. ze zm., dalej jako: „UPOL”)
Organ podatkowy właściwy dla wnioskodawcy ze względu na sprawę będącą przedmiotem interpretacji indywidualnej	Wójt Gminy Białowieża ul. Sportowa 1 17-230 Białowieża
Sposób uiszczenia opłaty	Wpłata na rachunek bankowy
Numer konta bankowego, na który wnoszona jest opłata	63 8071 0006 0014 2393 2000 0010
Sposób zwrotu nienależnej opłaty	Zwrot na rachunek bankowy Nr rachunku: 20 1050 0086 1000 0024 2229 4708

Wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych)

Informacje ogólne

Inpost Paczkomaty sp. z o.o. (dalej: Wnioskodawca) jest spółką kapitałową podlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Polsce od całości swych dochodów. Wnioskodawca jest również zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług.

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą związaną z wykorzystaniem Paczkomatów, obejmującą nabywanie, bieżące utrzymanie i zarządzanie infrastrukturą urządzeń paczkomatowych. Paczkomaty stanowią urządzenia mechatroniczne umożliwiające samoobsługowe dokonanie odbioru i nadawanie przesyłek z jednoczesną możliwością powiadomienia klienta o możliwości dokonania odbioru, dokonanym odbiorze, nadaniu lub złożeniu przesyłki w paczkomacie, jej usunięciu lub wyjęciu z paczkomatu, przechowaniu w skrytce przez określony czas oraz zdalnej obsłudze całego procesu świadczenia przedmiotowej usługi. Wnioskodawca jest właścicielem ww. urządzeń.

Konstrukcja Paczkomatu 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 Paczkomat powstają tylko i wyłącznie w procesie przemysłowym, a nie budowlanym. Wyprodukowane urządzenie jako całość jest transportowane na miejsce docelowego funkcjonowania. Paczkomat 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.

Paczkomat 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, odszraniania i usuwania wilgoci. Moduł centralny jest połączony w sposób tworzący integralną całość z modułami zawierającymi zamykane mechanicznie skrytki na przesyłki o różnej pojemności. Sam element mechanizmu zamykania składa się m.in. z serwomotoru, który odpowiada za odryglowanie oraz otworzenie 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 Paczkomacie 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. Opisywane wynalazki w dużej części skupiają się wokół zagadnień takich jak funkcjonowanie urządzenia jako część systemu dystrybucji przesyłek. Przedmiotowe wynalazki charakteryzują Paczkomat 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 Paczkomat nie wymaga wprowadzania zmian konstrukcyjnych. Proces odbioru i nadawania przesyłki jest w pełni automatyczny, nie wymaga dodatkowej obsługi przez personel Wnioskodawcy.

Klasyfikacja na gruncie Prawa budowlanego

Wnioskodawca posiada pisemną „Opinię dotyczącą charakteru paczkomatu NEXT jako urządzenia mechatronicznego” z dnia 19.03.2019 r., autorstwa dr inż. Przemysława Głomba i dr inż. Arkadiusza Sochana z Instytutu Informatyki Teoretycznej i Stosowanej Polskiej Akademii Nauk. W pisemnej opinii eksperci wprost wskazują, że:

„(...)Opiniowane urządzenie paczkomat NEXT jest urządzeniem elektromechanicznym, mechatronicznym, służącym do nienadzorowanego przyjmowania i wydawania przesyłek pocztowych; **jest więc automatyczną, elektromechaniczną skrytką pocztową (podkreślenie własne)**”¹;

oraz:

„Paczkomat charakteryzuje się modułową budową; konkretna konfiguracja obejmuje w każdym wypadu moduł centralny, zawierający większość podsystemów elektromechanicznych. Wśród tych podsystemów można zleźć moduły zasilające, wentylacji, a także, w zależności od konfiguracji, moduł ogrzewania, odszraniania, i usuwania wilgoci. Moduł centralny jest połączony w sposób tworzący integralną całość z modułami zawierającymi zamykane mechanicznie skrytki na przesyłki o różnej kubaturze. Szczegółowa liczba i gabaryty skrytek jest właściwością konkretnej konfiguracji (...). **Całość konstrukcji urządzenia jest przeznaczona do stawiania na twardym podłożu bez trwałego łączenia z nim; może ono być umieszczane zarówno na zewnątrz, jak i wewnątrz budynków. Producent dostarcza paczkomat wyprodukowany w całości, jego instalacja w miejscu docelowym nie wymaga wprowadzania w nim zmian konstrukcyjnych; konieczne jest natomiast zasilanie z sieci o napięciu 230 V (podkreślenie własne)**”².

Wnioskodawca posiada również pisemną ekspertyzę sporządzoną przez dr hab. inż. Roberta Kowalskiego oraz dr inż. Piotra Knyziaka z Instytutu Inżynierii Budowlanej Politechniki Warszawskiej w przedmiocie oceny Paczkomatu jako urządzenia niestanowiącego obiektu budowlanego w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane (*Ekspertyza mająca na celu ustalenie, że w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane, Paczkomat typu Classic, Next, New FM, Modular nie stanowi obiektu budowlanego, Instytut Inżynierii Budowlanej, Politechnika Warszawska, Wydział Inżynierii Lądowej, Warszawa 2019*).

Przedmiotowa opinia inżynierów z Politechniki Warszawskiej wskazuje bezpośrednio, że:

„Urządzenie typu Paczkomat **nie ma cech budowli** podanych w definicji w ustawie Prawo budowlane”³,

¹ Tak Przemysław Głomb, Arkadiusz Sochan w „Opinia dotycząca charakteru paczkomatu NEXT jako urządzenia mechatronicznego”, str. 4.

² Tak Przemysław Głomb, Arkadiusz Sochan w „Opinia dotycząca charakteru paczkomatu NEXT jako urządzenia mechatronicznego”, str. 2.

³ Tak Robert Kowalski, Piotr Knyziak w „Ekspertyza mająca na celu ustalenie, że w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane, Paczkomat typu Classic, Next, New FM, Modular nie stanowi obiektu budowlanego”, str. 13.

„Urządzenie typu Paczkomat **nie ma cech obiektu budowlanego** podanych w definicji w ustawie Prawo budowlane”⁴.

Jak stanowi przedmiotowa ekspertyza:

„W procesie produkcji Paczkomatu w wytwórni stosowane są typowe materiały i części gotowe (elementy komputera, monitor, blacha, kable) wykorzystywane przy produkcji innych urządzeń i mebli (takich jak lodówki, pralki, telewizory, komputery, metalowe szafy ubraniowe, metalowe szafy na akta). Materiały z których jest produkowany w wytwórni, powinny być certyfikowane w zakresie np. jakości stali, zawartości środków szkodliwych dla środowiska itp., ale ta zasada dotyczy wszystkich urządzeń (tak jak w przypadku lodówki, pralki, telewizora, komputera). (...)”

Oznakowanie CE i deklaracja zgodności dla tego oznakowania, w przypadku urządzeń typu Paczkomat wprost wskazuje, że są one **urządzeniami użytkowymi na zewnątrz, traktowane są jak sprzęt elektroniczny**⁵.

Dr hab. inż. Robert Kowalski oraz dr inż. Piotr Knyziak wypowiadają się również w kwestii dot. robót budowlanych, i tak:

„Urządzenie typu Paczkomat **nie wymaga budowy ani wykonania robót budowlanych lub montażowych** w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, ponieważ:

- A. **Nie jest obiektem budowlanym** (...), a budowa lub roboty budowlane mogą dotyczyć **wyłącznie obiektu budowlanego** (...).
- B. Urządzenie typu Paczkomat **nie wymaga przytwierdzenia** do podłoża.
- C. Nie wymaga **wykonania fundamentu**, czyli elementu konstrukcyjnego. Cechy Paczkomatu oraz instrukcje podłączenia nie wymagają fundamentu. Wykorzystanie wcześniej wykonanego utwardzonego podłoża, nawet wykonanego przesadnie w stosunku do możliwości ustawienia Paczkomatu, nie oznacza, że fragment podłoża staje się fundamentem. Zależność ta jest podobna do kotwienia bankomatów, które nie wynika z cech konstrukcyjnych urządzenia (mogłoby stać swobodnie), a z konieczności zabezpieczenia ich przed kradzieżą.
- D. W przypadku urządzeń typu Paczkomat jest wykonywany proces **ustawiania, podłączenia do zasilania i ewentualnie proces składania urządzenia modułowego**. Nie występuje proces montażu budowlanego, gdyż ten dotyczy wyłącznie **wyrobów budowlanych** (...)”⁶.

Podsumowując, w ślad za autorami przedmiotowej ekspertyzy należy uznać za słuszne, co następuje:

„[1] uznanie urządzeń typu Paczkomat za urządzenia **nie będące obiektem budowlanym** w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane.

[2] uznanie, że urządzenia typu Paczkomat **nie są wyrobami budowlanymi i nie są wykonane z wyrobów budowlanych**.

⁴ Tak Robert Kowalski, Piotr Knyziak w „Ekspertyza mająca na celu ustalenie, że w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane, Paczkomat typu Classic, Next, New FM, Modular nie stanowi obiektu budowlanego”, str. 14.

⁵ Tak Robert Kowalski, Piotr Knyziak w „Ekspertyza mająca na celu ustalenie, że w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane, Paczkomat typu Classic, Next, New FM, Modular nie stanowi obiektu budowlanego”, str. 22-23.

⁶ Tak Robert Kowalski, Piotr Knyziak w „Ekspertyza mająca na celu ustalenie, że w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane, Paczkomat typu Classic, Next, New FM, Modular nie stanowi obiektu budowlanego”, str. 24.

- [3] uznanie urządzeń typu Paczkomat za urządzenia ustawiane **bez wykonywania robót budowlanych lub montażowych**. Robotami budowlanymi mogą być, jeśli są konieczne do wykonania, prace w zakresie utwardzenia podłoża.
- [4] uznanie, że prace w zakresie utwardzenia podłoża **nie wymagają pozwolenia na budowę ani zgłoszenia** w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane.
- [5] uznanie, że ustawienie i podłączenie urządzenia typu Paczkomat w miejscu działania **nie wymaga pozwolenia na budowę ani zgłoszenia** w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane.
- [6] uznanie, że ustawienie i podłączenie urządzenia typu Paczkomat w miejscu działania **nie wymaga zgłoszenia** organowi administracji architektonicznobudowlanej.
- [7] traktowanie urządzeń typu Paczkomat jak **sprzęt** elektroniczny, urządzenia użytkowane na zewnątrz⁷

Wskazane wyżej argumenty znajdują również potwierdzenie w doktrynie prawa budowlanego. Mianowicie jak wskazuje się w literaturze *w definicji wyrobu budowlanego istotny jest element przetworzenia rzeczy ruchomej. Celem tego przetworzenia jest nadanie rzeczy ruchomej takich cech, aby można było wyrób budowlany zastosować w sposób trwały w obiekcie budowlanym* (H. Kisilowska, J. Smarż, Ustawa o wyrobach budowlanych. Komentarz, WKP 2017).

W świetle powyższego nie ulega wątpliwości, że materiały, z których zostały wytworzone Paczkomaty nie zostały wprowadzone do obrotu w celu wbudowania ich w obiektach budowlanych. Stanowią one bowiem elektroniczne gotowe do użycia moduły, które w miejscu docelowym stawiane są za pomocą regulowanych nóżek niezwiązanych trwale z podłożem. Do ich prawidłowego funkcjonowania nie jest konieczne wykonywanie jakichkolwiek prac budowlanych a jedynie podłączanie do źródła zasilania. Co więcej, w każdej chwili urządzenia takie mogą, bez wykonania dodatkowych prac, zostać łatwo przeniesione w inne miejsce, co bez wątpienia świadczy o braku trwałego związania z gruntem.

Oznacza to że konstrukcja Paczkomatu jest wolno-stojąca tj. nie jest zintegrowana z podłożem, co oznacza, że:

- A. Nie jest on trwale związany z gruntem (cecha w odniesieniu do sposobu wykonania) – urządzenie ma nóżki, którymi na zasadzie kontaktu opiera się na podłożu, na którym został postawiony. Do prawidłowego ustawienia Paczkomatu nie jest potrzebne zastosowanie jakichkolwiek łączników kotwiących lub np. klejących. Instrukcje podłączenia Paczkomatów nie przewidują przypadku konieczności kotwienia ich do podłoża, nie wykazują też takiej możliwości. Odporność na możliwe działania środowiskowe, jak również na działania dewastacyjne, zapewnia wyłącznie ciężar urządzenia;
- B. Nie ma fundamentu (cecha w odniesieniu do sposobu wykonania) – nóżki są integralną częścią certyfikowanego urządzenia (tak jak w przypadku lodówki, pralki, telewizora), w sensie budowlanym nie są fundamentem.

⁷ Tak Robert Kowalski, Piotr Knyziak w „Ekspertyza mająca na celu ustalenie, że w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane, Paczkomat typu Classic, Next, New FM, Modular nie stanowi obiektu budowlanego”, str. 28.

Klasyfikacja Paczkomatu na gruncie Prawa budowlanego dokonana przez organy architektoniczno-budowlane i nadzoru budowlanego

Kwalifikację Paczkomatu jako maszyny potwierdza także „Opinia dotycząca charakteru Paczkomatu na gruncie prawa budowlanego” sporządzona przez dr inż. Tadeusza Sulimę. Autor opinii wskazał wyraźnie, że:

*„Szczegółowa analiza Paczkomatu na gruncie Prawa budowlanego prowadzi do wniosku, że wyżej opisany Paczkomat, nie jest wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych na gruncie Prawa budowlanego, nie stanowi obiektu budowlanego, nie ma cech budowli, nie jest budowlą, nie posiada części budowlanych, a urządzenie to bez uszczerbku dla funkcji można wymieniać na inne, zmieniać wymiary skrzynek, wymontowywać i zastępować innymi modułami bez zmiany całości użytkowej” (...)*⁸.

Stanowisko dotyczące Paczkomatu jako urządzenia niestanowiącego obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane potwierdzają także orzeczenia niezależnych organów administracji publicznej właściwych w zakresie nadzoru budowlanego.

Przykładowo w decyzji z dnia 12.11.2020 r. nr 486/20 Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego w Mińsku Mazowieckim o umorzeniu postępowania w sprawie budowy paczkomatu znajdującego w miejscowości Sulejówek (znak PINB 7355/110/2020) organ uznał, że:

„(...) definicję obiektu budowlanego oraz poszczególnych jego kategorii (...) należy rozumieć w kontekście (...) przepisu art. 1 Prawa budowlanego. Na tej podstawie należy uznać, że przepisy ustawy Prawo budowlane odnoszą się wyłącznie do obiektów budowlanych będących wytworem procesu budowlanego. (...)

*Powyższe rozumienie pojęcia paczkomatu, jako automatycznej skrytki pocztowej, w której brak jest wyodrębnionych części typowo budowlanych oraz okoliczność wytworzenia jej przy użyciu wyrobów, które nie są typowymi wyrobami budowlanymi, przemawia za **brakiem możliwości zakwalifikowania takiego urządzenia do obiektów budowlanych lub urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego** (podkreślenie własne) (...).*

Czynności posadowienia paczkomatu nie można utożsamiać z pojęciem budowy (...).

W związku z powyższym, realizacja paczkomatu (...) nie wymagała uzyskania decyzji o pozwoleniu na budowę ani zgłoszenia właściwemu organowi administracji architektoniczno-budowlanej”.

Podobne stanowisko wyraził w decyzji z dnia 19 października 2020 roku, znak: PINB 5141.11.7.2020.ES, Powiatowy Inspektor Nadzoru Budowlanego w Sztumie, który orzekł o braku podstaw do prowadzenia postępowania w sprawie prac polegających m.in. na ustawieniu Paczkomatu. W ocenie organu budowlanego:

„automat przechowujący przesyłki (paczkomat) będący przedmiotem prowadzonego postępowania, nie posiada cech pozwalających stwierdzić, że jest on obiektem budowlanym do którego można by zastosować przepisy ustawy Prawo budowlane. (...)

⁸ Tak dr inż. Tadeusz Sulima w „Opinia dotycząca charakteru Paczkomatu na gruncie prawa budowlanego”, str. 7.

Pogląd, że automat przechowujący przesyłki (paczkomat) o wysokości do 3,00m nie jest urządzeniem, do którego należy stosować regulacje ustawowe, znalazł odzwierciedlenie w przepisach art. 29 ust. 2 pkt 28 znowelizowanego Prawa budowlanego (Dz.U.2020.1333)."

Na uwagę zasługuje także stanowisko Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego Miasta Biała Podlaska przedstawione w decyzji dnia 18.11.2020 r. o umorzeniu postępowania w sprawie zamontowania paczkomatu w Białej Podlaskiej (znak: PINB. S1O. 7355/13/2020). Organ wskazał, że:

„Paczkomat nie ma cech budynku zgodnie z wyżej cytowaną definicją – nie jest między innymi wykonany z wyrobów budowlanych, nie jest trwale związany z gruntem, nie ma fundamentu i dachu. Paczkomat nie ma również cech budowli, z uwagi, że nie jest wykonany z wyrobów budowlanych, a ustawienie i podłączenie paczkomatu nie wymaga wykonania robót budowlanych. Paczkomat również sam w sobie nie jest wyrobem budowlanym, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych określonych w art. 5 ust. 1 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane. Materiały i sprzęt elektroniczny zastosowane w paczkomatach, które są certyfikowane w zakresie np. jakości, są wykorzystywane przy produkcji innych urządzeń domowego użytku (lodówki czy pralki), jak i urządzeń stosowanych na zewnątrz (bankomaty, automaty do sprzedaży różnych produktów). Poszczególne części i całość paczkomatu nie są traktowane w odniesieniu do norm przeznaczonych dla wyrobów budowlanych”.

Tożsame stanowisko wyraził Powiatowy Inspektor Nadzoru Budowlanego dla m. st. Warszawy w decyzji umarzającej postępowanie administracyjne prowadzone w ramach nadzoru budowlanego z dnia 3 czerwca 2020 r., znak: PINB.IIIOT.5141.259.2019.APL. W ocenie organu nadzoru budowlanego:

„termin budowla należy rozumieć w kontekście przepisu art. 1 ustawy Prawo budowlane. Na tej podstawie przyjąć należy, iż Prawo budowlane odnosi się wyłącznie do urządzeń technicznych będących wytworem procesu budowlanego. Ustawowa definicja „paczkomatu” nie istnieje, jednak przyjmuje się, że jest to automatyczna skrytka pocztowa umożliwiająca nadawanie i odbieranie przesyłek bez bezpośredniej styczności z urzędnikiem pocztowym lub kurierem. (...) Automatyczna skrytka pocztowa nie jest zatem obiektem budowlanym ani urządzeniem budowlanym, a jej wykonanie nie stanowi wykonania robót budowlanych.”

Stanowisko powyższe podzielił, również Urząd Miasta Poznania, który w piśmie z dnia 26.03.2019 r. znak: UA-VI.6743.229.2019 uznał, że „ustawienie (...) paczkomatu nie podlega przepisom ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane”.

Niezależnie od powyższego wskazać należy, że stanowisko Wnioskodawcy wykluczające Paczkomat jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości zostało także dotychczas potwierdzone w indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 2 lutego 2021 roku wydanej przez Wójta Gminy Kluki, a także w interpretacji indywidualnej wydanej przez Burmistrza Czarnej Białostockiej z dnia 16 czerwca 2021 r., w interpretacji indywidualnej wydanej przez Burmistrza Gminy Michałowo z dnia 23 sierpnia 2021 r., w interpretacji indywidualnej wydanej przez Wójta Gminy Pielgrzymka z dnia 30 września 2021 r., w interpretacji indywidualnej Wójta Gminy Narew z dnia 14 października 2021 r., w interpretacji indywidualnej Wójta Gminy Przemość z dnia 2 listopada 2021 r. znak: FN.III.3120.1.2021.1. oraz w interpretacji indywidualnej Wójta Gminy Dziadkowice z dnia 21 grudnia 2021 r. Organy ww. interpretacjach uznały stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wnioskach w całości za

prawidłowe, tj. wskazały, że Paczkomat nie jest obiektem budowlanym i nie będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Organy słusznie stwierdziły, że Paczkomat nie ma cech budowli z uwagi na to, że nie jest wykonany z wyrobów budowlanych, a ustawienie i podłączenie Paczkomatu nie wymaga wykonania robót budowlanych. Jednocześnie organy podkreśliły, że Paczkomat sam w sobie nie jest wyrobem budowlanym. W ocenie organów podatkowych, konstrukcja Paczkomatu jako skrytki pocztowej, w której brak jest wyodrębnionych części budowlanych oraz okoliczność braku użycia wyrobów budowlanych przy jego produkcji przemawia za brakiem możliwości zakwalifikowania takiego urządzenia do obiektów budowlanych lub urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Powyższe zdaniem organów przesądza, że Paczkomat nie będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Pytanie przyporządkowane do stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego:

- Czy w przedstawionym stanie faktycznym Paczkomat 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 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?

Własne stanowisko w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego

Zdaniem Wnioskodawcy Paczkomat nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż nie stanowi obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów ustawy prawo budowlane.

Paczkomat, jako system automatycznych skrytek pocztowych służących do samodzielnego nadawania i odbierania przesyłek nie jest wykonany z wyrobów budowlanych, ponieważ żaden z komponentów, z których się składa nie został wyprodukowany w celu wbudowania ich w obiekcie budowlanym. Paczkomat powstaje w wyniku procesu przemysłowego i nie jest połączony z podłożem, na którym stoi i w razie konieczności może zostać przemieszczony. Łączenie i skręcanie elementów, które tworzą Paczkomat są typowymi procesami stosowanymi w przypadku urządzeń i mebli np. szafek ubraniowych z otwieraniem elektronicznym (np. na basenach), pralek czy lodówek np. z napojami wystawionymi przed sklepami spożywczymi, które jako gotowe urządzenia do ustawienia na utwardzonym podłożu są jedynie podpięte do sieci energetycznej. Tym samym Paczkomat nie może być uznany za obiekt budowlany, a w konsekwencji nie może również stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, z uwagi na fakt, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają obiekty budowlane spełniające określone przesłanki wynikające z ustawy prawo budowlane.

W myśl art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z kolei budowlą, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy, 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.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy prawo budowlane (dalej u.p.b.) 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**.

Z kolei w myśl art. 3 pkt 3 u.p.b. 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową**.

Jednocześnie zgodnie z art. 3 pkt 9 u.p.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.

Kierując się ww. przepisami należy więc w pierwszej kolejności ocenić czy Paczkomat spełnia kryterium obiektu budowlanego. Jak wynika z przedstawionej definicji **obiekt budowlany, a w tym budowla, musi być wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych**.

W u.p.b. nie ma definicji wyrobów budowlanych. Definicja tego pojęcia znajduje się w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. Zgodnie z cytowanym aktem „**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**. Przedmiotowa definicja wskazuje, że o zaliczeniu wyrobu lub zestawu do kategorii wyrobów budowlanych decyduje cel, w którym został wprowadzony do obrotu lub wyprodukowany oraz właściwości wyrobu.

W celu pełniejszego zrozumienia, czym są wyroby budowlane, należy również przytoczyć definicję słowa „budowlany” – co według Słownika Języka Polskiego oznacza „służący do budowy”. Powyższe potwierdza jedynie, że wyrobami budowlanymi będą przykładowo cegły, beton, i inne tego typu trwałe materiały, natomiast w przypadku obiektów, które nie są budowane na terytorium miejsca docelowego funkcjonowania obiektu, a są już w całości transportowane na to miejsce, i tam jedynie umieszczane w odpowiednim miejscu, należy uznać, że materiały, z których są wykonane, nie „służą do budowy”.

Paczkomat, jako system automatycznych skrzynek pocztowych służących do samodzielnego nadawania i odbierania przesyłek nie jest wykonany z wyrobów budowlanych, ponieważ wszystkie komponenty, z których się składa nie zostały wyprodukowane w celu wbudowania ich w obiekcie budowlanym, a ich powstanie jest efektem wyłącznie procesu przemysłowego.

Wskazać przy tym należy, że eksperci z Politechniki Warszawskiej, w załączonej ekspertyzie wyraźnie podkreślają, że Paczkomat nie jest wyrobem budowlanym i nie jest wykonany z wyrobów budowlanych w rozumieniu ustawy prawo budowlane. Materiały do produkcji Paczkomatu są typowymi materiałami i częściami gotowymi, wykorzystywanymi do produkcji innych urządzeń takich jak lodówki, pralki, telewizory, komputery, metalowe szafy na ubrania. Paczkomat nie jest trwale połączony z podłożem, na którym stoi i w razie konieczności może zostać przemieszczony.

Podobne stanowisko przedstawia także dr inż. Przemysław Głomb i dr inż. Arkadiusz Sochan z Instytutu Informatyki Teoretycznej i Stosowanej Polskiej Akademii Nauk w „Opinia dotycząca charakteru paczkomatu NEXT jako urządzenia mechatronicznego” z dnia 19.03.2019 r.

Fakt, że Paczkomat nie jest wykonany z wyrobów budowlanych potwierdza także oznakowanie europejskim znakiem CE. W procesie certyfikacji nie miało zastosowania Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z 9 marca 2011 r. ustanawiające zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EEG, gdyż brak w nim odniesienia do urządzeń elektronicznych chociaż trochę podobnych do Paczkomatu. Oznakowanie poszczególnych części i całości Paczkomatu wprost wskazuje, że jest to urządzenie użytkowane na zewnątrz i jest traktowane jako sprzęt elektroniczny. W załączonej ekspertyzie pracowników naukowych Instytutu Inżynierii Budowlanej Politechniki Warszawskiej podkreślono, że:

„W deklaracjach zgodności CE urządzeń typu Paczkomat jako dokumenty odniesienia wskazywana jest norma PN-EN 60950- 22:2007+AC:2009+AC:2012 oraz liczne normy dotyczące urządzeń elektronicznych, elektrycznych i informatycznych: PN-EN 61439-1:2011, PN-EN 61000-4-2:2011; PN-EN 61000-4-3:2007; PN-EN 61000-4-4:2010; PN-EN 61000-4-5:2010; PN-EN 61000-4-6:2009; PN-EN 61000-4-11:2007; PN-EN 61000-3-2:2007; PN-EN 61000-3-3:2011; PN-EN 55022:2011+AC:2011+Ap1:2013-07; PN-EN 55024:2011+ AC:2015-08+Ap1:2013-07; PN-EN 61000-3-2:2014-10; PN-EN 61000- 3-3:2013-10.

Norma PN-EN 60950-22:2007+AC:2009+AC:2012 Urządzenia techniki informatycznej -- Bezpieczeństwo użytkowania -- Część 22: Urządzenia instalowane na zewnątrz w części Zakres zawiera wpis „Urządzenie objęte. Niniejsza część IEC 60950 dotyczy sprzętu elektronicznego przeznaczonego do instalowania na wolnym powietrzu. Wymagania dotyczące sprzętu pracującego na wolnym powietrzu stosuje się również w stosowych przypadkach do obudów urządzeń informatycznych instalowanych na wolnym powietrzu.” (tak Robert Kowalski, Piotr Knyziak w „Ekspertyza mająca na celu ustalenie, że światło przepisów ustawy Prawo budowlane, Paczkomat typu Classic, Next, New FM, Modular nie stanowi obiektu budowlanego”, str. 22).

Wskazane certyfikaty nie dotyczą norm przeznaczonych dla wyrobów budowlanych, ponieważ żaden element Paczkomatu nie jest wykonany z takich wyrobów.

Ponadto w procesie przemysłowym powstawania Paczkomatu nie mamy do czynienia z pojęciem budowy, ani wykonania robót budowlanych lub montażowych w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, ponieważ Paczkomat nie jest wykonany z wyrobów budowlanych, nie wymaga przytwierdzenia do podłoża i nie wymaga wykonania fundamentu. Ustawienie Paczkomatu w miejscu docelowym nie stanowi robót budowlanych ani budowy, gdyż proces ten nie wymaga przeprowadzenia żadnych tego czynności tego typu.

W świetle powyższego nie ulega wątpliwości, że materiały, z których zostały wytworzone Paczkomaty nie zostały wprowadzone do obrotu w celu wbudowania ich w obiektach budowlanych. Stanowią one bowiem elektroniczne gotowe do użycia moduły, które w miejscu docelowym stawiane są za pomocą regulowanych nóżek niezwiązanych trwale z podłożem. Do ich prawidłowego funkcjonowania nie jest konieczne wykonywanie jakichkolwiek prac budowlanych a jedynie podłączanie do źródła zasilania. Co więcej, w każdej chwili urządzenia takie mogą, bez wykonania dodatkowych prac, zostać łatwo przeniesione w inne miejsce, co bez wątpienia wskazuje na brak trwałego związania z gruntem ww. urządzeń.

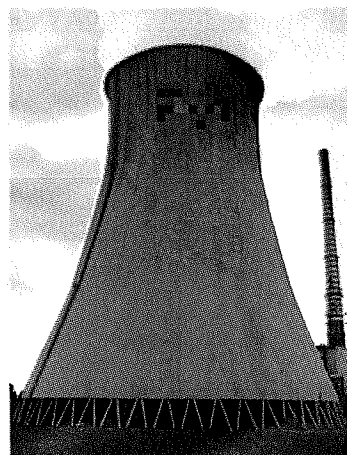
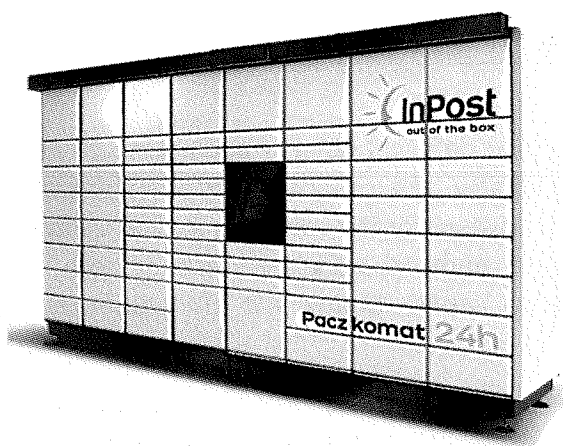
Podkreślenia wymaga również fakt, że aktualna definicja obiektu budowlanego wskazana w art. 3 pkt 1 u.p.b. w wyniku nowelizacji przepisów jaka została dokonana ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 443) wyklucza opodatkowanie samych urządzeń technicznych. Zakresem opodatkowania mogą być objęte wyłącznie części budowlane (fundamenty) urządzeń technicznych.

Podkreślić przy tym należy, że Paczkomat nie jest także „wolno stojącym urządzeniem technicznym”, ponieważ jak wynika z przepisów takie urządzenie musi być wytworem procesu budowlanego i mieć cechy obiektu budowlanego. Przykładem takiego urządzenia jest chłodnia kominowa (np. na terenie elektrowni), która nie jest obiektem prefabrykowany, jest wniesiona z użyciem wyrobów budowlanych, a tym samym stanowi zarazem obiekt budowlany (budowlę), z uwagi na to, że powstaje w toku procesu budowlanego.

*„Oczywiście prawo budowlane zabezpiecza się na ewentualność, że urządzenie techniczne będzie uznane za budowlę. **Warunkiem jest jednak stwierdzenie, że takie wolnostojące urządzenie techniczne jest obiektem budowlanym – a więc konieczne jest tu ustalenie, że takie urządzenie powstaje w efekcie klasycznych robót budowlanych.** Dobrym tego przykładem może być np. chłodnia kominowa typu grawitacyjnego – jest to konstrukcja betonowa, o kształcie hiperboloidy jednopowłokowej, większości ludzi kojarzącej się po prostu z szerokim kominem (powszechnym jest uznawanie białego pióropusza unoszącego się z chłodni za dym, choć jest to po prostu skroplona para wodna). **Tego rodzaju chłodnia kominowa to przykład wolnostojącego urządzenia technicznego, o którym mowa w definicji budowli zawartej w ustawie – Prawo budowlane. Przy czym jest to bardzo specyficzne urządzenie techniczne, gdyż w całości powstaje w trakcie procesu budowlanego. Niemal w całości jest zbudowane z betonu – tylko specyficzny kształt tego obiektu powoduje, że zachowuje się jak urządzenie techniczne (tj. wykonuje określoną pracę), którego celem jest schłodzenie wody technologicznej**”.*⁹

⁹ P. Banasik. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych na przykładzie elektrofiltrów. PP 2019/10/41-47, LEX.

Celem zobrazowania różnic pomiędzy Paczkomatem a chłodnią kominową, która rzeczywiście stanowi wolno stojące urządzenie techniczne w przeciwieństwie do Paczkomatu, Spółka przedstawia zdjęcie Paczkomatu i przykładowej chłodni kominowej¹⁰. Porównanie obu zdjęć nie pozostawia wątpliwości, jak znacząco różne są oba obiekty, a w szczególności dowodzi, że paczkomat nie ma budowlanego charakteru i nie powstaje w procesie budowlanym:



Z powyższego jasno zatem wynika, że prawo budowlane dotyczy obiektów, które powstają w procesie budowlanym, a nie procesie przemysłowym. Zatem budowlą są tylko takie obiekty, które są wynikiem procesu budowlanego i tylko takie obiekty mogą podlegać opodatkowaniu na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tymczasem Paczkomat jest urządzeniem powstającym w toku procesu przemysłowego i stanowi wyrób przemysłowy, nie jest zaś ponad wszelką wątpliwość obiektem budowlanym powstałym z wyrobów budowlanych.

W doktrynie prawa podatkowego słusznie dostrzega się, że:

„Ustawodawca celowo zawarł w Prawie budowlanym, jako przykład budowli wolno stojącej, urządzenie techniczne, gdyż jest w pełni świadomy, że istnieją urządzenia techniczne, które nie są obiektami budowlanymi – jest to jednak dość wąska grupa obiektów. Takim urządzeniem technicznym nie będzie np. transformator, gdyż jego konstruowanie odbywa się poza procesem budowlanym. Powstaje on w fabryce w wyniku prac produkcyjnych. Podobnie rzecz się ma z każdym innym urządzeniem technicznym powstającym w fabryce – komputerem, agregatem, lodówką, samochodem, anteną satelitarną, baterią fotowoltaiczną, paczkomatem [podkreślenie własne]. Wszystkie tego typu urządzenia techniczne nie mają nic wspólnego z obiektem budowlanym” (tak Paweł Banasik w „Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny. Komentarz”, Wyd. Infor PL S.A. 2020 r., str. 112).

Paczkomat nie jest także urządzeniem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b. Jak podkreślono na wstępie Paczkomat stanowi autonomiczną maszynę, która nie jest związana z gruntem (tj. z

¹⁰<https://inzynierbudownictwa.pl/ocena-bezpieczenstwa-chlodni-kominowej-eksploatowanej-od-35-lat/> (dostępne w internecie: 23.03.2021 r.).

chodnikiem). Trudno zatem uznać, aby Paczkomat miał jakikolwiek wpływ na obiekt budowlany, na którym albo przy którym stoi, ponieważ nie zawiera żadnego elementu budowlanego czy wyrobu budowlanego, którego cecha wpływałaby możliwość użytkowania danego obiektu budowlanego. Należy podkreślić, że w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.b. zawarto listę wymagań dotyczących obiektów budowlanych. Autorzy opinii z Instytutu Inżynierii Budowlanej Politechniki Warszawskiej słusznie podnoszą, że:

„Ustawienie Paczkomatu w obiekcie budowlanym nie ma wpływu na obiekt budowlany, ponieważ wynik oceny w każdym z podanych w ustawie wymagań zależy od cech materiałowo-geometrycznych samego obiektu budowlanego. (...) Ustawienie Paczkomatu poza obiektem budowlanym tym bardziej nie wpływa na spełnienie lub brak spełnienia dowolnego z wymienianych podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych” (tak Robert Kowalski, Piotr Knyziak w „Eksperyza mająca na celu ustalenie, że świetle przepisów ustawy Prawo budowlane, Paczkomat typu Classic, Next, New FM, Modular nie stanowi obiektu budowlanego”, str. 18).

Podkreślić przy tym należy, że dla uznania, że Paczkomat jest urządzeniem budowlanym związanym z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem konieczne byłoby udowodnienie, że Paczkomat jest związany z obiektem budowlanym (np. z chodnikiem), na którym został ustawiony, oraz że służy temu obiektowi budowlanemu (chodnikowi) w takim stopniu, że zapewnia możliwość jego użytkowania zgodnie z jego przeznaczeniem. W konsekwencji należałoby uznać, że ww. chodnik nie może funkcjonować w odpowiedni dla niego sposób bez Paczkomatu, co jest oczywiście niezgodne z rzeczywistością.

Ponadto zgodnie z wyrokiem TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, w którym to zawarte zostało m.in. jednoznaczne wskazanie na zamknięty i wyczerpujący katalog budowlany w art. 3 pkt 3 UPB na potrzeby PoN:

- „za budowlę w rozumieniu u.p.o.l. można uznać:

1) jedynie budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,

2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.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, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje”.

Należy uzupełniającą podkreślić, iż cytowany wyrok wskazuje jedynie, jakie obiekty można zakwalifikować jako budowle, jednak dopiero jako drugi etap prawnopodatkowej analizy. Nie budzi bowiem wątpliwości, że pierwszym etapem tej analizy powinno być ustalenie, czy dany obiekt stanowi w ogóle obiekt budowlany w rozumieniu przepisów

UPB.¹¹ Nie będzie bowiem przedmiotem opodatkowania (budowlą) np. konstrukcja oporowa czy stadion sportowy (czyli obiekty wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 UPB), jeśli będą one zbudowane z klocków dla dzieci, gdyż bezsprzecznie nie będą one wówczas stanowiły obiektu budowlanego.

Skoro zatem, zgodnie z ww. wyrokiem TK (P 33/09) dla opodatkowania PoN danego obiektu konieczne jest wymienienie go z nazwy jako budowli w przepisach UPB, to za przykład takiego takiej regulacji nie można z całą pewnością uznać przepisu art. 29 UPB, który nie zawiera listy budowli, lecz stanowi katalog obiektów, w stosunku do których ustawodawca za zasadne uznał doprecyzowanie, że znajdują się one poza zakresem zainteresowania prawa budowlanego. Paczkomat nie został bowiem wskazany w treści tego przepisu wprost jako budowla.

Jednocześnie zgodnie z poglądami doktryny dotyczącymi ww. katalogu obiektów z art. 29 UPB:

*„Problem polega na tym, że przy okazji porządkowania tego katalogu (na potrzeby budowlane) dodano do niego nowe obiekty, takie jak np.: bankomaty, biletomaty, wpłatomaty, automaty sprzedające, paczkomaty (automaty przechowujące przesyłki) oraz automaty służące do wykonywania innego rodzaju usług, o wysokości do 3 m włącznie. [...] Są to typowe urządzenia, ale nie budowlane. **Trudno uznać, że każdy obiekt wskazany w art. 29 prawa budowlanego, który nie wymaga pozwolenia na budowę czy nawet zgłoszenia jako obiekt budowlany, może podlegać opodatkowaniu.** W art. 29 wskazuje się np. na znaki geodezyjne, pompy ciepła, kolektory słoneczne, urządzenia fotowoltaiczne. **Z pewnością podatek od nieruchomości nie jest od nich płacony**” (R. Dowgier. W: Ł. Zalewski. Gminy mogą sięgać po daninę od bankomatów i automatów. Dziennik Gazeta Prawna. 8.12.2020 r.).*

Podsumowując powyższe argumenty, Paczkomat jako urządzenie techniczne, które nie zostało wzniesione z wyrobów budowlanych nie jest budowlą, a tym samym nie podlega opodatkowaniu jak budowla ani w żaden inny sposób, w tym jako urządzenie budowlane, na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej u.p.o.l.).

Istotne przy tym jest, że definicja budowli przedstawiona w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b. ma charakter zamknięty i nie można dokonywać jej wykładni rozszerzającej. Skoro Paczkomat nie został wymieniony w treści w/w przepisu, ani nie jest podobny do innych urządzeń wymienionych w tym przepisie to nie można dokonywać wykładni rozszerzającej *contra legem* na niekorzyść podatnika. Przepisy u.p.o.l. różnią się bowiem od przepisów u.p.b. w zakresie możliwości stosowania wykładni rozszerzającej. Przepisy ustaw podatkowych należy rozumieć ściśle i literalnie, tymczasem przepisy u.p.b. z uwagi na fakt, że mają odmienny charakter i cel mogą być wykładane rozszerzająco, bowiem ich zadaniem jest

¹¹ „Nie ma wątpliwości co do tego, że definicja budowli uregulowana w przepisach prawa budowlanego, w kontekście przytoczonego art. 3 pkt 1 i 3 tej ustawy, ma istotne znaczenie w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13.09.2011 r., P 33/09, i nie można jej pominąć. Tym samym trzeba przyjąć, że obiektem budowlanym w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest budowla zdefiniowana w art. 3 pkt 3 pr. bud. Z tym tylko zastrzeżeniem, że pojęcie to należy odczytywać łącznie z art. 3 pkt 1 pr. bud. Drugi ze wskazanych przepisów nie może więc zostać pominięty w procesie wykładni tego terminu zdefiniowanego w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.” (Art. 1(a) Słowniczek ustawowy. R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl. Podatki i opłaty lokalne. Komentarz. WKP 2020).

ochrona bezpieczeństwa obywateli. Natomiast normy prawa podatkowe mają wyraźnie fiskalny, obciążający obywatela charakter, stąd nie można rozstrzygać wątpliwości na niekorzyść obywatela zwiększając obciążenie podatkowe, które nie wynika wprost z ustawy. W tym celu ustawodawca w art. 217 Konstytucji określił, że nakładanie wszelkich podatków i innych danin obciążających obywateli może nastąpić tylko w ustawie.

W przedmiotowej sprawie zasadnicze znaczenie dla oceny Paczkomatu jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości ma także stanowisko **dotyczące Paczkomatu jako urządzenia wyłączonego spod regulacji ustawy prawo budowlane prezentowane przez bezstronne i niezaangażowane w sprawę podatku od nieruchomości organy administracji publicznej właściwe w zakresie nadzoru budowlanego**. Z treści powołanych w opisie stanu faktycznego rozstrzygnięć podjętych przez właściwe w zakresie nadzoru budowlanego organy administracji publicznej jednoznacznie wynika że Paczkomat stanowi urządzenie, które nie spełnia przesłanek warunkujących uznanie go za obiekt budowlany, a tym samym nie podlega przepisom ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane.

W świetle powyższego, skoro z przedstawionych w sprawie opinii i ekspertyz, a przede wszystkim rozstrzygnięć organów administracji publicznej właściwej w sprawach nadzoru budowlanego wynika, że Paczkomat nie jest efektem procesu budowlanego tylko przemysłowego, nie składa się z żadnych wyrobów budowlanych oraz nie posiada żadnych fundamentów niezbędnych do właściwego funkcjonowania, to nie można uznać go za budowlę na gruncie przepisów u.p.o.l., a tym samym ustawienie Paczkomatu na nieruchomości nie powoduje powstania obowiązku podatkowego.

Ja, niżej podpisany(-na), pouczony(-na) o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 Kodeksu karnego za składanie fałszywych oświadczeń składam, stosownie do art. 14b § 4 OP, oświadczenie następującej treści: Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

Za Podatnika – pełnomocnik ogólny

W załączeniu:

1. *Kopia dowodu uiszczenia opłaty z tytułu wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej w przedmiocie podatku od nieruchomości.*

2. Ekspertyza mająca na celu ustalenie, że w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane, Paczkomat typu Classic, Next, New FM, Modular nie stanowi obiektu budowlanego, Instytut Inżynierii Budowlanej, Politechnika Warszawska, Wydział Inżynierii Lądowej, Warszawa 2019, autorzy: Dr hab. inż. Robert Kowalski, prof. PW, dr inż. Piotr Knyziak.
3. Opinia dotycząca charakteru Paczkomatu na gruncie Prawa budowlanego autorstwa Rzeczoznawcy majątkowego dr inż. Tadeusza Sulimy (nr uprawnień – 4357) z dnia 21 listopada 2021 r.
4. Opinia dotycząca charakteru paczkomatu MODULAR jako urządzenia mechatronicznego, Instytut Informatyki Teoretycznej i Stosowanej Polskiej Akademii Nauk, Gliwice 2019, autor: Dr inż. Przemysław Głomb, dr inż. Arkadiusz Sochan.
5. Decyzja PINBUD w Sztumie z dnia 19.10.2020 r., znak: PINB.5141.11.7.2020.ES,
6. Decyzja PINBUD dla m. st. Warszawy z dnia 3 czerwca 2020 r., znak: PINB.IIIOT.5141.259.2019.APL,
7. Decyzja nr 486/20 PINBUD w Mińsku Mazowieckim z dnia 12.11.2020 r., znak PINB 7355/110/2020,
8. Decyzja PINBUD w Białej Podlaskiej z dnia 18.11.2020 r., znak PINB S10 7355/13/2020,
9. Stanowisko Urzędu Miasta Poznań, Wydział Urbanistyki i Architektury z dnia 26.03.2019 r. (znak: UA-VI.6743.229.2019).
10. Interpretacja indywidualna:
 - i. z dnia 2 lutego 2021 r. wydana przez Wójta Gminy Kluki,
 - ii. z dnia 16 czerwca 2021 r. wydana przez Burmistrza Czarnej Białostockiej,
 - iii. z dnia 23 sierpnia 2021 r. wydana przez Burmistrza Gminy Michałowo,
 - iv. z dnia 30 września 2021 r. wydana przez Wójta Gminy Pielgrzymka,
 - v. z dnia 14 października 2021 r. wydana przez Wójta Gminy Narew,
 - vi. z dnia 21 grudnia 2021 r. wydana przez Wójta Gminy Dziadkowice.