

Kwilcz, dnia 21.05.2024r.

Wójt Gminy w Kwilczu  
ul. Kardynała Stefana Wyszyńskiego 23  
64-420 Kwilcz



310.1.2024.PO1

### Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Wójt Gminy Kwilcz działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku

na podstawie pełnomocnictwa (stanowiącego załącznik do wniosku), który wpłynął drogą elektroniczną dnia 06 marca 2024 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości:

**uznaje za prawidłowe** stanowisko Wnioskodawcy przedstawione w przedmiotowym wniosku.

### Uzasadnienie

#### Stan faktyczny

Wnioskiem z dnia 06 marca 2024 r. zwróciła się do tut. organu podatkowego o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości. Z wyżej wymienionego wniosku wynika, że Wnioskodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Polski i jest zarejestrowany jako czynny podatnik VAT w Polsce. Główny zakres prowadzonej przez Spółkę działalności obejmuje obszar hurtowej sprzedaży oraz dystrybucji paliw. Spółka zarządza także siecią stacji paliw. Wnioskodawca w przyszłości zamierza rozszerzyć zakres prowadzonej działalności poprzez działalność związaną ze stacjami ładowania pojazdów elektrycznych, o których mowa w art. 2 pkt 27 ustawy z 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych<sup>1</sup>. Spółka występując jako właściciel i operator stacji ładowania planuje umożliwiać ładowanie pojazdów elektrycznych zarówno klientom biznesowym (przedsiębiorstwa, głównie podatnicy VAT) oraz konsumentom (osoby fizyczne, nieprowadzące działalności gospodarczej). Spółka planuje lokalizować stacje ładowania, zarówno na gruntach stanowiących jej własność, jak również na gruntach stanowiących własność partnerów biznesowych, które to grunty będą przedmiotem umów dzierżawy.

Zgodnie z przyjętym modelem biznesowym, Wnioskodawca planuje rozszerzyć zakres prowadzonej działalności wyłącznie o stacje ładowania pojazdów:

- posadowione na fundamencie prefabrykowanym, dedykowanym do konkretnego modelu stacji;
- przymocowane do powierzchni w postaci betonowej czy żelbetowej płyty parkingowej, jak również do fundamentowej lub stropowej płyty garażu wielostanowiskowego.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (j. t. Dz. U. z 2023 r. poz. 875 z późn. zm.) – dalej powoływana również w skrócie jako „u.e.p.a.”

Stacje ładowania będą mocowane do ww. fundamentu / powierzchni szpilkami fundamentowymi, na które po posadowieniu (wstawieniu w otwory montażowe stacji) zostaną nałożone nakrętki.

Stacja ładowania pojazdów będzie spełniać warunki techniczne określone w u.e.p.a. oraz rozporządzeniu Ministra Energii z dnia 26 czerwca 2019 r. w sprawie wymagań technicznych dla stacji ładowania i punktów ładowania stanowiących element infrastruktury ładowania drogowego transportu publicznego (Dz.U. z 2019 r. poz. 1316). Stacja ładowania pojazdów składać się będzie przede wszystkim z urządzenia technicznego, przewodów do ładowania pojazdów i ewentualnego fundamentu prefabrykowanego.

W skład stacji wchodzić będą przede wszystkim następujące elementy techniczne:

- gniazdo ładowania AC,
- dotykowy wyświetlacz,
- przewody,
- czytnik RFID (RFID to technologia, która wykorzystuje fale radiowe do przesyłania danych oraz zasilania elektronicznego układu stanowiącego etykietę obiektu przez czytnik, w celu identyfikacji obiektu),
- obudowa ładowarki z blachy (ściany osłonowe, drzwi, dach urządzenia),
- w środku urządzenia – część energoelektroniki i rozdzielczo-zabezpieczeniowa,
- celem zapewnienia zasilania w stacji ładowania – przewody zasilające przechodzące przez fundament / powierzchnię pod stacją ładowania.

Moc przyłączeniowa stacji wynosić będzie odpowiednio 60 kW / 120 kW / 180 kW. W zależności od wybranej konfiguracji konkretna stacja ładowania może być przeznaczona do ładowania pojazdów elektrycznych wyposażonych w złącze ładowania Combo-2 (Type2/mode4), Combo 2 HPC (Type2/mode4), CHAdeMO, gniazdo AC (Type2/Mode3). Planowany przez Spółkę model stacji ładowania umożliwi w dowolnym momencie przeniesienie jej do innej lokalizacji bez uszkodzenia płyty fundamentowej / powierzchni (np. z wykorzystaniem wózka widłowego).

W przedmiotowym wniosku, Spółka wnosi o wyjaśnienie (cyt.) „czy stacja ładowania pojazdów elektrycznych będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?”.

#### Stanowisko podmiotu uprawnionego do złożenia wniosku

Zdaniem wnioskodawcy „stacja ładowania pojazdów elektrycznych nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (z wyłączeniem ewentualnego fundamentu bądź podobnej powierzchni opisanej w zdarzeniu przyszłym)”.

#### Uzasadnienie stanowiska wnioskodawcy

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o PoN<sup>2</sup> opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1. grunty,
2. budynki lub ich części,
3. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j. t. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.) – dalej powoływana również w skrócie jako „u.p.o.l” lub „PoN”

Ustawa o PoN zawiera również definicje legalne poszczególnych przedmiotów opodatkowania. Za budynek uznaje się taki obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy PoN).

Przez budowlę natomiast należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który nie jest klasyfikowany jako budynek jak również jako obiekt małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o PoN).

Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (j. t. Dz. U. z 2023 r. poz. 682 z późn. zm.)<sup>3</sup> przez obiekt budowlany rozumie się budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Na gruncie regulacji prawa budowlanego przez budynek rozumie się obiekt budowlany, który cechuje się trwałym związaniem z gruntem, wydzieleniem z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2 ustawy PB). Zatem należy stwierdzić, że definicja budynku zawarta w ustawie PoN jest tożsama z definicją zawartą w ustawie PB.

Treść art. 3 pkt 3 ustawy PB definiuje budowlę jako każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, 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 jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Różnica pomiędzy definicją budowli zawartą w prawie budowlanym, a definicją zawartą w regulacjach podatkowych jest taka, że w ustawie PB ustawodawca wskazał przykładowy katalog obiektów klasyfikowanych obligatoryjnie jako budowla.

Zgodnie z przytoczoną definicją budowli zawartą w ustawie o PoN, za budowlę uznaje się również urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, które związane jest z obiektem budowlanym i zapewnia możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Art. 3 pkt 9 ustawy PB wskazuje, że przez urządzenie budowlane rozumie się urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

---

<sup>3</sup> Dalej powoływana również w skrócie jako „PB”, „pr.b.”, „p.b.” lub „u.p.b.”

Ciężar ponoszenia PoN spoczywa na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych, w tym spółkach nieposiadających osobowości prawnej, które są m. in. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o PoN). W przypadku PoN podstawę opodatkowania stanowi odpowiednio:

1. dla gruntów – powierzchnia,
2. dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa,
3. dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – wartość tych budowli określona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych.

Z powyższych przepisów wynika, że na potrzeby PoN jeden obiekt może być zaklasyfikowany wyłącznie do jednego przedmiotu opodatkowania tj. albo jako grunt albo jak budynek, albo jako budowla.

Mając na uwadze zarówno treść przytoczonych przepisów ustawy o PoN oraz ustawy PB, za budowlę objętą PoN uznaje się taki obiekt budowlany, który:

- jest obiektem budowlanym wzniesionym z użyciem wyrobów budowlanych oraz nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury, albo
- jest urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów ustawy PB oraz zapewnia możliwość użytkowania danego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Odnosząc się do przedstawionego przez Spółkę zdarzenia przyszłego oraz opisu urządzenia technicznego w postaci stacji ładowania pojazdów elektrycznych, należy wskazać, że będzie to obiekt, który zostanie wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, a tym samym stanowić będzie obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy PB. Podatkowa definicja budowli odwołuje się bowiem do definicji obiektu budowlanego w rozumieniu ustawy PB, która to ustawa definiuje obiekt budowlany jako m.in. budowlę wzniesioną z użyciem wyrobów budowlanych. Tym samym pierwsza przesłanka podatkowej definicji budowli zostanie spełniona tj. obiekt będzie wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych poprzez przymocowanie urządzenia technicznego do fundamentu. W ocenie Wnioskodawcy opisane we wniosku urządzenie techniczne nie będzie spełniać przesłanek zarówno budynku jak również obiektu małej architektury. Skoro opisane przez Spółkę urządzenie techniczne zostanie wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych, a także nie będzie spełniało definicji budynku jak i obiektu małej architektury, należy przeprowadzić ocenę czy faktycznie urządzenie to stanowi budowlę.

W ustawie PB wskazano rodzaj przykładowych obiektów, które stanowią budowlę – jednak nie jest to katalog zamknięty, a jedynie przykładowe wyliczenie. Mając jednak na uwadze treść art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 poz. 483) stwierdzić należy, że element konstrukcyjny podatku jakim jest przedmiot opodatkowania nie może być ustalany na podstawie domniemania istnienia budowli. Tym samym wyliczenie zawarte w art. 3 pkt 3 ustawy PB należy uznać za zamknięte dla potrzeb kwalifikacji prawno-podatkowej.

W wyroku z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09 Trybunał Konstytucyjny<sup>4</sup> stwierdził, że za budowlę dla celów podatkowych mogą zostać uznane „jedynie budowle wymienione w *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy PB, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej (...) mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, aby o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować

---

<sup>4</sup> Dalej wskazywany również jako „TK”

będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowując prawo budowlane”.

Pogląd ten był podkreślany również w późniejszym orzecznictwie, przykładowo w jednym z wyroków wskazano, że „za budowę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. należy zatem uznać taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach u.p.b” (wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2018 r. sygn. II FSK 2742/16). Tożsame stanowisko zostało zaprezentowane w jednej z uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>5</sup>, w której wskazano, że „do kategorii budowli, objętych opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości, jako przedmiot opodatkowania, mogą zostać zaliczone tylko te obiekty, które zostały wyszczególnione w ustawie, w tym przede wszystkim w art. 3 pkt 3 ustawy PB” (uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r. sygn. III FPS 1/21).

Konieczność dokonywania kwalifikacji poszczególnych obiektów na gruncie PoN wyłącznie w oparciu o ustawę o PoN oraz ustawę PB akcentowana jest również w najnowszym orzecznictwie. Przykładowo w jednym z wyroków Wojewódzki Sąd Administracyjny<sup>6</sup> wskazał „powyższe oznacza wprost, że w myśl ustawy podatkowej, obiekt budowlany (niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury) oraz urządzenie budowlane (związane z obiektem budowlanym), stanowi budowlę, o ile taki obiekt lub urządzenie jest obiektem lub urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a nie innych przepisów prawa” (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r. sygn. I SA/G1 1542/22). Również w ocenie przedstawicieli doktryny prawa podatkowego wskazuje się, że ocena tego, czy dany obiekt stanowi budowlę podlegającą opodatkowaniu PoN powinna być dokonywana wyłącznie na podstawie ustawy o PoN oraz ustawy PB (R. Dowgier i in., Podatki i opłaty lokalne. Komentarz. 2020).

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że w art. 3 pkt 3 Ustawy PB ustawodawca nie wymienił wprost stacji ładowania pojazdów elektrycznych, co istotne również w pozostałych przepisach tej ustawy jak również w załącznikach taki rodzaj obiektu nie został wskazany jak budowla. Tym samym mając na względzie standardy interpretacyjne wyznaczone przez wyrok TK o sygn. P 33/09 stwierdzić należy, że stacje ładowania nie zostały uznane za budowle, a tym samym nie objęto ich zakresem przedmiotowym PoN.

Faktem jest, iż ustawodawca w art. 3 pkt 3 ustawy PB jako budowle wymienił wolno stojące urządzenia techniczne. Tym niemniej w ocenie Spółki opisane we wniosku stacje ładowania pojazdów elektrycznych nie będą stanowiły takiego rodzaju obiektu budowlanego. Przez wolno stojące urządzenie techniczne rozumie się takie urządzenie, które nie jest połączone przestrzennie, z żadnym obiektem budowlanym, zarówno z budynkiem jak i budowlą np. fundamentem (W. Morawski w: W. Morawski (red.), T. Brzezicki, K. Lasiński-Sulecki, P. Majka, W. Morawski, Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych – komentarz, Gdańsk 2016, s. 101-102). W opisanym zdarzeniu przyszłym wyraźnie podkreślono, że stacje ładowania, które w praktyce stanowią urządzenie techniczne będą połączone z fundamentem, a zatem z budowlą w rozumieniu ustawy PB i ustawy o PoN lub podobną powierzchnią stanowiącą budowle.

Niemniej jednak należy również wskazać, że za budowlę ustawodawca uważa części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń), czy też fundamenty od maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. W opisie

---

<sup>5</sup> Dalej wskazywany również jako „NSA”

<sup>6</sup> Dalej wskazywany również jako „WSA”

zdarzenia przyszłego Spółka wskazuje, że stacja ładowania pojazdów elektrycznych stanowiąca urządzenie techniczne będzie przymocowana do fundamentu, a w niektórych przypadkach np. do betonowej płyty parkingowej bądź stropowej płyty garażu wielostanowiskowego. Wnioskodawca stoi zatem na stanowisku, że w tak opisanym zdarzeniu przyszłym budowlą podlegającą opodatkowaniu PoN będzie wyłącznie fundament bądź część budowlana (np. betonowa płyta parkingowa).

Przyjęte przez Wnioskodawcę stanowisko znajduje potwierdzenie w wydanych na rzecz Spółki indywidualnych interpretacjach. Należy wskazać, że w:

- interpretacji z dnia 14 września 2023 r. znak RFFN4.310.1.2023 wydanej przez Wójta Gminy Chodzież,
  - interpretacji z dnia 17 października 2023 r. znak FP.3120.7.3.2023.AL wydanej przez Burmistrza Złocieńca,
  - interpretacji z dnia 6 października 2023 r. znak RBP.310.1.2023 wydanej przez Burmistrza Gminy Brok,
- organy podatkowe w pełni podzieliły stanowisko Wnioskodawcy, iż w przypadku analogicznych stacji ładowania pojazdów elektrycznych opodatkowaniu podlega wyłącznie część budowlana (np. fundament bądź betonowa płyta parkingowa).

Dodatkowo Spółka wskazała, że tak zaprezentowany pogląd posiada również odzwierciedlenie w licznych orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo należy wskazać m.in. na następujące wyroki:

- wyroki WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r. o sygn. I SA/G1 1542/22, I SA/G1 1540/22, I SA/G1 1537/22, w których skład orzekający podkreślił, że „jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie budowlane posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty”;

- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 marca 2023 r. sygn. I SA/Gd 1071/22, w którym to orzeczeniu wyraźnie zaakcentowano, że „ustawodawca rozróżnia jako budowle części budowlane urządzeń technicznych, a co za tym idzie – a contrario – nie uznaje za budowle pozostałych części tych urządzeń”;

- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 listopada 2022 r. sygn. I SA/Wr 892/21, gdzie w uzasadnieniu sąd podkreślił, że „jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane”;

- wyroki WSA w Gliwicach z dnia 28 lutego 2022 r. sygn. I SA/G1 1173/21 oraz z dnia 23 listopada 2021 r. sygn. I SA/G1 959/21, gdzie sąd zaznaczył, iż „jeśli urządzenia takie posiadają części budowlane wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie techniczne posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty”;

- wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2020 r. sygn. II FSK 2231/18 wskazujący, iż „jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie budowlane posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod

względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty”;

- wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2019 r. sygn. II FSK 172/18, w którym zaakcentowano również, że „odtąd jako budowla opodatkowaniu podlegają obiekty budowane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Nie podlegają natomiast opodatkowaniu urządzenia techniczne, chyba że są to urządzenia techniczne wolnostojące. Jeżeli natomiast urządzenia techniczne posiadają części budowlane, wówczas opodatkowaniu podlegają te części budowlane. W przypadku zaś, gdy urządzenie budowlane posadowione jest na fundamencie, jako odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, opodatkowaniu podlegają jedynie fundamenty”;

- wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r. sygn. II FSK 123/17, w którym to wyroku ponownie zaakcentowano, iż „mając na uwadze granice ściśle określone przez stan faktyczny, opisany przez spółkę we wniosku o interpretację uznać należy, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia 28 czerwca 2015 r., elektrofiltry oraz instalacje odsiarczania spalin, jeżeli stanowią urządzenia techniczne (i nie są ani wolnostojące, ani nie stanowią części budowlanej urządzeń technicznych), nie mogą być uznane ani za obiekty budowlane na gruncie przepisu art. 3 pkt 1 P.b, ani za urządzenia budowlane na podstawie art. 3 pkt 9 P.b. W tej sytuacji rozważać można jako przedmiot opodatkowania, jedynie części budowlane urządzeń technicznych, czyli budowle, zgodnie z art. 3 pkt 3 P.b., co przyznaje sama spółka.”

Z uwagi na fakt, że ustawodawca na gruncie ustawy PoN za budowle uznaje również urządzenia budowlane zdefiniowane przez ustawę PB, należy przytoczyć wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09, w którym to podkreślono, że PoN mogą być objęte tylko takie urządzenia budowlane, które:

- zostały wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 ustawy PB, a zatem „przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki”, a także

- inne urządzenia techniczne, które nie są wymienione w treści art. 3 pkt 9 ustawy PB, pod warunkiem, że zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego będącego budowlą zgodnie z jego przeznaczeniem.

Mając na uwadze wyżej przytoczone orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, które cytowane jest w najnowszych orzeczeniach sądów administracyjnych (por. m.in. wyrok NSA z dnia 22 listopada 2022 r. sygn. III FSK 257/22 czy Uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 października 2022 r. sygn. III FPS 2/22) stwierdzić należy, że opisana we wniosku przez Wnioskodawcę stacja nie spełnia przesłanek uznania jej za urządzenie budowlane. Po pierwsze, stacje ładowania pojazdów elektrycznych nie zostały wprost wskazane w art. 3 pkt 9 ustawy PB. Po drugie, nie spełnia ona funkcji służebnej w stosunku do obiektu budowlanego. Nie sposób przyjąć, aby stacja ładowania składająca się z poszczególnych elementów technicznych zapewniała możliwość użytkowania fundamentu lub podobnej powierzchni (w przedstawionym zdarzeniu przyszłym występujących jako obiekt budowlany) zgodnie z jego przeznaczeniem. Przeciwnie, to ten fundament będzie zapewniał,

aby urządzenie techniczne w postaci stacji ładowania pojazdów mogło być używane zgodnie z przeznaczeniem.

Argumentacja przedstawiana przez Spółkę znajduje również potwierdzenie w ugruntowanym orzecznictwie, np.:

- wyroki WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r. sygn. I SA/G1 1542/22, I SA/G1 1540/22, I SA/G1 1537/22 w których skład orzekający wskazał, że „ w rozpatrywanej sprawie trudno uznać, by Instalacja Odsiarczania Spalin, jak i elektrofiltry, pełniły rolę służebną wobec fundamentu, na którym zostały posadowione, bowiem to części budowlane (fundamenty i podpory) pełnią wobec nich taką funkcję. Nie można więc zasadnie wywodzić, że stanowią one „ urządzenia budowlane”, ani też wolno stojące instalacje lub urządzenia (z uwagi na posadowienie ich na fundamencie) w ujęciu P.b., a co za tym idzie przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. To zaś oznacza, że jedynie fundamenty pod nimi stanowią budowle podlegające opodatkowaniu”;

- wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2022 r. sygn. III FSK 740/ 22 wskazujący, iż „ zasadny wobec tego jest wniosek, że stacje transformatorowe zapewniają możliwość użytkowania pozostałych elementów zespołu prądotwórczego, zgodnie z ich przeznaczeniem, a nie części budowlanej tej instalacji. To raczej – jak zauważył NSA – część budowlana infrastruktury fotowoltaicznej służy zapewnieniu prawidłowego funkcjonowania elementów prądotwórczych, jak panele, a nie odwrotnie. Z tego punktu widzenia i z perspektywy ustawy podatkowej, części budowlane instalacji fotowoltaicznej oraz panele i falowniki stanowią odrębne obiekty, z których tylko pierwszy kwalifikowany jest do budowli objętych podatkiem od nieruchomości. Skoro wobec tego panele fotowoltaiczne oraz falowniki nie są traktowane jako budowla w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 p.b. to powiązane z nimi użytkowo stacje transformatorowe, tworząc razem zespół prądotwórczy, nie mogą zostać uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z ar. 3 pkt 9 p.b”

- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 lutego 2022 r. sygn. I SA/G1 1173/21, gdzie pogląd, że o urządzeniu można mówić wówczas, gdy istnieje już pewien nośnik w postaci obiektu lub budowli, z którym dane urządzenie pozostaje w funkcjonalnym związku i na którym ma być zainstalowane”;

- wyrok NSA z dnia 22 października 2014 r. sygn. II OSK 956/13 również akcentujący konieczność występowania związku funkcjonalnego pomiędzy urządzeniem technicznym a obiektem budowlanym „jak wynika z powyższej definicji charakterystyczną cechą urządzenia budowlanego jest jego funkcjonalny związek z obiektem budowlanym. Urządzenia techniczne niezwiązane funkcjonalnie z obiektem budowlanym, a służące innym celom, nie mogą być uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9. (...) stąd w orzecznictwie sądowoadministracyjnym wypracowano pogląd, że o urządzeniu można mówić wówczas, gdy istnieje już pewien nośnik w postaci obiektu lub budowli z którym dane urządzenie pozostaje w funkcjonalnym związku i na którym ma być zainstalowane”.

Podsumowując, zdaniem Spółki w tak opisanym zdarzeniu przyszłym za budowlę w rozumieniu ustawy o PoN powinien zostać uznany wyłącznie fundament bądź podobna powierzchnia opisana w zdarzeniu przyszłym (np. betonowa płyta parkingowa do której stacja będzie przymocowana). Stacje ładowania pojazdów elektrycznych nie zostały wymienione zarówno w art. 3 pkt 3 ustawy PB, w innych przepisach tej ustawy jak również w załącznikach do niej – a tym samym, nie mogą być uznane za budowlę. Mając na uwadze, że urządzenia te będą posadowione na fundamencie bądź elemencie budowlanym (np. betonowej płycie parkingowej), bezsprzecznym jest, iż w zależności od okoliczności



to ten fundament bądź podobna powierzchnia będzie podlegać wyłącznie opodatkowaniu. Nie sposób również przyjąć, aby stacje ładowania zakwalifikować jako urządzenie budowlane, a tym samym jako budowlę na gruncie ustawy PoN. Brak jest wskazania w art. 3 pkt 9 ustawy PB stacji ładowania pojazdów elektrycznych. Urządzenia te nie będą również występowały w roli służebnej do obiektu budowlanego, ponieważ to fundament bądź podobna powierzchnia np. betonowa płyta parkingowa (stanowiące budowlę w opisanym stanie faktycznym) będą zapewniały możliwość użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

#### Ocena prawna stanowiska wnioskodawcy z przytoczeniem przepisów prawa

Uwzględniając przedstawiony we wniosku z dnia 06 marca 2024 r. stan faktyczny i prawny, dotyczący opodatkowania podatkiem od nieruchomości stacji ładowania pojazdów elektrycznych wyjaśniam, co następuje:

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

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

Definicja budynku dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości wynika z treści art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Zgodnie ze wskazanym przepisem poprzez pojęcie budynek należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Natomiast normatywna definicja budowli (dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości) zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Zgodnie z wyżej wymienionym przepisem budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Definicje budynku i budowli, o których mowa wyżej, opierają się więc na pojęciu obiektu budowlanego w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (dalej PB)

Zatem, w celu ustalenia czy stacje ładowania pojazdów elektrycznych, o których mowa we wniosku Spółki, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości należy ustalić, czy są obiektem budowlanym w rozumieniu PB. W przypadku odpowiedzi twierdzącej należy przejść do definicji budynku i budowli zawartych w u.p.o.l. Z art. 3 pkt 1 PB wynika, że obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

W ocenie tut. Organu podatkowego przedmiotowe stacje ładowania pojazdów nie są budynkiem i obiektem małej architektury, czego nie neguje również sam Wnioskodawca. W tym miejscu należy zauważyć, że tutejszy Organ podatkowy w pełni akceptuje pogląd zawarty w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2021 r. (sygn. akt III FPS 1/21, ONSAiWSA 2021/6/89), jak również znajdujący potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 maja 2023 r. (sygn. akt III FSK 48/22, LEX nr 3580728), że użyty w art. 3 pkt 1 PB zwrot legislacyjny „z użyciem”, a nie „wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych” (lub np. „składający się tylko z wyrobów budowlanych”), oznacza, iż do wytworzenia obiektu budowlanego mogą zostać wykorzystane również inne elementy niż wyroby budowlane.

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

Na gruncie PB normatywna definicja budowli zawarta jest w art. 3 pkt 3 tej ustawy. Zgodnie z wyżej wymienionym przepisem budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Przedmiotowa definicja stanowi jedynie przykładowe wyliczenie obiektów budowlanych, które należy uznać za budowle. Jednocześnie, kolejne po punkcie 3 w art. 3 PB jednostki redakcyjne (tj. punkty 3a – 5a w art. 3 PB) wyjaśniają znaczenie niektórych kategorii budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 PB tj. obiekt liniowy (pkt 3a), obiekt małej architektury (pkt 4), tymczasowy obiekt budowlany (pkt 5) oraz przenośny wolno stojący maszt antenowy (pkt 5a).

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

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

Ponadto, Wnioskodawca argumentując zasadność złożenia wniosku z dnia 06 marca 2024 r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego powołał się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15, Dz. U. z 2017 r. poz. 2432). W sentencji przedmiotowego orzeczenia Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Jednocześnie we wskazanym wyroku Trybunał Konstytucyjny podkreślił, „stwierdzenie niekonstytucyjności regulacji podatkowej we wskazanym zakresie nie skutkuje automatycznie obowiązkiem odmiennego zakwalifikowania – na potrzeby określenia podatku od nieruchomości – obiektów budowlanych, w tym kontenerów telekomunikacyjnych (...). Ustalenie charakteru tych obiektów w oparciu o właściwe przepisy prawne, z pominięciem jednak zakwestionowanego fragmentu treści normatywnej, i po przeprowadzeniu wymaganego postępowania dowodowego jest kompetencją organów podatkowych oraz kontrolujących ich działalność sądów administracyjnych”. Trybunał Konstytucyjny nie zakwestionował więc założenia wedle którego, każdy obiekt budowlany, który nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury, jest budowlą.

Z pisma Wnioskodawcy wynika, że jego przedmiotem jest opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej Spółki, stacji ładowania pojazdów elektrycznych.

Mając na uwadze przedmiotowy wniosek – opis stacji ładowania pojazdów elektrycznych oraz ich posadowienia przedstawia się następująco (cyt.):

„Stacje ładowania pojazdów Spółka planuje lokalizować zarówno na gruntach stanowiących jej własność jak również na gruntach stanowiących własność partnerów biznesowych, które to grunty będą przedmiotem umów dzierżawy. Zgodnie z przyjętym modelem biznesowym, Wnioskodawca planuje rozszerzyć zakres prowadzonej działalności wyłącznie o stacje ładowania pojazdów:

- posadowione na fundamencie prefabrykowanym, dedykowanym do konkretnego modelu stacji;
- przymocowane do powierzchni w postaci betonowej czy żelbetowej płyty parkingowej, jak również do fundamentowej lub stropowej płyty garażu wielostanowiskowego.

Stacje ładowania będą mocowane do ww. fundamentu / powierzchni szpilkami fundamentowymi, na które po posadowieniu (wstawieniu w otwory montażowe stacji) zostaną nałożone nakrętki.

Stacja ładowania pojazdów będzie spełniać warunki techniczne określone w u.e.p.a. oraz rozporządzeniu Ministra Energii z dnia 26 czerwca 2019 r. w sprawie wymagań technicznych dla stacji ładowania i punktów ładowania stanowiących element infrastruktury ładowania drogowego transportu publicznego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1316). Stacja ładowania pojazdów składać się będzie przede wszystkim z urządzenia technicznego, przewodów do ładowania pojazdów i ewentualnego fundamentu prefabrykowanego.

W skład stacji wchodzić będą przede wszystkim następujące elementy techniczne:

- gniazdo ładowania AC,
- dotykowy wyświetlacz,
- przewody,
- czytnik RFID (RFID to technologia, która wykorzystuje fale radiowe do przesyłania danych oraz zasilania elektronicznego układu stanowiącego etykietę obiektu przez czytnik w celu identyfikacji obiektu),
- obudowa ładowarki z blachy (ściany osłonowe, drzwi, dach urządzenia),
- w środku urządzenia – część energoelektroniki i rozdzielczo-zabezpieczeniowa,
- celem zapewnienia zasilania w stacji ładowania – przewody zasilające, przechodzące poprzez fundament / powierzchnię pod stacją ładowania.

Moc przyłączeniowa stacji wynosić będzie odpowiednio 60 kW / 120 kW / 180 kW. W zależności od wybranej konfiguracji konkretna stacja ładowania może być przeznaczona do ładowania pojazdów elektrycznych wyposażonych w złącze ładowania Combo-2 (Type2/mode4), Combo-2 HPC (Type2/mode4) CHAdeMO, gniazdo AC (Type2/mode3). Planowany przez Spółkę model stacji ładowania umożliwi w dowolnym momencie przeniesienie jej do innej lokalizacji bez uszkodzenia płyty fundamentowej / powierzchni (np. z wykorzystaniem wózka widłowego)”.

Z powyższego wynika, że przedmiotowe stacje ładowania pojazdów elektrycznych nie są wymienione wprost w art. 3 pkt 3 pr.b., jak również w innych przepisach tej ustawy i załącznikach do niej. Niemniej jednak opis konstrukcji tych stacji wskazuje na okoliczność, iż stanowią one urządzenia techniczne umiejscowione na fundamencie lub podobnej powierzchni, tj. są one (cyt.) „posadowione na fundamencie prefabrykowanym, dedykowanym do konkretnego modelu stacji lub przymocowane do powierzchni w postaci betonowej czy żelbetowej płyty parkingowej, jak również do fundamentowej lub stropowej płyty garażu wielostanowiskowego”. Natomiast zgodnie z art. 3 pkt 3 pr.b. budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak np. części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Zatem, w ocenie tut. Organu podatkowego budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, są fundamenty bądź części budowlane (np. betonowa płyta parkingowa) stacji ładowania pojazdów elektrycznych. Powyższe zbieżne jest ze stanowiskiem Wnioskodawcy wyrażonym w jego piśmie z dnia 06 marca 2024 r. (również w kontekście powołanych tam wyroków sądów administracyjnych i stanowiska doktryny).

Reasumując, mając na uwadze stan faktyczny sprawy oraz w oparciu o obowiązujące przepisy prawa, przy uwzględnieniu wyroków sądów administracyjnych i poglądów doktryny – tut. Organ podatkowy stwierdza, że w kontekście wniosku Strony z dnia 06 marca 2024 r. budowlami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będą wyłącznie fundamenty bądź części budowlane (np. betonowa płyta parkingowa), na których stacje będą umiejscowione. Mając na uwadze powyższe uznaje się za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy przedstawione w przedmiotowym wniosku.

Informuje się, że niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień założenia zapytania tutaj. Organowi podatkowemu i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku z dnia 06 marca 2024 r. Oznacza to, że organ wydający interpretację może „poruszać się” tylko i wyłącznie w ramach stanu przedstawionego przez Wnioskodawcę, zadanego przez niego pytania oraz wyrażonej oceny prawnej (zajętego stanowiska). W związku z powyższym Organ podatkowy w niniejszej interpretacji nie dokonuje oceny wiarygodności danych przedstawionych we wniosku i w pełni uznaje je za zgodne ze stanem faktycznym. Podany przez Wnioskodawcę stan faktyczny stanowi jedyną podstawę wydanej interpretacji i wyznacza granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki.

#### Pouczenie

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargi wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 84, 61-815 Poznań (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi j.t. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji podatkowej adresatowi (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Wójta Gminy Kwilcz ul. Kardynała Stefana Wyszyńskiego 23, 64-420 Kwilcz.

Otrzymują:

1.

A large rectangular area that has been redacted with a thick black border, obscuring the name of the recipient.

2. aa

**WÓJT**  
*Mannek*  
**Stanisław Mannek**

sprawdzono pod względem  
formalno-prawnym

*Małgorzata Jagodzińska*  
Rada Prawny