

Dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0003-4089-7580

e-mail: bogumil.pahl@uwm.edu.pl

Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości

Technical equipment and real estate tax

Streszczenie

Zasadniczym celem niniejszego artykułu jest próba zidentyfikowania i uporządkowania kategorii urządzeń technicznych podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jest to tematyka złożona i przy tym interdyscyplinarna. Wynika to z tego, że przepisy prawa podatkowego odsyłają przy definiowaniu terminu „budowla” do regulacji prawa budowlanego. W konsekwencji powstaje wiele wątpliwości z klasyfikowaniem określonych rzeczy jako potencjalnych przedmiotów opodatkowania. W celu rozwiązania licznych problemów ujawniających się na etapie stosowania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych niezbędna wydaje się nowelizacja tej części prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, budowla, urządzenia techniczne

JEL: K34

Uwagi ogólne

Z roku na rok narasta problem opodatkowania podatkiem od nieruchomości różnego rodzaju urządzeń technicznych, m.in. takich jak: transformatory, stacje redukcyjne gazu, urządzenia fotowoltaiczne, wytwórnie mas bitumicznych, węzły betoniarskie, węzły ciepłownicze, przepompownie, hydrofornie, dopalacze termiczne, elektrofiltry. O skali zagadnienia świadczą liczne orzeczenia sądów administracyjnych, które w tej materii nie zawsze są jednolite. Dobrym tego przykładem są wyroki NSA dotyczące opodatkowania transformatorów. I tak w wyroku NSA z 14.05.2019 r. skład orzekający uznał, że „stanowisko, że stacje transformatorowe oraz budynki rozdzielni prądu wraz z umieszczonymi w nich urządzeniami elektroenergetycznymi należy zaklasyfikować jako budowle w rozumieniu ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej jako u.p.o.l.)¹ jest nie do zaakceptowania”². Podobne stanowisko wyraził skład orzekający NSA w wyroku z 16.05.2017 r.³. Natomiast odmienny pogląd zaprezentował NSA w wyroku z 22.07.2020 r.⁴.

Abstract

The main aim of this article is an attempt to identify and organize the categories of technical devices subject to real estate tax. It is a complex and interdisciplinary subject. This is due to the fact that the provisions of the tax law refer to the regulations of the construction law when defining the term "building". As a result, many doubts arise with the classification of given things as potential objects of taxation. In order to solve numerous problems arising at the stage of applying the provisions of the Act on Local Taxes and Fees, it seems necessary to amend this part of the tax law.

Keywords: real estate tax, building, technical equipment

Zdaniem Sądu „w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane⁵, przedmiotowe obiekty — transformatory, urządzenia rozdzielcze oraz baterie akumulatorów stanowią część sieci elektroenergetycznej, a nie część składową budynku. Elementy te należy identyfikować, jako część instalacji (odrębnego obiektu budowlanego), które zapewniają właśnie możliwość użytkowania tejże instalacji (obiektu budowlanego) zgodnie z jej przeznaczeniem. Są zatem niezbędne dla funkcjonowania budowli”. Ten zaś pogląd podzielił skład orzekający NSA w wyroku z 24.11.2020 r.⁶.

Tematyka opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych stanowi od dłuższego już czasu przedmiot dyskursu prawniczego (Brzeziński, Morawski, 2007, s. 38 i n.; Morawski, s. 25 i n.; Etel, Dowgier, 2008, s. 17; Budziszewski, 2007, s. 36 i n.; Świątała, 2008, s. 29 i n.). Problemy związane z opodatkowaniem tych rzeczy wynikają z mało precyzyjnej definicji terminu „budowla” uregulowanej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Stosownie do jego treści budowla 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.

Przyjęta przez ustawodawcę definicja „budowli” w swym kluczowym zakresie odsyła do pojęć sformułowanych w innej gałęzi prawa, przy czym nie wskazuje konkretnego aktu prawnego, lecz „przepisy prawa budowlanego”. Kwestia ta jest i była dyskusyjna, w szczególności w kontekście opodatkowania budowli usytuowanych w wyrobiskach górniczych (Walter, Konik, 2008, s. 46 i n.; Pahl, 2009, s. 45–55). Chodzi mianowicie o to, czy odesłanie w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest odesłaniem do ustawy Prawo budowlane czy też do innych aktów zaliczanych powszechnie do tej części prawa administracyjnego. Nie wchodząc w szersze rozważania w tym zakresie, należy przyjąć, iż skoro pojęcia obiektu budowlanego, budynku, obiektu małej architektury, urządzenia budowlanego są zdefiniowane bezpośrednio w ustawie Prawo budowlane, zasadne jest posiłkowanie się przede wszystkim tym aktem prawnym w celu ustalenia zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości. Przy czym nie powinno budzić wątpliwości, że ze względu na brzmienie art. 217 Konstytucji RP⁷, ustalając zakres przedmiotowy opodatkowania, nie można posilkować się aktami wykonawczymi do ustawy Prawo budowlane⁸.

W ustawowej definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.) prawodawca nie wymienia urządzeń technicznych. Odsyła natomiast, o czym wspomniano powyżej, do dwóch pojęć zdefiniowanych w przepisach prawa budowlanego. Budowlą na potrzeby opodatkowania są: obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury oraz urządzenie budowlane (Etel i in., 2020, s. 52). Oznacza to, że opodatkowanie podatkiem od nieruchomości potencjalnego urządzenia technicznego wymaga jego „odnalezienia” w ustawie Prawo budowlane i zaliczenia do jednego z dwóch wyżej wymienionych pojęć, do których odsyła ustawa podatkowa. Ten kierunek wykładni art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest zgodny z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 13.09.2011 r. (P 33/09)⁹ oraz wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 13.12.2017 r. (SK 48/15)¹⁰.

Zdefiniowanie przedmiotu opodatkowania w u.p.o.l. przez odesłanie do przepisów prawa budowlanego nie oznacza, że jest on określony w ustawie „niepodatkowej”. Niemniej jednak potencjalne zmiany w przepisach prawa budowlanego w zakresie terminów „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane” mogą prowadzić do rozszerzenia lub zawężenia przedmiotu opodatkowania. Nie są to puste słowa, gdyż w ostatnich latach za pewną regułę należy uznać modyfikowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości poprzez zmiany w przepisach prawa budowlanego lub innych ustaw (szerzej na ten temat zob. Pahl, 2020, s. 455–467). Działanie takie należy ocenić negatywnie. Przepisy prawa podatkowego powinny być już na etapie procesu legislacyjnego konstruowane w taki sposób, aby wątpliwości interpretacyjnych było jak najmniej ze względu na ich ingerencyjny charakter. Jakikolwiek nowelizacje przepisów prawa podatkowego powinny być dokonywane z wykorzysta-

niem regulacji typowych dla prawa podatkowego, a nie przy okazji zmiany innych ustaw tworzonych na potrzeby inne niż opodatkowanie. Prawo budowlane stanowi część prawa administracyjnego zajmującą się przede wszystkim uregulowaniem zasad procesu budowlanego (Kałużny, 2020, s. 97). Cele jego regulacji są zatem ewidentnie odmienne niż cele prawa podatkowego.

W niniejszym artykule zostanie podjęta próba zidentyfikowania i uporządkowania kategorii urządzeń technicznych podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości oraz analiza orzeczeń sądów administracyjnych dotyczących tej tematyki.

Klasyfikacja urządzeń technicznych

Mając na uwadze ustawowe odesłanie w przepisach u.p.o.l. do regulacji prawa budowlanego w zakresie pojęć „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”, w celu zidentyfikowania urządzeń technicznych podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zasadne jest ustalenie ich normatywnego znaczenia. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane przez pojęcie obiektu budowlanego rozumie się budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Nie powinno być wątpliwości co do tego, że skoro w pojęciu obiektu budowlanego jest mowa o budowli, to uwzględniając reguły wykładni systemowej wewnętrznej, należy przez to rozmiąć budowlę zdefiniowaną w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Każda budowla wskazana w tym przepisie stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Jest nią obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, taki jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Odrębną kategorią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., niebędącą jednocześnie budowlą o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, jest urządzenie budowlane. Urządzeniem budowlanym są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące

oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki (art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane).

Wylczenie zawarte w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane obiektów uznanych za budowle nie jest kompletne i nie stanowi zamkniętego katalogu, a jedynie służy ułatwieniu kwalifikacji określonego obiektu do kategorii budowli w sytuacji, gdy obiekt ma cechy tożsame lub znacznie zbliżone do jednego z wymienionych w tym przepisie¹¹. Wylczenie to, przy braku jednoznacznej definicji pozytywnej, ma bardzo ważne znaczenie normatywne, oddaje bowiem intencje ustawodawcy. O ile jednak w prawie budowlanym dopuszczalne jest przyjęcie, iż definicja budowli zawiera niepełny ich katalog, o tyle w sytuacji, gdy definicja ta ma mieć zastosowanie w prawie podatkowym, taka wykładnia jest niedopuszczalna¹². Za budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. należy zatem uznać taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach ustawy Prawo budowlane, bądź też załącznikach do niej¹³. Przedmiot opodatkowania powinien być dookreślony, a co za tym idzie, powinien być wprost wskazany w ustawie Prawo budowlane lub zaliczony do jednej z kategorii w niej wymienionych. Ma to służyć pewności prawa. Niedopuszczalne jest opodatkowanie obiektów budowlanych oraz urządzeń technicznych, których nie można zidentyfikować na gruncie prawa budowlanego. Słusznie podnosi się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, że z zasady demokratycznego państwa prawa, wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji, wynika, że każda regulacja prawna ingerująca w prawa i wolności obywatelskie musi spełniać wymóg dostatecznej określoności, zgodnie z którą wszystkie przedmioty unormowania art. 217 Konstytucji, w tym przedmiot opodatkowania, powinny być uregulowane w akcie rangi ustawowej w sposób precyzyjny, przejrzysty i jasny. Dopiero realizacja tych standardów stanowi precyzyjne wyznaczenie zakresu ingerencji państwa w prawa i obowiązki podmiotów prawa¹⁴. Adresat normy prawnej musi bowiem wiedzieć, w jaki sposób ma się zachować¹⁵. Wymóg określoności jest szczególnie istotny w prawie daninowym¹⁶.

Analiza przytoczonych przepisów pozwala uznać, że w prawie budowlanym wyróżnia się zarówno urządzenia techniczne, jak i urządzenia o innym charakterze (urządzenia reklamowe, urządzenia — *de facto* nie wiadomo konkretnie, jakie — posadowione na fundamentach, które jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składają się na całość użytkową).

Stricte do urządzeń technicznych można zaliczyć:

- 1) wolno stojące urządzenia techniczne;
- 2) kotły, piece przemysłowe, elektrownie jądrowe, elektrownie wiatrowe, morskie turbiny wiatrowe i inne urządzenia;
- 3) urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Powyższe pokazuje, iż sam ustawodawca dokonuje podziału urządzeń technicznych poprzez wskazanie ich pewnych

cech (wolno stojące) lub też przykładowe ich wylczenie (kotły, piece przemysłowe itd.). Brakuje jednak jakiegoś jednego spoiwa, na podstawie którego można by kwalifikować urządzenia techniczne do poszczególnych kategorii. Trudno zrozumieć, dlaczego obiektem budowlanym jest część budowlana elektrowni wiatrowej, natomiast w przypadku urządzeń technicznych wolno stojących nie wyodrębnia się części budowlanej — budowlą jest „całe” urządzenie techniczne. *De facto* elektrownia wiatrowa też jest urządzeniem wolno stojącym. Przy czym ze względu na fakt, że ustawodawca zaliczył ją do odmiennej kategorii, niemożliwie jest jej zakwalifikowanie do urządzeń wolno stojących. Niedopuszczalne jest bowiem zaliczanie jednej rzeczy do różnych obiektów lub urządzeń wymienionych w ustawie Prawo budowlane, chociaż niejednokrotnie można mieć takie wrażenie, analizując katalog budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 tej ustawy.

Urządzenie techniczne — próba zdefiniowania

Na podstawie przytoczonych przepisów nie można jednoznacznie stwierdzić, co należy rozumieć przez pojęcie urządzenia technicznego. W tym zakresie zasadne jest sięgnięcie do językowego znaczenia tego terminu. Według Słownika języka polskiego pojęcie „techniczny” odnosi się do techniki i oznacza „stosowany w technice, wchodzący w zakres techniki, zajmujący się techniką; używany, stosowany przy kreśleniu projektów maszyn, urządzeń; dotyczący spraw związanych ze sposobem wykonania, przeprowadzenia, załatwienia czegoś” (Szymczak (red.), 1981, s. 486). Natomiast urządzenie oznacza rodzaj mechanizmu lub zespół elementów, przyrządów służący do wykonywania określonych czynności, ułatwiający pracę. Urządzenie może być klimatyzacyjne, kontrolne, pomiarowe, sanitarne, laboratoryjne, przeciwpożarowe, przeładunkowe, transportowe, do pompowania wody itd. (Szymczak (red.), 1981, s. 619).

Zestawiając ze sobą pojęcia „urządzenie” i „techniczny” można przyjąć, iż urządzenie techniczne to rodzaj mechanizmu lub zespół elementów o charakterze technicznym. Językowe znaczenie analizowanego pojęcia pozwala uznać, że jest ono mało precyzyjne i bardzo pojemne. Urządzeniem technicznym jest bowiem suszarka do włosów, odkurzacz, komputer, telefon komórkowy. Nie są to jednak urządzenia podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z tego powodu, że w procesie ich wytworzenia nie stosuje się przepisów prawa budowlanego. Podobnie, kierując się językiem prawnym i prawniczym, nie sposób sformułować jednoznacznej definicji urządzenia technicznego stanowiącego budowlę w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane, a tym samym u.p.o.l. Najrozsądniejszym rozwiązaniem byłoby zdefiniowanie urządzeń technicznych poprzez enumeratywne ich wymienienie w przepisach prawa oraz wskazanie elementów (całości lub części) będących budowlą. W obecnym kształcie przepisów kwalifikowania urządzeń technicz-

nych do budowli w rozumieniu u.p.o.l. należy dokonywać na podstawie cech wymienionych w art. 3 pkt 1, 3 i 9 ustawy Prawo budowlane.

Wolno stojące urządzenia techniczne

Pierwszą kategorią urządzeń technicznych są te wolno stojące. Ustawodawca, mimo że na gruncie ustawy Prawo budowlane wielokrotnie posługuje się tym terminem, nie definiuje go. W orzecznictwie NSA zwraca się uwagę, że pojęcie „wolno stojący” należy odnosić do cech fizycznych obiektu budowlanego i jego otoczenia, weryfikowalnych za pomocą zmysłów, a nie sytuacji prawnej gruntu, na jakim dany obiekt został zlokalizowany¹⁷. Określenie „wolno stojący” oznacza samodzielność i suwerenność konstrukcji obiektu, to jest jego fizyczne oddzielenie od innych obiektów budowlanych. Chodzi tu o taką budowlę, która nie jest połączona z innym obiektem budowlanym, nie wykorzystuje w swojej konstrukcji jakichkolwiek elementów innego obiektu budowlanego i jako całość stanowi samodzielną konstrukcję, nieograniczoną fizycznie w przestrzeni innymi budowlami¹⁸. Wolno stojące urządzenie techniczne to zatem takie urządzenie, które jest samodzielne z punktu widzenia funkcjonalno-użytkowo-technicznego. Należy przez to rozumieć sytuację, w której urządzenie techniczne nie przylega do innego obiektu — nie styka się z innymi obiektami, nie ma wspólnych elementów konstrukcyjnych i może istnieć samodzielnie.

Przykładem wolno stojących urządzeń technicznych są bezdotykowe myjnie samochodowe. Pogląd ten ma ugruntowane stanowisko w orzecznictwie sądów administracyjnych¹⁹. W mojej ocenie jest to uzasadnione treścią definicji „obiekt budowlany”, do której odsyła ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Z przepisu tego wynika, że obiektem budowlanym jest m.in. budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Skoro w pojęciu obiektu budowlanego jest mowa o budowli, to uwzględniając reguły wykładni systemowej wewnętrznej, należy przez to rozmieść budowlę zdefiniowaną w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Każda budowla wskazana w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., przy czym powinna być ona rozpatrywana jako obiekt kompletny, tj. łącznie z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Zupełność (kompletność, zdatność do użytku) przedmiotu opodatkowania wynika, moim zdaniem, ewidentnie z treści art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, do której ustawodawca odsyła w przepisach ustawy podatkowej. Gdyby było inaczej, w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. byłoby zawarte bezpośrednie odesłanie do art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane (definicja budowli). Umożliwiłoby to „rozbiór” budowli na potrzeby opodatkowania. Sytuacja ta nie ma jednak miejsca w obecnym stanie prawnym. Nie ma zatem żadnych pod-

staw normatywnych, z wyjątkami przewidzianymi w ustawie, do tego, aby w podatku od nieruchomości „dzielić” rzeczy poprzez wyodrębnienie części budowlanych i instalacji, a co za tym idzie, opodatkować wyłącznie pierwsze z nich.

Wprawdzie w zmienionym (od 28.06.2015 r.) brzmieniu przepisu art. 3 pkt 1 prawa budowlanego ustawodawca nie używa już pojęcia „całość techniczno-użytkowa” niemniej jednak wskazuje na obiekt budowlany jako „budowlę wraz z instalacjami”. Na tej właśnie podstawie należy wnioskować o „kompletności” obiektu budowlanego. Składa się on bowiem nie tylko z wyrobów o charakterze *stricte* budowlanym, ale również instalacji. Dowodzi to, że w dalszym ciągu obiekt budowlany powinien być postrzegany jako obiekt stanowiący spójną całość pomimo braku takiego zapisu. Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt, który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów. Instalacje mają „zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Oznacza to, że ustawodawca, definiując obiekt budowlany, szczególną wagę przywiązuje do możliwości jego rzeczywistego wykorzystania.

Wobec braku w ustawie Prawo budowlane legalnej definicji terminu „instalacje” zasadne jest ustalenie jego znaczenia z wykorzystaniem reguł wykładni językowej. Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego (Szymczak (red.), 1978, s. 794) przez pojęcie instalacji należy rozumieć zespół urządzeń technicznych (przewodów i sprzętu) służących do jednolitego celu. Instalacje, mają „służyć” obiektowi budowlanemu, tak aby mógł realizować cel, do którego został wzniesiony. Tak więc instalacje są terminem ściśle powiązanim z pojęciem „obiekt budowlany” — ten ostatni jest budowlą, instalacje zaś umożliwiają jego wykorzystanie zgodnie z przeznaczeniem.

W mojej ocenie, mając na uwadze powyższe rozważania, zasadne jest opodatkowanie takich urządzeń jak: wolno stojące kolektory słoneczne oraz wolnostojące urządzenia fotowoltaiczne. Stanowią one budowlę jako wolno stojące urządzenie techniczne ze względu na fakt objęcia ich regulacjami prawa budowlanego²⁰. Jest to uzasadnione tym, że w art. 29 ust. 4 pkt 3 lit. c ustawy Prawo budowlane prawodawca wymienia wprost te obiekty.

Stosownie do jego treści nie wymaga decyzji o pozwoleniu na budowę oraz zgłoszenia, o którym mowa w art. 30, wykonywanie robót budowlanych polegających na instalowaniu wolno stojących kolektorów słonecznych, urządzeń fotowoltaicznych o mocy zainstalowanej elektrycznej nie większej niż 50 kW z zastrzeżeniem, że do urządzeń fotowoltaicznych o mocy zainstalowanej elektrycznej większej niż 6,5 kW stosuje się obowiązek uzgodnienia z rzeczoznawcą do spraw zabezpieczeń przeciwpożarowych pod względem zgodności z wymaganiami ochrony przeciwpożarowej, zwany dalej „uzgodnieniem pod względem ochrony przeciwpożarowej”, projektu tych urządzeń oraz zawiadomienia organów Państwowej Straży Pożarnej, o którym mowa w art. 56 ust. 1a. Odmienne poglądy prezentowany jest jednak w orzecznictwie NSA²¹.

Części budowlane urządzeń technicznych

Na etapie stosowania przepisów normujących konstrukcję podatku od nieruchomości najwięcej kontrowersji powstaje w zakresie ustalenia katalogu urządzeń technicznych, których budowlę stanowią wyłącznie ich części budowlane. W art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane jako przykład budowlę wymienia się bowiem „części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń)”. Wyliczenie to ma bez wątpienia charakter przykładowy. Oznacza to, że mogą istnieć inne urządzenia techniczne składające się z części budowlanych i niebudowlanych, które można zaliczyć do tej kategorii. Zasadniczy problem sprowadza się jednak do odpowiedzi na następujące pytanie: w przypadku jakich urządzeń technicznych opodatkowaniu będą podlegać wyłącznie ich części budowlane?

Rozstrzygnięcie tego problemu nie jest łatwe. W pierwszej kolejności warto przeanalizować listę urządzeń wskazanych w tym przepisie i znaleźć ich cechy wspólne. Jak się wydaje, są to urządzenia wykorzystywane do produkcji szeroko rozumianej energii cieplnej i elektrycznej. W tym kontekście do tej kategorii urządzeń należałoby kwalifikować inne podobne do tych obiektów urządzenia, których zasadniczą funkcją jest wytwarzanie energii. Stanowisko to jest niewątpliwie daleko idące, gdyż poprzez stwierdzenie „i innych urządzeń” nie można wykluczyć sytuacji, iż zamiarem ustawodawcy było objęcie urządzeń pełniących odmienną funkcję.

Bezsprzecznie, w kontekście zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości, za budowlę należy uznać wyłącznie części budowlane wyżej wymienionych urządzeń technicznych. Jeżeli zaś chodzi o inne urządzenia, to idąc za orzecznictwem NSA, do takich urządzeń technicznych można zaliczyć: dopalacz termiczny²² i elektrofiltry²³ — za budowlę uznaje się wyłącznie ich części budowlane.

Bez wątpienia do tej kategorii nie mogą być zaliczone wolno stojące urządzenia techniczne ani inne obiekty budowlane wymienione w przykładowym katalogu budowli. W tym kontekście niewłaściwe jest np. uznawanie za budowlę wyłącznie części technicznych kolei linowych i wyciągów narciarskich, ponieważ są one zaliczone do kategorii budowli sportowych, wymienionych jednocześnie w załączniku do ustawy Prawo budowlane. Mając przy tym na uwadze wspomnianą we wcześniejszej części artykułu definicję obiektu budowlanego jako obiektu składającego się także z instalacji umożliwiających jego wykorzystanie zgodnie z przeznaczeniem, niezasadne jest dzielenie m.in. kolei linowych i wyciągów narciarskich na części budowlane i techniczne. Jak bowiem funkcjonowałaby kolej linowa bez silnika czy innych urządzeń technicznych? Nie dostrzegł tego jednak NSA w wyroku z 9.07.2019 r. W ocenie składu orzekającego kolej linowa, wyciąg narciarski i zjeżdżalnia grawitacyjna są urządzeniami technicznymi. Nie podlegają one reżimowi ustawy z 7.07.1994 r. Prawo budowlane, co wyklucza możliwość uznania ich za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Podlegającymi opodatkowaniu budowlami mogą być wyłącz-

nie obiekty stacji narciarskiej, mające charakter obiektów budowlanych w rozumieniu ustawy Prawo budowlane²⁴.

Warto podkreślić, że bez znaczenia w kontekście kwalifikowania danej rzeczy jako budowli w rozumieniu u.p.o.l. jest to, czy dane urządzenie podlega dozorowi technicznemu, o którym mowa w ustawie z 21.12.2000 r. o dozorze technicznym²⁵. Ustawa ta nie może być uznana za akt prawny uzupełniający czy modyfikujący ustawę Prawo budowlane. Reguluje ona inną materię niż sprawy związane z wznoszeniem czy rozbiórką obiektów budowlanych. Z tych też powodów brak jest jakichkolwiek podstaw prawnych do tego, aby na podstawie przepisów ustawy o dozorze technicznym określać zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, tym bardziej, że ustawodawca w przepisach u.p.o.l. oraz w ustawie Prawo budowlane nie odsyła do tego aktu normatywnego.

Urządzenie budowlane jako urządzenie techniczne

Odrębną od obiektu budowlanego kategorią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. są urządzenia budowlane. Są to urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki (art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane).

Podobnie jak w przypadku budowli przepisy prawa budowlanego zawierają przykładowy katalog urządzeń technicznych uznanych za urządzenia budowlane. Cechą wyróżniającą urządzenia budowlane pozostaje ich związek z obiektem budowlanym w sposób funkcjonalny, umożliwiający użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, które z kolei przesądza o rodzaju urządzeń technicznych niezbędnych do jego eksploatacji²⁶. Trzeba więc przyjąć, że urządzenia budowlane pełnią funkcję pomocniczą (akcesoryjną) wobec obiektu budowlanego (budynku, budowli). Mają one na celu umożliwić wykorzystanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Inaczej to ujmując, urządzenie budowlane to urządzenie spełniające łącznie następujące cechy: jest to urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym i urządzenie to zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem²⁷. Budowlą w rozumieniu przepisów u.p.o.l. są zatem takie urządzenia techniczne jak: ogrodzenia wraz z bramą wjazdową²⁸, przyłącza²⁹ czy też przydomowe oczyszczalnie ścieków³⁰.

Urządzenia techniczne jako element budowli sieciowych

W art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane ustawodawca wymienia wiele budowli, w tym sieci techniczne bez bliższego

ich sprecyzowania. Niemniej jednak w załączniku do tego aktu prawnego w kategorii XXVI obiektów budowlanych — sieci, wskazuje na ich następujące rodzaje: elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe. Sieć należy traktować jako zespół (konglomerat) powiązanych ze sobą urządzeń, przewodów tworzących pewną spójną całość umożliwiających realizację określonej funkcji. W języku potocznym np. za sieć ciepłowniczą uznaje się ogół urządzeń i przewodów przeznaczonych do przesyłania gorącej wody lub pary wodnej z ciepłowni do ogrzewanych budynków³¹.

W kontekście powyższego nie można wykluczyć sytuacji, w której urządzenie techniczne będzie stanowiło element sieci technicznej lub nawet innej budowli. W tej sytuacji przedmiotem opodatkowania nie będzie samo urządzenie techniczne, lecz sieć jako kompletna całość. Celnie podnosi się w orzecznictwie NSA, że analiza przepisu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, zawierającego definicję budowli, wskazuje, że użyte w nim przykładowe wyliczenia budowli różnią się zasadniczo, jako że budowlą jest sieć techniczna — jako element pewnej całości — i oczyszczalnia ścieków — jako całość. Tym samym definicja budowli wskazuje na możliwość, iż pewne obiekty mogą występować jako odrębne budowle (instalacje przemysłowe, urządzenia techniczne, części budowlane urządzeń technicznych, fundamenty pod maszyny i urządzenia), a w konkretnych sytuacjach mogą tworzyć jedną budowlę z uwagi na zachodzącą między nimi spójność techniczno-użytkową³².

Jako przykład urządzeń technicznych stanowiących element budowli sieciowych można wskazać transformatory oraz stacje redukcyjne gazu, które stanowią element składowy odpowiednio sieci elektroenergetycznej i gazowej.

Urządzenia a instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem

W przepisach prawa budowlanego (art. 3 pkt 1) ustawodawca, definiując pojęcie obiektu budowlanego, wymienia m.in. budowle wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Szkopuł w tym, co należy rozumieć przez pojęcie instalacji? Chodzi bowiem o relacje zachodzące pomiędzy pojęciem „urządzenia” a pojęciem „instalacje”. Jest to tym bardziej zasadne, że przed zmianą tego przepisu, tj. do 28.06.2015 r., obiekt budowlany definiowano m.in. jako budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami³³.

Po nowelizacji prawa budowlanego zaczęły powstawać wątpliwości dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń wchodzących w skład obiektu budowlanego, gdyż ustawodawca już ich nie wymienia. Na tej podstawie dokonuje się „rozbioru” budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości na części budowlane (opodatkowane) i części techniczne (nieopodatkowa-

ne). Stanowisko to jest niewątpliwie dyskusyjne. Nie można jednak pominąć faktu, iż instalacje pełnią rolę służebną wobec obiektu budowlanego gdyż „umożliwiają wykorzystanie obiektu zgodnie z przeznaczeniem”. Ich rola jest więc zbliżona do roli urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane. W tym kontekście instalacje są niewątpliwie nierozdzielalną częścią złożonych obiektów budowlanych, w tym budowli (Etel, 2019, s. 17).

Na gruncie przepisów prawa budowlanego, tak przed nowelizacją, jak i po niej, ustawodawca wielokrotnie posługuje się pojęciami „instalacje” i „urządzenia”. Nie definiuje ich jednak. Wobec braku legalnej definicji terminu „instalacje” zasadne jest w pierwszej kolejności ustalenie znaczenia tego terminu w języku potocznym. Należy przypomnieć, że zgodnie ze Słownikiem języka polskiego przez pojęcie instalacji należy rozumieć zespół urządzeń technicznych (przewodów i sprzętu) służących do jednolitego celu (Szymczak (red.), 1978, s. 794). Potoczne znaczenie tego terminu pozwala uznać, że instalacje to również urządzenia, i to cały ich zespół. Można mieć uzasadnione wątpliwości co do takiego pojmowania terminu instalacje na potrzeby stosowania przepisów regulujących podatek od nieruchomości ze względu na fakt, że do czasu nowelizacji przepisów prawa budowlanego instalacje wymieniano obok urządzeń, a co za tym idzie, nie można tych zwrotów traktować jednakowo — nadawać im tego samego znaczenia.

Wydaje się, iż ustawodawca do czasu nowelizacji przepisów prawa budowlanego, posługując się pojęciem „urządzenia”, miał na myśli jakąś konkretną rzecz, np. kocioł grzewczy, pompy cyrkulacyjne, a używając słowa „instalacje” chciał uwypuklić zespół powiązań pomiędzy urządzeniami (np. rury doprowadzające i odprowadzające wodę). Jak sądzę, chodziło o traktowanie obiektu budowlanego jako pewnej całości zarówno technicznej, jak i użytkowej. W związku z tym, czy po nowelizacji przepisów ustawy Prawo budowlane nastąpiło rozbicie obiektu budowlanego na części budowlane i techniczne, a w konsekwencji miał miejsce podział obiektu na część opodatkowaną i nieopodatkowaną?

W mojej ocenie, nie. Zmiana miała wyłącznie charakter doprecyzowujący, co można wywnioskować z uzasadnienia projektu ustawy. Czytamy w nim, że „zmiany w przepisach prawa budowlanego ukierunkowane były na stworzenie przejrzystych ram prawnych dla procesu inwestycyjnego w budownictwie”³⁴. Projektodawca w ogóle nie odnosi się do zmiany art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane. W stwierdzeniu „instalacje umożliwiające użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” w dalszym ciągu uwypuklony jest aspekt pojmowania obiektu budowlanego jako obiektu, który jest zdolny do wykorzystania w celu, w którym został wzniesiony. A zatem należy przez niego rozumieć obiekt kompletny, gdyż tylko taki może być funkcjonalnie wykorzystany. Dobitnie świadczy o tym zwrot „użytkowanie zgodnie z jego przeznaczeniem”. Zastąpił on sformułowanie „całość techniczno-użytkową”. Być może usunięcie z definicji obiektu budowlanego słowa „urządzeń” spowodowane było niejednoznacznością tego terminu.

Nie można wykluczyć, że ustawodawca, mając na uwadze przedstawione we wcześniejszej części artykułu konteksty ję-

zykowe obu tych pojęć, doszedł do wniosku, iż wystarczające jest posłużenie się wyłącznie liczbą mnogą słowa „instalacja”. Jest to termin bardzo pojemny w tym sensie, że obejmuje różne rzeczy umożliwiające prawidłowe, racjonalne wykorzystanie dzieła człowieka wytworzonego w procesie budowlanym, czy też jednej z jego kategorii — procesie montażowym. Instalacja w potocznym jej znaczeniu jest bowiem rozumiana jako zespół połączonych, współpracujących ze sobą urządzeń.

W systemie prawa nieodosobnione są definicje instalacji uwypuklające urządzenia jako ich element składowy. Wprawdzie ze względu na charakter odesłania w przepisach u.p.o.l. tylko do przepisów ustawy Prawo budowlane nie mogą być one wykorzystane, niemniej jednak obrazują zakres pojęciowy tego terminu³⁵. I tak, zgodnie z art. 3 pkt 10 ustawy z 10.04.1997 r. Prawo energetyczne³⁶ przez pojęcie „instalacje” rozumie się urządzenia z układami połączeń między nimi (art. 3 pkt 10 prawa energetycznego). „Urządzenie” zaś jest urządzeniem technicznym stosowanym w procesach energetycznych (art. 3 pkt 9), a zatem technicznych procesach w zakresie wytwarzania, przetwarzania, przesyłania, magazynowania, dystrybucji oraz użytkowania paliw lub energii (art. 3 pkt 7 ustawy Prawo energetyczne). Podobnie w art. 3 pkt 6 ustawy z 27.04.2001 r. Prawo ochrony środowiska³⁷ przez pojęcie instalacji rozumie się stacjonarne urządzenie techniczne, zespół stacjonarnych urządzeń technicznych powiązanych technologicznie, do których tytułem prawnym dysponuje ten sam podmiot i położonych na terenie jednego zakładu, budowle niebędące urządzeniami technicznymi ani ich zespołami, których eksploatacja może spowodować emisję.

Powołane definicje zostały stworzone wyłącznie na potrzeby aktów prawnych, w których są zawarte, niemniej jednak, co należy jeszcze raz podkreślić, pozwalają przybliżyć zakres używanych przez ustawodawcę pojęć.

Konkluzje

Reasumując, stwierdzić należy, iż w obecnym stanie prawnym trudno mówić o jednej, przejrzystej i spójnej koncepcji opodatkowania urządzeń technicznych. Pojęcie urządzenia technicznego ma bardzo szeroki, niedookreślony zakres znaczeniowy. Dodatkowo problem potęguje fakt, iż w samej definicji budowli, unormowanej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, prawodawca wymienia różne ich kategorie. W wielu przypadkach można mieć uzasadnione wątpliwości co do kwalifikacji danego urządzenia na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Trudne jest w każdym przypadku ich usunięcie w drodze zastosowanych metod wykładni prawa.

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych stanowi tylko jeden z wielu problemów dotyczących opodatkowania budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Trudno je w pełni rozwiązać bez stosownej nowelizacji art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nor-

mującego legalną definicję budowli. Blisko dwadzieścia lat obowiązywania tego przepisu (od 1.01.2003 r.) pozwala stwierdzić, iż przepis ten wymaga gruntownej zmiany, zresztą podobnie jak cały system opodatkowania nieruchomości w Polsce.

W mojej ocenie przy kształtowaniu nowej definicji budowli należy wykorzystać dorobek prawa budowlanego. Aby określić przepisy prawa podatkowego dotyczące opodatkowania, m.in. kolei linowych (wyciągów narciarskich) i wielu innych obiektów o złożonej strukturze, proponuję nadać nowe brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych:

„Budowla — obiekt budowlany w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2020 poz. 1333) niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, składający się z części budowlanej i technicznej (urządzenia, instalacje), a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2020, poz. 1333) związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Do budowli zalicza się w szczególności: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne (elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe), 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 (stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny, zjeżdźalnie), a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych)”.

Zaproponowana zmiana będzie skutkowała tym, że:

1) w ustawie podatkowej będzie wyraźne odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane, a nie „przepisów prawa budowlanego”, co powinno skutkować tym, że inne akty prawne powiązane z ustawą Prawo budowlane nie będą miały znaczenia dla kwalifikowania danych rzeczy jako potencjalnych przedmiotów opodatkowania;

2) wskazanie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych typowych obiektów budowlanych skutkowałoby tym, iż przedmiot podatku wynikałby w zasadniczej części z ustawy podatkowej, jednocześnie nie wykluczałoby to opodatkowania innych obiektów wymienionych w ustawie Prawo budowlane wskutek odesłania do pojęcia obiektu budowlanego i urządzenia budowlanego w rozumieniu tej ustawy;

3) w przypadku obiektów składających się z części budowlanej i technicznej (instalacje, urządzenia) takich jak, np. koleje linowe (wyciągi narciarskie), myjnie samochodowe, nie powinno być już wątpliwości, iż przedmiot opodatkowania stanowi obiekt kompletny, a nie tylko jego część budowlana.

Przypisy/Notes

- ¹ T.j. Dz.U. z 2019 poz. 1170 ze zm. — dalej powoływana jako u.p.o.l.
- ² II FSK 1563/17, LEX nr 2675702.
- ³ II FSK 1062/15, LEX nr 2306835.
- ⁴ II FSK 1064/18, LEX nr 2822029.
- ⁵ T.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1333.
- ⁶ II FSK 1317/20 LEX nr 3106525.
- ⁷ Dz.U., nr 78, poz. 483 ze zm.
- ⁸ W doktrynie prawa podatkowego jednoznacznie wskazuje się, że zakres przedmiotowy opodatkowania powinien wynikać z ustawy — zob. Brzeziński, Morawski, 2012 r., s. 22–28.
- ⁹ Dz.U. z 2011 r., nr 206, poz. 1228.
- ¹⁰ Dz.U. z 2017 r., poz. 2432.
- ¹¹ Wyrok WSA w Gdańsku z 3.06.2020 r. (II SA/Gd 673/19), LEX nr 3020501.
- ¹² Trafnie uznał NSA w wyroku z 9.04.2013 r. (II FSK 3006/11) LEX nr 1326340, że przy całej różnorodności form i rodzajów wytworów myśli ludzkiej, z jakimi można się zetknąć w rzeczywistości gospodarczej, nie są odosobnione przypadki przypisywania różnych określeń i nazw w odniesieniu do obiektów o tożsamym przeznaczeniu oraz porównywalnych cechach i parametrach technicznych. W istocie zatem możliwe są sytuacje, w których obiektom mającym wszystkie cechy konkretnych budowli, wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 p.b., nadawane będzie inne oznaczenie. W takim przypadku ustalenie rzeczywistych cech i funkcji ocenianego obiektu, w kontekście istotnych parametrów funkcjonalnych i technicznych budowli, wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 p.b., może wymagać wiadomości specjalnych.
- ¹³ Wyrok WSA w Poznaniu z 20.04.2018 r. (I SA/Po 149/18) LEX nr 2493833.
- ¹⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19.06.1992 r., U 6/92, OTK 1992 nr 1, poz. 13.
- ¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 10.11.1998 r., K 39/97, OTK 1998 nr 6, poz. 99.
- ¹⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 29.03.1994 r., K 13/93, OTK 1994 nr 1, poz. 6.
- ¹⁷ Wyrok NSA z 10.12.2019 r. (II OSK 277/18), LEX nr 3065698.
- ¹⁸ Podobnie wyrok WSA w Poznaniu z 26.11.2010 r. (II SA/Po 637/10) orzeczenia.nsa.gov.pl.
- ¹⁹ M.in. w wyroku NSA z 25.08.2020 r. (II FSK 1417/18), LEX nr 3058092, Sąd uznał, że dla celów opodatkowania wszystkie elementy myjni samochodowej stanowią jedną całość, od wartości której jest naliczany podatek od nieruchomości. Podobnie zob. wyrok NSA z 25.08.2020 r. (II FSK 1629/18), LEX nr 3058339.
- ²⁰ Nie można jednak wykluczyć sytuacji w której elektrownia fotowoltaiczna (tzw. farma fotowoltaiczna) zostałaby przez biegłego zakwalifikowana jako sieć techniczna (sieć wytwarzająca). Każda sprawa wymaga indywidualnej oceny.
- ²¹ Wyrok NSA z 18.12.2018 r. (II FSK 1275/18), orzeczenia.nsa.gov.pl.
- ²² Wyrok NSA z 27.09.2019 r. (II FSK 1801/18), LEX nr 2744845.
- ²³ Wyrok NSA z 31.01.2019 r. (II FSK 123/17), LEX nr 2627775. Zdaniem Sądu w stanie prawnym obowiązującym od 28.06.2015 r. elektrofiltry oraz instalacje odsiarczania spalin, jeżeli stanowią urządzenia techniczne (i nie są ani wolno stojące, 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 jako przedmiot opodatkowania można rozważać jedynie części budowlane urządzeń technicznych, czyli budowle, zgodnie z art. 3 pkt 3 p.b.
- ²⁴ Wyrok NSA z 9.07.2019 r. (II FSK 2693/17), LEX nr 2718015.
- ²⁵ T.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 667.
- ²⁶ Wyrok NSA z 26.11.2019 r. (OSK 3188/17), LEX nr 2778113.
- ²⁷ Wyrok NSA z 4.03.2020 r. (II OSK 1099/18), LEX nr 3007175.
- ²⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z 25.02.2020 r. (II SA/Bk823/19), LEX nr 2895515.
- ²⁹ Wyrok NSA z 16.04.2019 r. (II OSK 1418/17), LEX nr 2681735.
- ³⁰ Wyrok NSA z 8.12.2017 r. (II OSK 634/16), LEX nr 2452918.
- ³¹ Sieć — definicja, synonimy, przykłady użycia (pwn. pl).
- ³² M.in. wyrok NSA z 7.12.2018 r. (II FSK 3066/16), LEX nr 2627319.
- ³³ Zob. ustawa z 20.02.2015 r. o zmianie ustawy Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 443).
- ³⁴ Druk sejmowy nr 2710.
- ³⁵ Warto wspomnieć, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 2011 r. dotyczącym opodatkowania budowli w podziemnych wyrobiskach górniczych zwrócił uwagę na to, że także przepisy innych ustaw, które uzupełniają lub modyfikują prawo budowlane, mogą być pomocne na etapie podatkowoprawnej klasyfikacji danego przedmiotu.
- ³⁶ T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 220 ze zm.
- ³⁷ T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1219.

Bibliografia/References

Literatura/Literature

- Brzeziński, B., Morawski, W. (2012). Głosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09. *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, (1).
- Brzeziński, B., Morawski, W. (2007). Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości. *Przegląd Podatkowy*, (10).
- Budziszewski, J. (2007). Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości węzłów ciepłych. *Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, (11).
- Etel, L. (2019). Opodatkowanie instalacji zapewniających funkcjonowanie budowli zgodnie z jej przeznaczeniem. *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, (8).
- Etel, L., Dowgier, R., Liszewski, G., Pahl, B. (2020). *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Etel, L., Dowgier, R. (2008). Maszyny i urządzenia a podatek od nieruchomości. *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, (10).
- Kałężny, A. (2020). *Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Morawski, W. (2010). Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości? *Przegląd Podatkowy*, 7.
- Pahl, B. (2020). Najnowsze zmiany w konstrukcji prawnej podatków lokalnych, czyli jak „tylnymi drzwiami” pozbawia się gminy dochodów o charakterze podatkowym. W: A. Gorgol (red.), *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*. Warszawa: C.H.Beck.
- Pahl, B. (2009). Opodatkowanie obiektów budowlanych wykorzystywanych w górnictwie. *Finanse Komunalne*, (12).

- Szymczak, M. (red.) (1978). *Słownik języka polskiego*. Tom I. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Szymczak, M. (red.) (1981). *Słownik języka polskiego*. Tom III. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Świtała, F. (2008). Budowle w energetyce i telekomunikacji a podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa podatkowego. *Przegląd Podatkowy*, (2).
- Walter A., Konik T. (2008). Wytobiska górnice jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Głos do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 16 maja 2007 r. *Monitor Podatkowy*, (4).

Akty prawne/Legal acts

- Konstytucja RP z 2.04.1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j. Dz.U. z 2019, poz. 1170 ze zm.
- Ustawa z 7.07.1994 r. — Prawo budowlane, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1333.
- Ustawa z 10.04.1997 r. — Prawo energetyczne, t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 220 ze zm.
- Ustawa z 21.12.2000 r. o dozorcze technicznym, t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 667.
- Ustawa 27.04.2001 r. — Prawo ochrony środowiska, t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1219.

Orzecznictwo/Judgments

- Wyrok NSA z 14.02.2012 r. (II FSK 1589/10), LEX nr 1107836.
- Wyrok NSA z 9.04.2013 r. (II FSK 3006/11), LEX nr 1326340.
- Wyrok NSA z 16.05.2017 r. (II FSK 1062/15), LEX nr 2306835.
- Wyrok NSA z 8.12.2017 r. (II OSK 634/16), LEX nr 2452918.
- Wyrok NSA z 7.12.2018 r. (II FSK 3066/16), LEX nr 2627319.
- Wyrok NSA z 18.12.2018 r. (II FSK 1275/18), orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok NSA z 31.01.2019 r. (II FSK 123/17), LEX nr 2627775.
- Wyrok NSA z 16.04.2019 r. (II OSK 1418/17), LEX nr 2681735.
- Wyrok NSA z 14.05.2019 r. (II FSK 1563/17), LEX nr 2675702.
- Wyrok NSA z 9.07.2019 r. (II FSK 2693/17), LEX nr 2718015.
- Wyrok NSA z 27.09.2019 r. (II FSK 1801/18), LEX nr 2744845.
- Wyrok NSA z 26.11.2019 r. (OSK 3188/17), LEX nr 2778113.
- Wyrok NSA z 10.12.2019 r. (II OSK 277/18), LEX nr 3065698.
- Wyrok NSA z 4.03.2020 r. (II OSK 1099/18), LEX nr 3007175.
- Wyrok NSA z 22.07.2020 r. (II FSK 1064/18), LEX nr 2822029.
- Wyrok NSA z 25.08.2020 r. (II FSK 1417/18), LEX nr 3058092.
- Wyrok NSA z 25.08.2020 r. (II FSK 1629/18), LEX nr 3058339.
- Wyrok NSA z 24.11.2020 r. (II FSK 1317/20), LEX nr 3106525.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19.06.1992 r., U 6/92, OTK 1992, nr 1, poz. 13.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 29.03.1994 r., K 13/93, OTK 1994 nr 1 poz. 6.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 10.11.1998 r., K 39/97, OTK 1998 nr 6, poz. 99.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13.09.2011 r. P 33 /09, Dz.U. z 2011 r., nr 206, poz. 1228.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13.12.2017 r. SK 48/15, Dz.U. z 2017 r., poz. 2432.
- Wyrok WSA w Białymstoku z 25.02.2020 r. (II SA/Bk823/19), LEX nr 2895515.
- Wyrok WSA w Gdańsku z 3.06.2020 r. (II SA/Gd 673/19), LEX nr 3020501.
- Wyrok WSA w Poznaniu z 26.11.2010 r. (II SA/Po 637/10), orzeczenia.nsa.gov.pl.

Dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

Kierownik Katedry Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, członek Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego.

Dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

Head of the Department of Financial Law and Tax Law at the Faculty of Law and Administration of the University of Warmia and Mazury in Olsztyn, member of the Expert Team for Local Tax Law.