

**Dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM**

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0003-4089-7580

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

# Opodatkowanie łączników sterowanych zdalnie instalowanych na liniach napowietrznych średniego napięcia

Taxation of remotely operated switches installed on medium voltage overhead lines

## Streszczenie

Zasadniczym celem artykułu jest weryfikacja tezy, zgodnie z którą łączniki sterowane zdalnie umieszczane na liniach napowietrznych średniego napięcia (SN) stanowią element składowy sieci elektroenergetycznej, a tym samym ich wartość powinna być uwzględniana w podstawie opodatkowania budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Problem opodatkowania tego typu instalacji (urządzeń) wynika z zakresu legalnej definicji terminu „budowla” uregulowanej w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która w swej treści odsyła do przepisów prawa budowlanego.

**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, przedsiębiorstwa elektroenergetyczne, budowla, łączniki sterowane zdalnie umieszczane na liniach napowietrznych średniego napięcia

JEL: K

## Abstract

The main objective of the article is to verify the thesis according to which remotely controlled switches placed on medium voltage (MV) overhead lines are a component of the power grid, and thus their values should be included in the tax base for structures related to running a business. The problem of taxing this type of installation (equipment) results from the legal definition of the term "structure" regulated in Art. 1a paragraph 1 point 2 of the Act on Local Taxes and Fees, which in its content refers to the provisions of the construction law.

**Keywords:** real estate tax, electricity companies, construction, remotely controlled switches placed on medium voltage overhead lines

## Uwagi ogólne

Jednym z kluczowych przepisów ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup>, wywołującym najwięcej kontrowersji zarówno w wymiarze teorii, jak i praktyki stosowania prawa, jest art. 1a ust. 1 pkt 2. Normuje on definicję legalną terminu „budowla” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Obowiązujący ponad 20 lat przepis był już kilkakrotnie przedmiotem badania zgodności z Konstytucją (m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13.09.2011 r., P 33/09<sup>2</sup>, oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13.12.2017 r., SK 48/15<sup>3</sup>). Nie został jednak wyeliminowany z obrotu prawnego — wyroki te miały charakter interpretacyjny. Na gruncie tej regulacji zapadły dziesiątki tysięcy orzeczeń sądów administracyjnych, w wielu przypadkach sprzeczne<sup>4</sup>.

Tematyka opodatkowania budowli jest wielowątkowa i wynika przede wszystkim z braku jednej kompleksowej definicji tego terminu na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości (Pahl, 2021b, s. 27 i n.). Dodatkowo spory w przedmiocie wykładni terminu „budowla” spotęgowała ustawa z 20.02.2015 r. o zmianie ustawy — Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw<sup>5</sup>, mocą której ustawodawca nadał od 28.06.2015 r. nowe brzmienie pojęciu „obiekt budowlany”. Na tej podstawie próbuje się dokonywać „rozbioru” budowli na części budowlane i niebudowlane. Należy przypomnieć, że w porównaniu ze stanem prawnym obowiązującym do 28.06.2015 r. ustawodawca, definiując budowlę jako jedną z kategorii obiektu budowlanego, „usunął” z jej treści „urządzenia techniczne”. Do momentu nowelizacji ustawy — Prawo budowlane obiektem budowlanym była budowla wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi sta-

nowiąca całość techniczno-użytkową. Obecnie zaś (tj. od 28.06.2015 r.) pojęcie obiektu budowlanego obejmuje budowlę wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Konieczność odwoływania się do regulacji prawa budowlanego powoduje daleko idące wątpliwości, których skutkiem jest niepewność zarówno podatników, jak i organów podatkowych w kwestii, które obiekty należy zaliczać do budowl i w jakim zakresie. Pewność prawa rozumiana jest jako cecha prawa polegająca na tym, że podmiot, do którego prawo się odnosi (adresat normy, obywatel, podatnik), jest w stanie przewidzieć determinowane prawem skutki faktów (stanów rzeczy), w tym czynów (działań i zaniechań) własnych i innych podmiotów. Dla pewności prawa kategorią centralną jest przewidywalność, która jest osiągana w szczególności przez jawność, dookreśloność, jasność i stabilność prawa (w znaczeniu niezmienności, trwałości czy też pokoju prawnego w aspekcie jego stanowienia i stosowania) (Filipczyk, 2013, s. 21 i n.). Należy podkreślić, że prawo podatkowe stanowi gałąź prawa charakteryzującą się dużym stopniem ingerencji w prawa i wolności jednostki (Brzeziński, 2003, s. 255; Oniszcuk, 1995, s. 17; Filipczyk, 2014, s. 399 i n.). W związku z tym rezultaty procesu tworzenia i stosowania tego prawa muszą być przewidywalne dla jego adresatów (Halasz, 2018, s. 113). Egzemplifikacją „niepewnego prawa” jest definicja budowli uregulowana w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Jednym z problemów związanych ze stosowaniem tego przepisu jest opodatkowanie podatkiem od nieruchomości łączników sterowanych zdalnie umieszczanych na liniach napowietrznych średniego napięcia. Wybór tej tematyki nie jest przypadkowy. Skłania on bowiem do podjęcia szerszej dyskusji nad procesem wykładni terminu „budowla” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, tym bardziej że błędna interpretacja normy prawnej prowadzi w efekcie do dyskwalifikacji podjętego na jej podstawie rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Przedmiotem sporu jest to, czy wyżej wskazane łączniki stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako elementy składowe sieci elektroenergetycznej, czy też ich wartość nie powinna być uwzględniana w podstawie opodatkowania tym podatkiem.

W ocenie przedsiębiorstw energetycznych wartość tych łączników nie powinna być uwzględniana przy ustalaniu wartości zadeklarowanych budowli, gdyż nie stanowią one części składowych linii energetycznych (napowietrznych średniego napięcia). Dla jasności należy podkreślić, że łącznik sterowany zdalnie, instalowany na liniach napowietrznych SN jest to urządzenie służące do załączania, przewodzenia i wyłączania prądów w normalnych warunkach pracy linii, może też funkcjonować w określonych warunkach przeciążeniowych, jak również jest zdolne do przewodzenia przez określony czas prądów w warunkach anormalnych takich jak zwarcie. Urządzenie to oprócz napędu sterowanego zdalnie ma napęd ręczny umożliwiający manewrowanie aparatem ręcznie za pomocą dźwigni z ziemi. Aparatem można także sterować lokalnie za pomocą przycisków znajdujących się w szafce. Łącznik jest sterowany zdalnie z systemu dys-

pozytorskiego, co daje możliwość telemechanizacji procesów łączeniowych w głębi sieci SN. Zastosowanie łączników zapewnia sprawne prowadzenie przełączeń planowych, a w przypadku awarii sieci SN pozwala na szybką lokalizację uszkodzeń w sieci i — o ile istnieje taka możliwość — przełączenie pozostałego odcinka linii nieobjętego awarią na zasilanie rezerwowe z innej linii, przyczyniając się tym samym do skrócenia czasu trwania wyłączeń awaryjnych. Jak podnoszą przedsiębiorcy, urządzenia te stanowią fakultatywny element linii elektroenergetycznej — tzn. każda linia SN może być użytkowana zgodnie z jej przeznaczeniem (dostarczaniem energii elektrycznej do odbiorców) bez zainstalowania na niej łącznika zdalnie sterowanego. Tego rodzaju urządzenie ułatwia eksploatację linii elektroenergetycznych, ale nie jest niezbędnym składnikiem, w przeciwieństwie np. do słupa z osprzętem (izolatory, poprzecznik) — stanowiącym niezbędny element do użytkowania linii zgodnie z jej przeznaczeniem.

Ponadto przedsiębiorstwa energetyczne podkreślają, że zgodnie z art. 47 § 2 Kodeksu cywilnego<sup>6</sup> częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. W myśl § 3 powołanego przepisu k.c. przedmioty połączone z rzeczą tylko do przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych. W związku z tym, jak wskazują spółki elektroenergetyczne, przedmiot połączony nabywa status części składowej poprzez stałe, a nie chwilowe połączenie go z rzeczą. Jeżeli połączenie nastąpiło tylko „dla przemijającego użytku”, to przedmioty połączone nie stają się częściami składowymi, chociażby w razie odłączenia — one same albo rzecz, do której zostały przyłączone, miały ulec uszkodzeniu lub istotnej zmianie. W kontekście powyższego łączniki nie stanowią części składowych linii elektroenergetycznych ze względu na fakt, że urządzenia te nie są na stałe połączone z tymi liniami oraz mają charakter „mobilny” i w związku z tym mogą być (i faktycznie są) przenoszone z jednej linii na drugą.

Istotnym argumentem za nieopodatkowaniem przedmiotowych łączników podnoszonym przez przedsiębiorców jest to, że zasadniczo opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają tylko części budowlane urządzeń technicznych. Całe urządzenia (pod względem funkcjonalnym i technicznym) mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko wtedy, gdy mieszczą się w kategorii wolno stojących instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych. Przedmiotowe łączniki stanowią urządzenia „wolno stojące nieposiadające części budowlanej”. W związku z tym w ocenie przedsiębiorców nie spełniają one definicji budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego i w konsekwencji także definicji budowli zawartej w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tym samym łączniki nie stanowią części składowej linii energetycznych i w związku z tym wartość łączników sterowanych zdalnie nie powinna powiększać wartości budowli.

Tytułowa tematyka ma doniosłe znaczenia zarówno z teoretycznego, jak i z praktycznego punktu widzenia. Zasadniczym celem artykułu jest weryfikacja tezy, zgodnie z którą łączniki sterowane zdalnie umieszczane na liniach napo-

wietrznych średniego napięcia stanowią element składowy sieci elektroenergetycznej, a tym samym ich wartość powinna być uwzględniana w podstawie opodatkowania budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W opracowaniu wykorzystano metodę dogmatycznoprawną oraz empiryczną. W przypadku tej ostatniej analizie poddano orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych.

### **Sieć techniczna (elektroenergetyczna) jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości**

Spór w przedmiotowej sprawie koncentruje się na tym, czy łączniki sterowane zdalnie umieszczane na liniach napowietrznych SN stanowią budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Istotne znaczenie ma więc definicja budowli uregulowana w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Z jej treści wynika, że 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.

Ustawodawca, definiując budowlę w u.p.o.l., odsyła więc do określonych pojęć uregulowanych w ustawie z 7.07.1994 r. — Prawo budowlane<sup>7</sup>. Z tych też powodów nie ma wątpliwości co do tego, że definicja obiektu budowlanego i budowli, uregulowana w przepisach prawa budowlanego, w kontekście art. 3 pkt 1 tej ustawy (do tego przepisu odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), ma istotne znaczenie w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13.09.2011 r. (sygn. akt P 33/09) i nie można jej pominąć (Etel, 2012, s. 32 i n.).

Kwestia stosowania przepisów ustawy — Prawo budowlane na etapie ustalania zakresu terminu „budowla” nie powinna budzić obecnie wątpliwości. Trafnie przy tym zwraca uwagę Trybunał Konstytucyjny, iż „z punktu widzenia standardów konstytucyjnych zakresem przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą zostać objęte budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., należące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie, innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym”.

W powołanym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny jednoznacznie podkreślił, iż budowlą na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości są:

- 1) budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy — Prawo budowlane,
- 2) budowle wymienione w innych przepisach tej ustawy oraz
- 3) budowle wymienione w załączniku do ustawy — Prawo budowlane.

Powyższe pozwala uznać, iż przy ustalaniu obiektów, które można zaliczyć do kategorii budowli w rozumieniu prze-

pisów u.p.o.l., zasadne jest sięgnięcie nie tylko do definicji budowli w prawie budowlanym, ale również pozostałych przepisów tej ustawy oraz załączników, które stanowią jej immanentną część.

Procesu wykładni terminu „budowla” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie można zaczynać od terminu o tożsamej nazwie zawartym w ustawie — Prawo budowlane (Etel i in., 2020, s. 118). Podobnie na tym pojęciu wykładnia nie może się skończyć. Wykładnia prawa jest procesem kompleksowym i nie może ograniczać się do językowego znaczenia danego przepisu. Powinna ona uwzględniać również inne regulacje aktu prawnego, w którym przepis ten został umiejscowiony. Dopiero zestawienie poszczególnych przepisów pozwala na zdekodowanie norm w nich zawartych. Ustawa podatkowa odsyła do pojęcia obiektu budowlanego, a nie budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Jest nim budynek, budowla bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Tym samym już tylko pobieżna analiza cytowanego przepisu prowadzi do wniosku, że definicja budowli w prawie podatkowym nie ma charakteru samoistnego w tym sensie, że ustawodawca w jej konstrukcji odsyła do przepisów prawa budowlanego. Nie zdecydował się na enumeratywne wymienienie obiektów (urządzeń), które należy uznać za budowle, lecz posłużył się techniką odesłania. Ta metoda regulacji służy niewątpliwie zabezpieczeniu przed nadmiernym rozbudowaniem przepisów i jest, przynajmniej w pewnym sensie, „wygodna” dla ustawodawcy ze względu na to, że pozwala wykorzystać obce prawu podatkowemu definicje bez konieczności tworzenia zupełnie nowych terminów języka prawnego. Niesie to jednak za sobą ryzyko związane z tym, że określone pojęcia mające ugruntowane znaczenie w innych gałęziach prawa nie zawsze będą odpowiadały potrzebom opodatkowania (Pahl, 2021a, s. 141–158).

Dokonując wykładni prawa podatkowego, należy przede wszystkim szukać „podatkowego” rozumienia pojęć używanych przez ustawodawcę. Oczywiście nie chodzi o to, aby dokonywać wykładni rozszerzającej przepisów nakładających obowiązki o charakterze publicznoprawnym, lecz o to, by ustalić rzeczywisty sens danej regulacji prawnej kreującej przedmiot opodatkowania. Jest to zabieg szczególnie trudny w sytuacji, gdy w przepisach prawa podatkowego znajduje się odesłanie do innych gałęzi prawa, które z opodatkowaniem — poza wskazaniem w ustawie podatkowej — nie mają nic wspólnego.

Art. 3 pkt 1 ustawy — Prawo budowlane, poczynawszy od 28.06.2015 r., definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Obiektem budowlanym jest więc m.in. budowla wskazana w art. 3 pkt 3 ustawy — Prawo budowlane. W myśl tego przepisu przez pojęcie budowli należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak np.: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wia-

dukty, 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.

W przytoczonej definicji terminu „budowla” ustawodawca nie wymienia bezpośrednio sieci elektroenergetycznych lub ich poszczególnych elementów. Wyszczególnia jednak sieci techniczne. Mając to na uwadze, niezbędne jest ustalenie, czy sporne łączniki sterowane zdalnie stanowią element sieci technicznej, a dokładniej, sieci elektroenergetycznej. Warto przypomnieć, że zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (P 33/09) z 2011 r. za budowlę na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być uznane budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy — Prawo budowlane (tu: sieci techniczne), 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 tej ustawy. Nie jest wykluczone, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń będą również współdecydować inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.

Sieć elektroenergetyczna jest bez wątpienia siecią techniczną, o której mowa w załączniku do ustawy — Prawo budowlane, i składa się z powiązanych ze sobą w związku funkcjonalnym różnych elementów (zob. Dowgier, 2004, s. 26; Borszowski, 2008, nr 2, s. 47 i n.). Kategoria XXVI obiektów budowlanych obejmuje m.in. sieci elektroenergetyczne. Należy podkreślić, że załącznik do ustawy — Prawo budowlane stanowi immanentną część tej ustawy. Sieci elektroenergetyczne wymienione są bezpośrednio jako jedne z kategorii obiektów budowlanych. Ma to kapitalne znaczenie na etapie ustalania zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości. Uzasadnione jest to tym, że w „podatkowej” definicji budowlany jest bezpośrednio odesłanie do pojęcia „obiekt budowlany” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Skoro zatem wskazane w załączniku XXVI do ustawy — Prawo budowlane sieci elektroenergetyczne są obiektem budowlanym, o którym mowa w przepisach prawa budowlanego, to należy je uznać za przedmiot podatku od nieruchomości wraz z poszczególnymi elementami wchodzącymi w ich skład (Etel, 2009, s. 15 i n.).

Na etapie ustalania zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości trzeba zdawać sobie sprawę, iż cel uregulowań zawartych w załączniku do ustawy — Prawo budowlane jest inny niż opodatkowanie. W tym zakresie nie powinno być wątpliwości, gdyż sama ustawa — Prawo budowlane nie została stworzona na potrzeby ustalania przedmiotu opo-

datkowania podatkiem od nieruchomości. Niemniej jednak skoro ustawodawca w przepisach u.p.o.l. odsyła do tego aktu prawnego przy rozumieniu określonych pojęć, to ustalając kontekst użytych terminów, należy posiłkować się — oczywiście z dużą ostrożnością — pozostałymi regulacjami tego aktu prawnego, zakładając, że tworzą one określoną, spójną całość normatywną.

W przepisach prawa budowlanego nie wymienia się wprawdzie elementów składowych sieci elektroenergetycznych, co wydaje się zrozumiałe, niemniej jednak trudno żądać od ustawodawcy, aby w ustawie — Prawo budowlane, wyliczając poszczególne obiekty, opisywał ich budowę (strukturę) poprzez wyliczenie elementów składowych. Budowla w postaci sieci elektroenergetycznej powinna być rozumiana na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako zespół powiązanych ze sobą elementów, które tworzą jedną pod względem technicznym i użytkowym (funkcjonalnym) całość. Nie ma przy tym znaczenia możliwość demontażu jej poszczególnych elementów.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że sieć techniczna to sieć składająca się z wielu połączonych ze sobą instalacji, urządzeń i układów połączeń między nimi. Ich poszczególne elementy tworzą jedną spójną całość. Obiekt budowlany należy rozumieć jako obiekt kompletny, zdolny do użytku, a nie jako jego wybiórcze elementy. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na wyrok NSA z 24.11.2020 r. dotyczący bardzo zbliżonej tematyki, tj. opodatkowania elementów składowych sieci elektroenergetycznej. W orzeczeniu tym Sąd trafnie wywiódł, iż „Transformatory stanowią niezbędny element sieci elektroenergetycznej. Wymontowanie tych urządzeń uniemożliwiałoby dostarczanie energii elektrycznej do odbiorców o dostosowanym napięciu do poziomu przez nich oczekiwanego. Zgodnie z wymogami techniki i wymogami użytkowymi, transformatory, jak i urządzenia rozdzielcze (służące do rozdziału energii elektrycznej przez skierowanie jej do odbiorców), baterie akumulatorów (służące zapewnieniu zasilania awaryjnego) oraz inne szczegółowo opisane przez biegłego urządzenia (m.in. dławiki, wyłączniki) stanowią całość z liniami elektroenergetycznymi, wspólnie z nimi i innymi elementami sieci umożliwiającą prawidłowy przesył energii elektrycznej”<sup>8</sup>.

Wprawdzie w zmienionym 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 z 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 przy użyciu 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 on realizować cel, do którego został wzniesiony. Tak więc, instalacje są terminem ściśle powiązanim z pojęciem obiektu budowlanego — jest on budowlą, instalacje zaś umożliwiają jego wykorzystanie zgodnie z przeznaczeniem. Trzeba dodać, że odrębną kategorią budowli, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jest urządzenie budowlane. Jest ono zdefiniowane w art. 3 pkt 9 ustawy — Prawo budowlane. Stosownie do treści tego przepisu 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.

W kontekście powyższego należy zwrócić uwagę na szczególną rolę zarówno instalacji, jak i urządzeń budowlanych względem obiektu budowlanego. „Misją” każdego z nich jest służebny charakter wobec obiektu budowlanego, o czym świadczy bezsporny zapis „umożliwiają wykorzystanie obiektu zgodnie z przeznaczeniem”, przy czym instalacja jest częścią składową obiektu budowlanego, zaś urządzenie budowlane jest „samodzielną” budowlą w rozumieniu przepisów u.p.o.l. Odesłanie przez ustawodawcę do pojęć „obiekt budowlany”, który musi być rozumiany „wraz z instalacjami”, gdyż nie ma podstaw do tego, aby tę część art. 3 pkt 1 prawa budowlanego pomijać, a także do terminu „urządzenie budowlane” stanowi kolejny, istotny argument przemawiający za pojmowaniem budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako obiektu kompletnego, a nie rozbitego na pewne elementy.

Prawidłowość takiej interpretacji art. 3 pkt 3 ustawy — Prawo budowlane, zgodnie z którą na budowlę składa się nie tylko część budowlana, ale także część techniczna, ewidentnie potwierdza przykład sieci technicznej, jaką jest linia elektroenergetyczna. Budowla ta na gruncie art. 3 pkt 3 prawa budowlanego powinna być zaliczona do kategorii „sieci techniczne”, a dodatkowo jest z nazwy wskazana jako „obiekt liniowy” w art. 3 pkt 3a p.b. Na obiekt ten składa się nie tylko fundament, słup, ale także kabel energetyczny i inne urządzenia techniczne umożliwiające normalne funkcjonowanie tej linii. To, że kabel jest elementem składowym linii, wynika bezpośrednio z art. 3 pkt 3a ustawy — Prawo budowlane, gdzie wskazuje się, kiedy taki kabel nie stanowi obiektu budowlanego, jego części ani urządzenia budowlanego. Jest tak tylko wówczas, gdy ten kabel znajduje się w kanale technologicznym. A zatem gdy wisi na słupach, stanowi element linii elektroenergetycznej (sieci technicznej — budowli liniowej). Jest to niewątpliwie część budowli i jego wartość zwiększa podstawę opodatkowania linii podatkiem od nieruchomości. Podobnie jest w przypadku łączników sterowanych zdalnie, umieszczanych na liniach SN.

W tej sytuacji na gruncie art. 3 ustawy — Prawo budowlane nie można zasadnie twierdzić, że na taki obiekt składają się tylko części budowlane (fundamenty i słupy), a części techniczne (kabel, światłowód, przewód, izolatory, regulatory naciągu, łączniki itp.<sup>9)</sup>, nie są budowlą, a przez to nie podlegają opodatkowaniu (Etel, 2019, s. 17).

Instalacje, o których mowa w art. 3 pkt 1 ustawy — Prawo budowlane (pojęcie: obiekt budowlany), stanowią konglomerat powiązanych, współpracujących wzajemnie urządzeń umożliwiających wykorzystanie obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Oczywiście, chodzi tutaj o urządzenia niebędące urządzeniem budowlanym. Zakwalifikowanie danego urządzenia jako urządzenia budowlanego wyklucza uznanie go za część składową instalacji wymienionych w definicji obiektu budowlanego, pomimo że pełni one również rolę służebną wobec obiektu budowlanego. Podobnie rzecz się ma z wolno stojącymi instalacjami przemysłowymi. Nie stanowią one instalacji, o której mowa w art. 3 pkt 1 prawa budowlanego, lecz należy je uznać za „samodzielne” budowle w rozumieniu przepisów u.p.o.l. oraz prawa budowlanego. Tym samym instalacje, które umożliwiają wykorzystanie obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem, to zespół współpracujących ze sobą urządzeń innych niż budowlane, których celem jest prawidłowe funkcjonowanie obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem, stanowiące jego nierozdzielalną część, niebędące jednocześnie „wolno stojącą instalacją przemysłową”, która stanowi samodzielny obiekt budowlany.

O „kompletności” budowli stanowiącej przedmiot podatku od nieruchomości po zmianie brzmienia terminu „obiekt budowlany” można wnioskować, stosując także wykładnię celowościową. Z uzasadnienia projektu wynika, że zmiany w przepisach prawa budowlanego ukierunkowane były na stworzenie przejrzystych ram prawnych dla procesu inwestycyjnego w budownictwie. Ponadto nowelizacja przepisów prawa budowlanego dokonana w 2015 r. miała na celu doprecyzowanie określonych pojęć oraz dostosowanie polskiego prawa budowlanego do standardów europejskich, o czym świadczy fakt, że obiekt budowlany powinien być wykonany z użyciem wyrobów budowlanych. W kwestii uznania danych wyrobów za „budowlane” pomocna będzie ustawa z 16.04.2004 r. o wyrobach budowlanych<sup>10</sup>. Zgodnie z art. 2 pkt 1 tej ustawy przez pojęcie wyrobu budowlanego należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z 9.03.2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG<sup>11</sup>.

Powyższe oznacza, że obiekt, który został wykonany bez użycia tego typu wyrobów, nie może być uznany za obiekt budowlany, a tym samym nie powinien stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Kwestia ta, zdaje się, także miała charakter wyłącznie doprecyzowujący. Należy podkreślić, że nie muszą mieć statusu wyrobu budowlanego instalacje umożliwiające wykorzystanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Literalne brzmienie art. 3 pkt 1 ustawy — Prawo budowlane wskazuje wyraźnie, że obiektem budowlanym jest „budowla wraz z instalacjami

(...) wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych”. „Wzniesienie” dotyczy budowli, a nie instalacji. Instalacje mają tylko umożliwić wykorzystanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Natomiast „przeznaczenie” obiektu budowlanego jednoznacznie wskazuje na jego funkcjonalność.

Warto przypomnieć, 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. Mając jednak na uwadze fakt, że u.p.o.l. w art. 1a ust. 1 pkt 2 odsyła bezpośrednio wyłącznie do przepisów ustawy — Prawo budowlane, pojęcia uregulowane w innych aktach prawnych rangi ustawowej powinny być stosowane, ale tylko posiłkowo. Niemniej jednak nie można ich kompletnie pominąć, gdyż mogą one umożliwić doprecyzowanie pojęć z zakresu prawa budowlanego, do których odsyła ustawa podatkowa. Nie chodzi o to, aby rozszerzać zakres opodatkowania, lecz jedynie doprecyzować, uszczegółwić pojęcia prawa podatkowego. Dlatego też warto w kontekście opodatkowania łączników sterowanych zdalnie posiłkować się przepisami ustawy z 10.04.1997 r. — Prawo energetyczne<sup>12</sup>. W art. 3 pkt 11 tej ustawy prawodawca definiuje pojęcie „sieci”. Obejmuje ono instalacje połączone i współpracujące ze sobą, służące do przesyłania lub dystrybucji paliw lub energii, należące do przedsiębiorstwa energetycznego. Natomiast przez pojęcie instalacji 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).

Analiza powyższych regulacji przepisów prawa energetycznego prowadzi do jednoznacznego wniosku, iż urządzenie energetyczne jest urządzeniem technicznym stanowiącym element sieci technicznej, stosowanym m.in. w procesach przesyłania i dystrybucji energii. Oznacza to, że stanowi ono przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości wraz z pozostałymi elementami tej sieci.

O potrzebie traktowania obiektu budowlanego jako funkcjonalnej całości świadczą również inne regulacje prawa budowlanego. Wprawdzie prawodawca nie odsyła do nich w u.p.o.l., jednakże pozwalają one zrozumieć (urzeczywistnić) pojęcie budowli przyjęte na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Kapitalnym przykładem jest art. 5 ust. 1 tej ustawy. Przepis ten stanowi, że obiekt budowlany jako całość oraz jego poszczególne części wraz ze związanymi z nim urządzeniami budowlanymi należy, biorąc pod uwagę przewidywany okres użytkowania, projektować i budować w sposób określony w przepisach, w tym techniczno-budowlanych, oraz zgodnie z zasadami wiedzy technicznej. Cytowana regulacja wprawdzie normuje kwestie związane z zasadami projektowania i budowy obiektów budowlanych, niemniej jednak obrazuje sposób rozumienia obiektu budowlanego jako „całości”. Należy zwrócić uwagę, iż przepis ten stanowi pewnego rodzaju kontynuację (rozwiniecie)

normy z art. 3 pkt 1 prawa budowlanego i jednocześnie wyznacza sposób jego wykładni. Sformułowanie przepisu art. 5 ustawy — Prawo budowlane w ten sposób, czyli „obiekt budowlany jako całość”, utwierdza w przekonaniu, że chodzi tu o „obiekt budowlany wraz z instalacjami umożliwiającymi jego wykorzystanie zgodnie z przeznaczeniem”. Obiekt budowlany jest to obiekt „cały”, a nie tylko jego „budowlane” części. Dlatego też nie ma żadnych podstaw do tego, aby dokonywać „rozbioru” budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ponadto na podstawie wskazanego przepisu można wnioskować, że obiekt budowlany to nie zawsze obiekt jednorodny, lecz czasami również składający się z „części”, o czym świadczy zwrot „jego poszczególne części”.

W kontekście powyższego nie sposób zgodzić z poglądem wyrażonym w wyroku WSA w Rzeszowie z 7.08.2018 r., zgodnie z którym tylko urządzenia techniczne i instalacje przemysłowe wolno stojące są opodatkowane<sup>13</sup>. Taka wykładnia pozostaje w wyraźnej sprzeczności z definicją obiektu budowlanego z prawa budowlanego. Potwierdza to orzecznictwo NSA, gdzie podnosi się, że 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-użytkową<sup>14</sup>. W normatywnym pojęciu budowli mieszczą się niewątpliwie „sieci techniczne”. Jednocześnie przykładowe wskazanie rodzaju budowli zawarte w art. 3 pkt 3 ustawy — Prawo budowlane wskazuje nie na rozbieżności definicyjne, ale raczej na możliwość, iż pewne obiekty mogą występować jako odrębne budowle (instalacyjne przemysłowe, urządzenia techniczne, części budowlane urządzeń technicznych, fundamenty pod maszyny i urządzenia), ale mogą też w konkretnych sytuacjach tworzyć jedną budowlę z uwagi na zachodzącą pomiędzy nimi spójność techniczno-użytkową<sup>15</sup>.

Wobec powyższego w mojej ocenie sporne łączniki stanowią część sieci elektroenergetycznej. Elementy te należy identyfikować jako części instalacji, które zapewniają właśnie możliwość użytkowania sieci elektroenergetycznej zgodnie z jej przeznaczeniem. Są zatem istotne dla funkcjonowania budowli. Stanowisko to ma potwierdzenie w wyroku WSA w Łodzi z 30.03.2022 r.<sup>16</sup> Zdaniem składu orzekającego sporne łączniki w sposób techniczno-funkcjonalny powiązane są z siecią elektroenergetyczną. Zgodnie z wymogami techniki i wymogami użytkowymi służącymi do rozdziału energii elektrycznej skierowanej do odbiorców łączniki stanowią element sieci, umożliwiając prawidłowy przesył energii elektrycznej. Jeżeli sporne obiekty są zamontowane, to są niezbędne do dystrybucji energii elektrycznej i mają faktyczny wpływ na jej przesył oraz są połączone w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się do takiego użytku, stanowią zatem element sieci elektroenergetycznej. To, że można je w każdym czasie zdemontować, nie ma wpływu na kwalifikację prawnopodatkową urządzenia (napowietrzną linię energetyczną można też zdemontować, a nie oznacza to, że nie można jej uznać za budowlę dla ce-

łów podatkowych). Również fakt, że sieć energetyczna może funkcjonować bez łączników, nie może wskazywać braku ich związku z tą siecią. Łączniki mają ułatwiać funkcjonowanie sieci energetycznej, a zatem ich montaż wpływa na zwiększenie wartości samej sieci (zwiększenie wartości budowli), a skoro tak, to składniki sieci tworzą wraz z nią budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości<sup>17</sup>.

### **Czy fakultatywne elementy linii elektroenergetycznej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?**

Na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie ma znaczenia to, że łączniki sterowane zdalnie stanowią fakultatywny element linii elektroenergetycznej. Uzasadnione jest to tym, że w przepisach u.p.o.l. oraz ustawy — Prawo budowlane przy definiowaniu budowli i obiektu budowlanego nie wprowadza się warunku uznania danej rzeczy za obiekt budowlany w zależności od tego, czy jest ona obligatoryjnym, czy też fakultatywnym elementem składowym tego obiektu. Tym samym nie sposób przyjąć, że definicja obiektu budowlanego odnosi się do instalacji jedynie obligatoryjnych, gdyż przepis ten nie wskazuje na instalacje niezbędne do użytkowania obiektu, ale na instalacje zapewniające użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Przykładowo w budynku może być instalacja klimatyzacyjna, która nie jest obligatoryjna, ale bez wątpienia stanowi część tego budynku jako instalacja zapewniająca jego użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem. Wobec powyższego z pewnością sporne łączniki powinny być uznane za element budowli, jaką jest sieć elektroenergetyczna.

W kontekście powyższego warto zauważyć, że zastosowanie wyżej wymienionych łączników zapewnia sprawne prowadzenie przełączeń planowanych, a w przypadku awarii sieci SN pozwala na szybką lokalizację uszkodzeń w sieci. Nie powinno być więc wątpliwości co do tego, że funkcjonalnie urządzenia te stanowią element sieci elektroenergetycznej.

### **Część składowa rzeczy a przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości**

Z punktu widzenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości bez znaczenia pozostają także uregulowania k.c. w zakresie pojęcia rzeczy oraz części składowej rzeczy. Przepisy prawa cywilnego nie rozstrzygają o tym, co jest lub nie jest opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Przedmiot opodatkowania określony jest w art. 2 ust. 1 pkt 1–3 u.p.o.l., a następnie zdefiniowany, w przypadku budowli, w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. O trafności takiego stanowiska świadczy m.in. wyrok NSA z 20.09.2011 r.<sup>18</sup>, w którym skład orzekający stwierdził, że: „Pojęcia całości techniczno-użytkowej nie można utożsamiać z rzeczą i jej

częściami składowymi w rozumieniu przepisów k.c. Ani prawo budowlane, ani ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie odwołują się bowiem do art. 45 i 47 Kodeksu cywilnego”. Przepisy k.c. mają natomiast istotne znaczenie w kontekście ustalania zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości (właściciel, użytkownik wieczysty, posiadacz samoistny, posiadacz zależny).

### **Konkluzje**

Reasumując, należy stwierdzić, iż pomimo zmiany 28.06.2015 r. w ustawie — Prawo budowlane definicji obiektu budowlanego, polegającej na zastąpieniu zwrotu „całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami” terminem „wraz z instalacjami umożliwiającymi użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” brak jest podstaw do „rozbioru” budowli na części budowlane i niebudowlane.

Nie można zgodzić się z twierdzeniem, że urządzenia techniczne nie stanowią budowli w rozumieniu prawa budowlanego po zmianie definicji obiektu budowlanego w 2015 r. Gdyby urządzenia techniczne nie były budowlą w rozumieniu prawa budowlanego, nie byłyby wymienione w art. 3 pkt 3 tej ustawy. Jednym z rodzajów takich urządzeń, wymienionych z nazwy w tym przepisie, są wolno stojące urządzenia techniczne (podobnie jak instalacje przemysłowe czy urządzenia reklamowe). Obiekty te są niewątpliwie traktowane jako budowle, ponieważ wynika to bezpośrednio z treści art. 3 pkt 3 ustawy — Prawo budowlane. Podlegają one opodatkowaniu w całości (część budowlana i część techniczna) w odróżnieniu od części budowlanych urządzeń technicznych. Zestawienie tych dwóch kategorii obiektów pokazuje, że przedmiotem podatku mogą być urządzenia techniczne albo też części budowlane urządzeń technicznych. Nie ma zatem podstaw do twierdzenia, że urządzenia techniczne zostały wyłączone z pojęcia obiektu budowlanego — budowli, ponieważ są one z nazwy wskazane jako budowle w całości (wolno stojące urządzenia techniczne) albo jako część budowlana (kotły, piece przemysłowe itd.). Z tych powodów należy stwierdzić, że zmiana definicji nie miała istotnego wpływu na pojmowanie budowli na potrzeby opodatkowania.

Obiekt budowlany powstaje nie tylko z wyrobów o charakterze *stricte* budowlanym, ale również z instalacji, przy czym — co należy wyraźnie podkreślić — instalacje nie muszą być wykonane z wyrobu budowlanego. Tym samym obiekt budowlany powinien być postrzegany jako obiekt stanowiący spójną całość. 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”. Łączniki sterowane zdalnie umieszczane na liniach SN stanowią instalacje umożliwiające wykorzystanie obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem, tj. stanowią element składowy sieci technicznej (sieci elektroenergetycznej). Są one wymienione wprost w art. 3 pkt 3 ustawy — Prawo budowlane oraz w załączniku do tego aktu normatywnego.

## Przypisy/Notes

- <sup>1</sup> T.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm. — dalej: u.p.o.l.
- <sup>2</sup> Dz.U. z 2011 r., nr 206, poz. 1228.
- <sup>3</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 2432.
- <sup>4</sup> Dobrym tego przykładem są wyroki NSA dotyczące opodatkowania transformatorów. I tak w wyroku NSA z 14.05.2019 r. (II FSK 1563/17, LEX nr 2675702) 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 u.p.o.l. jest nie do zaakceptowania”. Podobne stanowisko wyraził skład orzekający NSA w wyroku z 16.05.2017 r. (II FSK 1062/15, LEX nr 2306835). Natomiast odmienny pogląd zaprezentował NSA w wyroku z 22.07.2020 r. (II FSK 1064/18, LEX nr 2822029). Zdaniem Sądu „W świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 p.b., 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 pogląd podzielił skład orzekający NSA w wyroku z 24.11.2020 r., II FSK 1317/20, LEX nr 3106525.
- <sup>5</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 443.
- <sup>6</sup> Ustawa z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.) — dalej: k.c.
- <sup>7</sup> T.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2351 ze zm.
- <sup>8</sup> Wyrok NSA z 24.11.2020 r., II FSK 1317/20, LEX nr 3106525.
- <sup>9</sup> Każda linia napowietrzna składa się: z konstrukcji wsporczych (słupów), izolatorów, przewodów (fazowych i odgromowych) oraz osprzętu liniowego. Jednak podstawowym elementem linii napowietrznej są przewody robocze wiodące prąd elektryczny, mocowane do konstrukcji wsporczych za pomocą izolatorów oraz przewody odgromowe stanowiące ochronę przed wyładowaniami atmosferycznymi, <https://bezel.com.pl/2018/08/01/linie-napowietrzne/>.
- <sup>10</sup> W myśl tego przepisu „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.
- <sup>11</sup> Dz. Urz. UE L 88 z 04.04.2011, s. 5 (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1213).
- <sup>12</sup> T.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 220.
- <sup>13</sup> I SA/Rz 421/18, orzeczenia.nsa.gov.pl, wyrok prawomocny.
- <sup>14</sup> Wyrok NSA z 28.11.2006 r., II FSK 1403/05, orzeczenia.nsa.gov.pl
- <sup>15</sup> Wyrok NSA z 2.02.2010 r., II FSK 1021/08, orzeczenia.nsa.gov.pl
- <sup>16</sup> I SA/Łd 20/22, LEX nr 3336830, wyrok nieprawomocny.
- <sup>17</sup> Identyczne stanowisko wyraził WSA w Łodzi w nieprawomocnych wyrokach: z 16.02.2022 (I SA/Łd 965/21, LEX nr 3322735), z 8.03.2022 r. (I SA/Łd 962/21, LEX nr 3327484), z 29.03.2022 r. (I SA/Łd 23/22, LEX nr 3338233) oraz w wyroku z 29.03.2022 r. (I SA/Łd 21/22, LEX nr 3337769).
- <sup>18</sup> II FSK 553/10, orzeczenia.nsa.gov.pl

## Bibliografia/References

### Literatura/Literature

- Borszowski, P. (2008). Podatek od nieruchomości od budowli telekomunikacyjnych w postaci kanalizacji kablowych wraz z liniami kablowymi. *Nowe Zeszyty Samorządowe*, (2).
- Brzeziński, B. (2003). Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy. W: A. Gomułowicz, & J. Małecki (Red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*. UAM.
- Dowgier, R. (2004). Sieć techniczna jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. *Finanse Komunalne*, (12).
- Etel, L. (2012). *Podatek od nieruchomości. Komentarz*. Wolters Kluwer.
- Etel, L. (2009). *Podatki od nieruchomości*. C.H.Beck.
- 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*. Wolters Kluwer.
- Filipczyk, H. (2013). *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*. Wolters Kluwer.
- Filipczyk, H. (2014). Ingerencyjny charakter prawa podatkowego — jedna teza, dwie interpretacje. W: Z. Ofiarski (Red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym — ocena dokonań i wnioski na przyszłość*. Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Hałas, A. (2018). Stosowanie definicji stanowiących pojęć prawnych a zasada pewności w prawie podatkowym. W: A. Kaźmierczyk, & A. Franczak (Red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*. Wolters Kluwer.
- Oniszczyk, J. (1995). Konstytucyjność przepisów prawa podatkowego. *Glosa*, (6).
- Pahl, B. (2021a). Spór o opodatkowanie kolei linowych i wyciągów narciarskich. Uwagi na tle wyroku NSA z dnia 9 lipca 2019 r. (II FSK 2693/17). *Studia Prawnicze KUL*, (3/87).
- Pahl, B. (2021b). Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości. *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, (9/879).
- Szymczak, M. (Red.) (1978). *Słownik języka polskiego*. Tom I. Państwowe Wydawnictwo Naukowe.

### Orzecznictwo/Judgments

- 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 NSA z 28.11.2006 r., II FSK 1403/05, orzeczenia.nsa.gov.pl
- Wyrok NSA z 2.02.2010 r., II FSK 1021/08, orzeczenia.nsa.gov.pl
- Wyrok NSA z 16.05.2017 r., II FSK 1062/15, LEX nr 2306835.
- Wyrok NSA z 14.05.2019 r., II FSK 1563/17, LEX nr 2675702.
- Wyrok NSA z 22.07.2020 r., II FSK 1064/18, LEX nr 2822029.
- Wyrok NSA z 24.11.2020 r., II FSK 1317/20, LEX nr 3106525.
- Wyrok WSA w Łodzi z 30.03.2022 r., I SA/Łd 20/22, LEX nr 3336830, wyrok nieprawomocny.
- Wyrok WSA w Łodzi z 16.02.2022 r., I SA/Łd 965/21, LEX nr 3322735, wyrok nieprawomocny.
- Wyrok WSA w Łodzi z 8.03.2022 r., I SA/Łd 962/21, LEX nr 3327484, wyrok nieprawomocny.

Wyrok WSA w Łodzi z 29.03.2022 r., I SA/Łd 23/22, LEX nr 3338233, wyrok nieprawomocny.

Wyrok WSA w Łodzi z 29.03.2022 r., I SA/Łd 21/22, LEX nr 3337769, wyrok nieprawomocny.

Wyrok WSA w Rzeszowie z 7.08.2018 r., I SA/Rz 421/18, orzeczenia.nsa.gov.pl, wyrok prawomocny.

### Akty prawne/Legal acts

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z 9.03.2011 r. ustanawiające zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EEG (Dz. Urz. UE L 88 z 4.04.2011).

Ustawa z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny, (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 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 2022 r., poz. 2351 ze zm.).

Ustawa z 10.04.1997 r. — Prawo energetyczne (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 220).

Ustawa z 16.04.2004 r. o wyrobach budowlanych (t.j. Dz. z 2021 r., poz. 1213).

Ustawa z 20.02.2015 r. o zmianie ustawy — Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 443).

### Dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

Kierownik Katedry Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie.

### Dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

Head of the Department of Financial Law and Tax Law, Faculty of Law and Administration, University of Warmia and Mazury in Olsztyn.



**PRZEMYSŁ 4.0**  
RYSZARD KNOSALA POLECA

ARKADIUSZ GOLA  
GABRIEL KOST  
JERZY ZAJĄC

**INTEGRACJA  
ZAUTOMATYZOWANYCH  
I ZROBOTYZOWANYCH  
SYSTEMÓW  
WYTWARZANIA**

TSN, RMS, SCADA, AGV, CPS, IIoT, RFID, OPC UA

POLSKIE WYDAWNICTWO EKONOMICZNE

Tematem niniejszej książki są zagadnienia dotyczące organizacji zautomatyzowanych i zrobotyzowanych systemów wytwarzania oraz bezpośrednio związanych z nimi procesów cyfryzacji systemów produkcyjnych, których praktyczną, przemysłową realizacją są tzw. zintegrowane systemy wytwarzania. Są one coraz powszechniej budowane i wykorzystywane jako struktury technologiczne związane z produkcją dóbr użytkowych. W książce omówiono podstawowe zagadnienia dotyczące struktury organizacyjnej zintegrowanych systemów wytwarzania wynikające z realizowanej przez nie technologii, zautomatyzowanych środków produkcji, logistyki realizującej procesy przepływu materiałów, środków i struktur sterowania, sposobów transmisji danych i informacji produkcyjnej oraz diagnostyki. Zaprezentowano nowoczesne podejście do integracji systemów produkcyjnych, oparte na cyfryzacji produkcji, której warunkiem koniecznym jest zastosowanie ustandaryzowanej architektury sieciowej, umożliwiającej bezproblemową komunikację oraz wymianę informacji i danych od poziomu czujnika aż do poziomu chmury.

**Po więcej informacji  
zapraszamy na stronę  
Wydawnictwa  
[www.pwe.com.pl](http://www.pwe.com.pl)**