

*Katarzyna Kopyściańska\**

## **Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych**

Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup> w części dotyczącej podatku od nieruchomości w znacznej mierze stanowią przyczynek do dyskusji na temat faktycznego zakresu przedmiotowego tego podatku. Zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i w literaturze analizowanych jest szereg niuansów znaczeniowych powstających na styku prawa podatkowego i prawa budowlanego. Rozstrzygnięcie wielu spornych kwestii wymaga, jak się wydaje, czasu, tym niemniej warto poświęcić nieco uwagi tym problemom, bez ulegania pokusie zajmowania ostatecznego stanowiska.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.<sup>2</sup>, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera definicję pojęcia „budowla” przy wykorzystaniu przepisów ustawy z 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane<sup>3</sup>. Przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stanowi, że jest to 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.

Skoro sam prawodawca ukierunkowuje zakres definicji legalnej, odsyłając do prawa budowlanego, stwierdzić należy, że definicję budowli zawiera art. 3 pkt 3 u.p.b., natomiast definicję urządzenia budowlanego art. 3 pkt 9 u.p.b., przy czym art. 3 pkt 1 b) u.p.b. stanowi, że przez obiekt budowlany należy rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, przez budowlę zaś – w rozumieniu prawa budowlanego – należy

---

\* Dr Katarzyna Kopyściańska – Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Uniwersytet Wrocławski.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 (dalej: u.p.o.l.).

<sup>2</sup> Dz. U. z 2006 r. Nr 249, poz. 1828 ze zm.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, Dz. U. z 2003 r. Nr 2016, poz. 207 ze zm. (dalej: u.p.b.).

rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak m.in. sieci techniczne. Jednocześnie, w świetle art. 3 pkt 9 u.p.b., pod pojęciem urządzenia technicznego należy rozumieć urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (m.in. urządzenie instalacyjne).

W uzasadnieniu wyroku z 1 lipca 2008 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy<sup>4</sup> zasadnie podkreślił, że mimo iż do pojęcia budowli na gruncie ustawy Prawo budowlane zaliczono także sieci techniczne, to są one budowlą w rozumieniu prawa budowlanego i obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego tylko wtedy, gdy stanowią całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami albo urządzeniami budowlanymi w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b., ponadto muszą one spełniać kryterium własności lub posiadania samoistnego (art. 3 ust. 1 u.p.o.l. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), co oznacza, że kable sieci technicznych umiejscowione w ziemi lub na słupach albo przebiegające przez kanalizację kablową są urządzeniami budowlanymi umożliwiającymi użytkowanie tych obiektów budowlanych zgodnie z jego przeznaczeniem, wówczas gdy budowla stanowi przedmiot opodatkowania. Jeżeli natomiast takie kable stanowią jedynie instalacje lub inne urządzenia techniczne niezwiązane bezpośrednio z danym obiektem budowlanym i nie spełniają kryterium urządzenia budowlanego, wówczas nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że są częścią składową całości techniczno-użytkowej budowli. Zdaniem WSA zarówno kanalizacja kablowa (techniczna), jak i znajdujące się w niej kable telekomunikacyjne stanowią całość techniczno-użytkową, niezbędną do zapewnienia łączności telefonicznej.

Podkreślić również należy, że zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych nie wszystkie budowle podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości; sam fakt stwierdzenia, że dany obiekt budowlany jest budowlą, nie przesądza o tym, że powinien stać się przedmiotem opodatkowania w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Budowle podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W wyroku z 3 kwietnia 2007 r. Naczelny Sąd Administracyjny<sup>5</sup> uznał, iż aby budowla mogła być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, musi ona spełniać następujące warunki:

a) być obiektem budowlanym (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. *in principio*), a więc budowlą (art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b.) stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,

b) a także być urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związanym z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem (art. 1a ust. 1 pkt 2 *in fine* u.p.o.l.)<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Bd 223/08.

<sup>5</sup> Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2007 r., sygn. akt II FSK 777/06.

<sup>6</sup> Por. L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005, s. 65.

NSA wskazał ponadto, że sieci techniczne (światłowody) mogą być przedmiotem opodatkowania (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i w zw. z art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. oraz art. 3 pkt 3 i 9 u.p.b.) tylko jako budowla (część składowa) stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami albo jako część składowa urządzenia budowlanego (art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 9 u.p.b.), ale nigdy samodzielnie.

Jest kwestią oczywistą, iż zasięg działania definicji legalnej określonego zwrotu to obszar tekstu prawnego, w którym ustawodawca używa określonego zwrotu zgodnie z tą definicją, zaś definicja zawarta w akcie prawnym obowiązuje co do zasady jedynie przy interpretacji przepisów tej ustawy<sup>7</sup>. Ustawodawca może jednak w definicji tego samego wyrażenia, a zawartego w innym akcie prawnym, odnieść się, w zależności od potrzeb legislacyjnych, do definicji zawartych w tym innym akcie prawnym. Taka sytuacja ma miejsce również w przypadku, gdy akt prawny prawa podatkowego, wskazując na zasięg definicji pojęcia „budowla”, odwołuje się do ustawy Prawo budowlane.

Przyjęta metoda legislacyjna skutkuje w efekcie znacznymi trudnościami w ustaleniu ostatecznego sensu użytego zwrotu „budowla”. Tym bardziej, że definicja zawarta w u.p.b. wywołuje pewne spory interpretacyjne. Tym niemniej, na potrzeby podatku od nieruchomości, w związku z definicją zawartą w u.p.b. należy przyjąć, że budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury – przez co należy rozumieć lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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 wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, a także urządzenia budowlane w rozumieniu prawa budowlanego 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.

Nieco inaczej treść pojęcia „budowla” na potrzeby prawa podatkowego określił m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach<sup>8</sup>, gdzie skład orzekający podzielił pogląd zawarty w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia

<sup>7</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 102 i n.

<sup>8</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/GL 323/10.

30 lipca 2009 r.<sup>9</sup>, który stwierdził, że „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”. Jak zaakcentował NSA: „Przyjęcie przez ustawodawcę w omawianym zakresie za budowlę «części budowlanych urządzeń technicznych», takich jak np. elektrownie wiatrowe, wskazuje że jego intencją nie było traktowanie każdego obiektu budowlanego jako całości, ale wyróżnienie w nim części budowlanych i «niebudowlanych»<sup>10</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla, iż podatek należy naliczać tylko od wartości części budowlanych, na którym znajduje się elektrownia wiatrowa czy piec przemysłowy. Oznacza to, iż podatek od nieruchomości powinien być naliczany tylko od części budowlanej, czyli od fundamentów i masztu urządzenia technicznego, jakim w całości jest elektrownia wiatrowa. Części budowlane elektrowni stanowią proporcjonalnie mniejszą część wartości całej siłowni. Tymczasem, co do zasady, w przypadku budowli podatek nalicza się według stawki 2% właśnie od wartości początkowej, która jest podstawą naliczania amortyzacji. W ocenie NSA do podstawy opodatkowania nie wlicza się m.in. wartości wirnika z łopatom, gondoli, generatora, a także innych „niebudowlanych” części elektrowni. Argumentacja NSA odnosi się bowiem do wszelkich urządzeń technicznych, w których można wyodrębnić część budowlaną i techniczną. Wyrok ten ma oczywiście ogromne znaczenie dla określania lub ustalania wysokości podatku od nieruchomości nie tylko od elektrowni wiatrowych, ale również innych podobnych budowli.

Spór, który był przedmiotem rozstrzygnięcia NSA, dotyczył w zasadzie określenia podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowej, która składa się z fundamentu, masztu oraz gondoli wraz z generatorem, wirnikiem, skrzynią biegów, komputerem sterującym, transformatorem, rozdzielnią energetyczną, instalacją alarmową i instalacją zdalnego sterowania. Zdaniem NSA nie powinno być wątpliwości, że pod pojęciem budowli należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Z przepisu tego jednoznacznie wynika, że elektrownia wiatrowa nie jest budowlą, tylko urządzeniem technicznym, a jako budowlę należy traktować jedynie części budowlane, czyli fundament i maszt. Budowla nie musi stanowić całości użytkowej. NSA wskazał, że za taką interpretacją przemawiają zasady wy-

<sup>9</sup> Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 202/08, LEX nr 511589.

<sup>10</sup> B. Brzeziński, W. Morawski, *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości. Glosa do wyroku WSA w Lublinie z 7 czerwca 2006 r.*, I SA/Lu 158/06, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 10, s. 38–42.

kładni systemowej. Wynika z tego, że do celów podatkowych budowla nie musi stanowić całości użytkowej, ponieważ zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b. (do którego odsyłają przepisy podatkowe) mogą nią być także same części budowlane urządzeń technicznych. Co istotne, wyżej przedstawiony pogląd zachowuje zdaniem NSA pełną aktualność w odniesieniu do pieców przemysłowych, skoro – podobnie jak do elektrowni wiatrowych – także w stosunku do pieców przemysłowych ustawodawca przesądził, że budowlą jest ich część budowlana i fundament jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Takiej interpretacji omawianych przepisów nie zaprzecza treść art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., który stanowi, że ilekroć w ustawie mowa o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Wymieniając w nim instalacje i urządzenia, ustawodawca nie zdefiniował tych pojęć. Nie odniósł ich również wprost do urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 3 i art. 3 pkt 9 u.p.b. oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Nie są to więc pojęcia tożsame. Przepis art. 3 pkt 1 u.p.b. definiuje obiekt budowlany poprzez enumeratywne wymienienie trzech typów tych obiektów, definiując każdy z tych obiektów w dalszej swojej części (art. 3 pkt 2, 3 i 4). Stosując zasady wykładni systemowej wewnętrznej: skoro budowlą (obiektem budowlanym) są części budowlane urządzenia technicznego (elektrowni wiatrowej), to ten obiekt budowlany nie może składać się z innych obiektów budowlanych. Gdyby ustawodawca chciał, aby urządzenia techniczne, a więc i elektrownie wiatrowe, były uważane za budowlę (obiekt budowlany), wówczas nie definiowałby jako budowli (obektów budowlanych) ich części budowlanych. Innymi słowy, dla celów podatkowych budowla nie musi stanowić całości użytkowej, gdyż zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b., do którego odsyła ustawa podatkowa, budowlą (obiektem budowlanym) mogą być także same części budowlane urządzeń technicznych<sup>11</sup>.

Na tle tak przedstawionego stanowiska aktualne pozostaje jednak pytanie, czy cele prawa budowlanego są zgodne z celami prawa podatkowego i jego wykładnią. Generalnie zasadne jest wyrażenie spostrzeżenia natury ogólnej, iż linia orzecznictwa uległa zasadniczej zmianie w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli, w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego od dnia 1 stycznia 2003 r. Znamienna jest przy tym teza wyroku NSA z dnia 7 października 2009 r.<sup>12</sup>, zgodnie z którą budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. są te wszystkie obiekty budowlane, które zostały przykładowo wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b. oraz te obiekty budowlane, które są podobne do nich. Opodatkowanie rzeczy, które nie są objęte wyliczeniem zawartym

<sup>11</sup> Szerzej na temat wykładni systemowej: R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 83.

<sup>12</sup> Wyrok NSA z dnia 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08, LEX nr 532352.

w art. 3 pkt 3 u.p.b., a ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, narusza zasadę określoności i zasadę ustawowego określania przedmiotu danin publicznoprawnych, wynikających z art. 2 i 217 Konstytucji RP.

Podobnie, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, w wyroku z dnia 8 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Rz 324/10, gdzie sąd podkreślił, iż skoro ustawodawca wyraźnie jako budowlę zdefiniował, między innymi, części budowlane urządzeń technicznych i równocześnie wskazał, że chodzi tu o części budowlane urządzeń technicznych – elektrowni wiatrowych, to zasadne jest przyjęcie stanowiska, że elektrownia wiatrowa jako całość jest urządzeniem technicznym, a budowlą są tylko części budowlane tych urządzeń. W konsekwencji takiej regulacji prawnej „cała” elektrownia wiatrowa, jako określony obiekt budowlany, nie może być w ramach tych regulacji budowlą. Znaczyłoby to bowiem, że ten obiekt składa się z innych obiektów budowlanych. Elektrownia wiatrowa, jako całość, na potrzeby wymiaru podatku od nieruchomości traktowana jest więc jako urządzenie techniczne, a budowlą są tylko części budowlane zamontowanych w niej urządzeń. Sąd podkreślił, że dla celów opodatkowania powyższym podatkiem budowlą nie musi stanowić całości użytkowej, a opodatkowaniu podlega tylko „sama” część budowlana urządzenia technicznego. Sąd zauważył również, że skoro ustawodawca określił elektrownię wiatrową jako urządzenie techniczne, to tym samym elektrownia taka nie może być uznana za urządzenie budowlane, o którym mowa w art. 1a pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jako o przedmiocie opodatkowania. Zdaniem sądu urządzenia bezpośrednio służące wytwarzaniu energii elektrycznej (turbina, gondola, inne urządzenia znajdujące się w gondoli) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Natomiast podatkowi temu podlegają części budowlane, czyli fundamenty i maszt.

Odmienny pogląd wyraził z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 24 lutego 2010 r.<sup>13</sup> w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyciągów narciarskich, który stwierdził, iż opodatkowaniu podlega wyciąg jako całość, a nie jedynie części budowlane. Sąd podkreślił, iż elementy takie jak silniki, dźwigi, krzeselka – choć nie można doszukiwać się w nich samych cech budowli – w powiązaniu z elementami konstrukcyjnymi stanowią jedną budowlę, będąc jej częściami składowymi, niezbędnymi do funkcjonowania kolejki jako całości. Podobne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 2 lipca 2009 r.<sup>14</sup> uznając, że nie można przy ustalaniu wartości podatku od nieruchomości wyłączyć kabla z podstawy opodatkowania kanału telekomunikacyjnego, ponieważ tworzą razem całość użytkowo-techniczną, a więc budowlę.

<sup>13</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1474/09.

<sup>14</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 lipca 2009 r., sygn. akt III SA/Po 279/09.

Mając na uwadze przedstawione powyżej orzecznictwo sądów administracyjnych można stwierdzić, iż wsparcie się definicjami prawa budowlanego nie tylko nie pozwala na jednoznaczne usunięcie wątpliwości dotyczących przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, lecz często stanowi źródło nowych wątpliwości.

Sporym problemem jest oczywiście fakt, iż poszerzenie w drodze wykładni zakresu pojęcia „budowla”, tak by jak najwięcej elementów składało się na jego treść, prowadzi do zwiększenia podstawy opodatkowania tym podatkiem i zwiększenia dochodów budżetowych gmin<sup>15</sup>. Natomiast zawężanie treści pojęcia „budowla” prowadzi do zmniejszenia dochodów budżetowych. Z punktu widzenia ustalania właściwego sensu przepisu prawnego wysokość dochodów nie może mieć znaczenia, jednakże w przypadku podatków lokalnych pewność co do wysokości opodatkowania ma szczególne znaczenie. Podatek od nieruchomości, jako źródło gwarantowanych ustawą dochodów budżetowych gminy, nie może być z założenia podatkiem regulowanym przepisami wymagającymi przeprowadzania skomplikowanej wykładni z udziałem specjalistów dysponujących wiedzą techniczną. W takim kształcie normatywnym podatek od nieruchomości nie może być uznany za pewne, jeśli chodzi o wysokość, źródło dochodów gmin.

Ustawodawca powinien dążyć do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, definiując hipotetyczny stan faktyczny objęty opodatkowaniem w taki sposób, z którym trudno dyskutować. Takim rozwiązaniem jest oparcie konstrukcji podatku na formalnym reżimie dowodowym, gdzie kompetencje gmin sprowadzić można do czynności stwierdzających istnienie określonego stanu faktycznego, jakim w przypadku podatków majątkowych jest realne istnienie przedmiotu i odpowiednie jego udokumentowanie, pozbawiając przy tym gminy – na skutek z góry przyjętego założenia – wpływu na wybór treści/zakresu tego stanu faktycznego.

---

<sup>15</sup> Przedmiot opodatkowania powinien być uregulowany precyzyjnie. Zob. L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 1998, s. 25 i n.