

DOI: 10.5604/01.3001.0016.2312

# O dopuszczalności opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych

## On admissibility of taxing technical equipment with a real estate tax

dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB

dr. hab., prof. UwB w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku,  
ORCID: 0000-0003-1583-086X

### Streszczenie

Celem opracowania jest przedstawienie problematyki opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych, w tym wchodzących w skład obiektów budowlanych. W praktyce, z powołaniem się na regulacje prawa budowlanego, formułowany jest pogląd o dopuszczalności obciążenia wskazanym podatkiem jedynie części budowlanych takich obiektów budowlanych, jak np. kolejki linowe. Jednocześnie w orzecznictwie dopuszcza się opodatkowanie w całości, od części budowlanej i niebudowlanej, obiektów typu myjnia bezdotykowa. Niniejsza publikacja, przede wszystkim na podstawie poglądów prezentowanych w judykaturze, jest próbą udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy, a jeżeli tak, to w jakich przypadkach, zasadne jest na potrzeby opodatkowania dzielenie budowli na części budowlane (opodatkowane) oraz niebudowlane (od których podatek od nieruchomości nie powinien być naliczany). Ponadto celem rozważań jest dowiedzenie dopuszczalności uznania urządzeń technicznych za samodzielne przedmioty opodatkowania.

**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, budowla, urządzenie techniczne, urządzenie budowlane.

### Abstract

The purpose of the study is to present the problem of taxation of technical equipment which includes parts of building units with a real estate tax. In practice, referring to the regulations of construction law, the view has been formulated according to which it is permissible to impose the above-mentioned tax only on the construction parts of such building units as, for example, cable cars. At the same time, in the jurisprudence it is allowed to tax units such as a touchless car wash as a whole, i.e. both its construction and non-construction parts. This publication is primarily based on the views presented in the jurisprudence and attempts to answer the question whether, and if so in what cases, it is reasonable for the purpose of taxation to divide building structures into construction (taxable) and non-construction parts (on which a real estate tax should not be charged). In addition, the purpose of the study is to prove that it is admissible to consider technical equipment as independent objects of taxation.

**Keywords:** real estate tax, building structure, technical equipment, building equipment.

## 1. WPROWADZENIE

Wbrew nazwie funkcjonujący w polskim porządku prawnym podatek od nieruchomości zasadniczo nie jest powiązany z opodatkowaniem nieruchomości w znaczeniu, jakie temu pojęciu nadaje prawo cywilne<sup>1</sup>. Teza ta znajduje potwierdzenie w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>2</sup>, zgodnie z którym przedmiotem tego podatku są nieruchomości oraz obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W związku z tym podatek ten może być naliczany od obiektów, które z nieruchomościami się nie kojarzą, np. urządzeń technicznych.

Dla opodatkowania budynków i budowli zasadnicze znaczenie ma termin „obiekt budowlany”, do którego odsyłają

przepisy definiujące te pojęcia (art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.). Ustawodawca nakazuje bowiem rozumienie obiektu budowlanego zgodnie z prawem budowlanym. Poza sporem, wobec wynikającej z art. 84 i 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>3</sup> zasady ustawowej regulacji zakresu opodatkowania, pozostaje to, że odwołanie to odnosi się przede wszystkim do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane<sup>4</sup>, ewentualnie innych aktów rangi ustawowej, które mogą być jedynie pomocniczo wykorzystywane w procesie wykładni pojęć zawartych w tej ustawie.

Teza ta została sformułowana w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 13 września 2011 r.<sup>5</sup>, który ma zasadnicze znaczenie dla ustalenia prawidłowych

zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. Ścisłe powiązanie prawa podatkowego z prawem budowlanym poprzez odniesienie się do pojęcia „objektu budowlanego” w definicji budynku i budowli powoduje, że zakres opodatkowania jest w dużej mierze determinowany przez ustawę niepodatkową, jaką jest ustawa – Prawo budowlane. Jak wskazał TK, dla budowli zasadnicze znaczenie ma zidentyfikowanie budowli z nazwy w art. 3 pkt 3 przywołanej ustawy, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej.

Art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane zawiera przykładowy katalog obiektów budowlanych, które stanowią budowle. Jedną z kategorii tam wskazanych są 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. W konsekwencji na potrzeby prawa budowlanego, ale i prawa podatkowego budowlą jest np. jedynie wieża i fundament elektrowni wiatrowej, ale już nie umieszczone w niej urządzenia techniczne (gondola, generator, siłownik). Elektrownia wiatrowa jest tylko jednym z przykładów obiektów budowlanych, w których można wyróżnić część budowlaną i część niebudowlaną<sup>6</sup>.

Powstaje jednak kluczowe pytanie: czy zasada polegająca na możliwości „rozbioru” obiektów budowlanych ma uniwersalny charakter i powinna w każdym przypadku poprzedzać podatkową kwalifikację danego obiektu? W konsekwencji: czy każdy obiekt budowlany stanowiący na potrzeby opodatkowania budowlą należy podzielić na dwie wskazane części, a co za tym idzie – podatek powinien być naliczany wyłącznie od jego części budowlanej? Teza ta jest w mojej ocenie mocno kontrowersyjna, chociaż przyznać trzeba, że trudno w tym zakresie o jednoznaczność poglądów. Na tle analizy regulacji prawa podatkowego i budowlanego, warunkujących opodatkowanie budowli, pojawia się skojarzenie z powiedzeniem Sokratesa: „Wiem, że nic nie wiem”.

Celem niniejszego opracowania jest przede wszystkim przedstawienie problematyki dopuszczalności opodatkowania podatkiem od nieruchomości jedynie części budowlanych budowli. Szersze rozważania będą także ogniskowały się wokół możliwości uznania urządzeń technicznych za odrębne przedmioty opodatkowania. I już na samym wstępie analizy należy podkreślić złożoność tej problematyki i wiążące się z nią rozbieżności interpretacyjne widoczne zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w orzecznictwie sądów. Tekst jest więc w dużej mierze przyczynkiem do dyskusji na ten temat, gdyż trudno tutaj o jednoznaczne oceny.

## 2. BUDOWLA W ZNACZENIU PODATKOWYM A BUDOWLA W ZNACZENIU PRAWA BUDOWLANEGO

Podstawowym mankamentem obowiązującej regulacji dotyczącej zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest istotne oddziaływanie na prawo podatkowe norm prawa budowlanego<sup>7</sup>. Są to jednak dwie zupełnie różne dziedziny prawa, mające odmienne cele regulacyjne. Taki stan rzeczy jest jednak zakorzeniony w przepisach ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. i dodatkowo pogłębiany przez kolej-

ne orzeczenia TK, a za nimi i sądów administracyjnych. **Ignorowanie norm prawa budowlanego przy opodatkowaniu budynków i budowli nie jest więc możliwe, a zmiana w tym zakresie należy traktować wyłącznie jako postulat *de lege ferenda*.**

Powiązanie definicji budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości z prawem budowlanym następuje m.in. przez użycie w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. pojęcia „objektu budowlanego” oraz „urządzenia budowlanego”. Przyjąć więc należy, że podatkowa definicja budowli zawarta jest w ustawie podatkowej, a prawo budowlane ma przy jej interpretacji jedynie pomocniczy, ściśle określony, ale przy tym istotny charakter. Jeśli ograniczy się w tym miejscu rozważania do zdefiniowanego w art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane obiektu budowlanego, przypomnieć należy, że obecnie jest to budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Powołując się na zasadę określoności przepisów prawa podatkowego, w fundamentalnym dla opodatkowania budowli wyroku z dnia 13 września 2011 r.<sup>8</sup> TK podkreślił, że podatnik musi mieć jasność co do tego, czy dany obiekt podlega, czy też nie podlega opodatkowaniu. W konsekwencji za budowlę na potrzeby opodatkowania może być uznany wyłącznie taki obiekt budowlany, który ma cechy wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., ale jednocześnie został wprost wskazany w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej<sup>9</sup>.

Definiowanie budowli na potrzeby opodatkowania z użyciem art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane powoduje, że istotnego znaczenia nabierają wyliczenia zawarte w tym przepisie. Zgodnie z nim budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny 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.

W powołanym przepisie obok określonych kategorii budowli wymienia się także części budowlane urządzeń technicznych, których jedynie przykładowy, otwarty katalog ujęto w nawiasie („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.

Na gruncie powyższego w literaturze przedmiotu sformułowano pogląd, wedle którego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych<sup>10</sup>. W judykaturze dostrzec można natomiast i taki kierunek wykładni analizowanego przepisu, zgodnie z którym wydzielenie na potrzeby opodatkowania części budowlanej jest dopuszczalne również w przypadku innych kategorii wskazanych w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, a nie tylko w odniesieniu do urządzeń technicznych. Przykładem takiego sposobu rozumowania jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 9 lipca 2019 r.<sup>11</sup>, dotyczący opodatkowania podatkiem od nieruchomości kolejek liniowych. Mimo że kolejki na gruncie przywołanego przepisu należy klasyfikować w mojej ocenie jako budowle sportowe, co potwierdza także zaliczenie ich wprost w załączniku do ustawy – Prawo budowlane do kategorii V „Obiekty sportu i rekreacji”, zdaniem NSA są to urządzenia techniczne i w związku z tym opodatkowane mogą być wyłącznie ich części budowlane.

Z powyższym poglądem trudno się zgodzić<sup>12</sup>, ale jest to dobry przykład praktyki „rozbiegania” budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przeciętny narciarz widzi spójny, użytkowo i technicznie powiązany obiekt w postaci kolejki linowej, a narciarz będący doradcą podatkowym dostrzega w nim zespół różnych elementów, budowlanych i technicznych, z których tylko te pierwsze stanowią budowlę i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Punkt widzenia zależy więc od punktu siedzenia i na gruncie opodatkowania budowli stwierdzenie to nie jest przesadą.

### 3. ZNACZENIE ART. 3 USTAWY – PRAWO BUDOWLANE DLA OPODATKOWANIA BUDOWLI

Sposób, w jaki prawo budowlane oddziałuje na opodatkowanie budowli powoduje, że modyfikacje w tej sferze (w szczególności art. 3 ustawy – Prawo budowlane) mogą powodować określone konsekwencje podatkowe. Przykładów zmian w zakresie opodatkowania bez zmian ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. można wymienić kilka, poczynając od wyłączenia z opodatkowania kabli w kanalizacji kablowej, poprzez części techniczne elektrowni wiatrowych, a na kablach telekomunikacyjnych podwieszonych na słupach skończywszy. Wszystkie one opierały się na zmodyfikowaniu brzmienia przepisów ustawy – Prawo budowlane, co wywołało określony skutek podatkowy. Kiedy prawodawca nowelizuje prawo budowlane, nie zawsze dostrzega (albo czasami nie zawsze chce dostrzegać) skutki podatkowe w zakresie opodatkowania nieruchomości. Należy jednak założyć, że widzi przynajmniej wzajemne relacje między przepisami ustawy – Prawo budowlane, które nowelizuje, i w tym obszarze kieruje się zasadami logiki i wewnętrznej spójności.

W literaturze przedmiotu dopuszczalność opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie części budowlanych urządzeń technicznych wywodzi się z powołanego już orzeczenia TK z dnia 13 września 2011 r.<sup>13</sup> W ocenie autorów tego poglądu jest to prosta konsekwencja nakazu stosowania *expressis verbis* art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane<sup>14</sup>. Skoro bowiem przepis ten stanowi wprost, że budowlą są „części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców

przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń)”, to nie można go inaczej rozumieć<sup>15</sup>. Tymczasem jeśli weźmie się pod uwagę inne uregulowania powyższej ustawy, taki sposób rozumowania wydaje się dużym uproszczeniem i budzi zastrzeżenia przynajmniej z trzech powodów.

Po pierwsze, Trybunał wprost stwierdził, że urządzenia i instalacje<sup>16</sup> mogą się składać na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jakim jest budowla lub budynek. Nie wypowiedział się przy tym, że chodzi wyłącznie o części budowlane takich urządzeń technicznych.

Po drugie, szczególnie mocno akcentowana przez TK zasada określoności przepisów prawa podatkowego nie pozwala na takie jej rozumienie, przy którym działa ona wyłącznie w ten sposób, że pozwala opodatkować jedynie części budowlane urządzeń technicznych nawet wtedy, gdy nie wymieniono ich w katalogu (nawiasie) zawartym w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane. Jest to generalna zasada sformułowana pod adresem legislatora, z której wywieść należy, że wszelkie regulacje prawa podatkowego powinny być formułowane w stopniu na tyle precyzyjnym, aby było możliwe określenie na ich podstawie praw i obowiązków podatnika. Stąd, w ocenie TK, wspomniany art. 3 pkt 3 powinien być rozumiany w ten sposób, że wylicza on *expressis verbis* budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i nie jest możliwe stosowanie w tym zakresie analogii, a więc opodatkowanie obiektów podobnych, acz niewymienionych w tym przepisie.

W mojej ocenie identycznie jednak należy podchodzić do tej części wskazanej regulacji, w której jako budowle definiuje ona „części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń)”. **Przyjąć trzeba, że budowlą są części budowlane, ale jedynie tych urządzeń technicznych, które są *expressis verbis* wyliczone w tym przepisie.** Nie do zaakceptowania w kontekście zasady określoności przepisów prawa podatkowego byłoby przyjęcie założenia, zgodnie z którym nie jest możliwe na podstawie art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane ustalenie, które części budowlane i których urządzeń technicznych stanowią budowle, a w konsekwencji podlegają opodatkowaniu. Rozszerzanie powołanej regulacji w drodze analogii na inne niż wskazane w tej ustawie urządzenia techniczne prowadzi w istocie do ograniczenia obowiązku podatkowego, a tym samym stanowi znaczący wyłom od zasady powszechności opodatkowania.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Każde zatem powołanie się w dyskursie argumentacyjnym na wyjątek w opodatkowaniu musi mieć mocne podstawy normatywne lub też mocne uzasadnienie aksjologiczne<sup>17</sup>. W analizowanym przypadku ograniczenie definicji budowli z art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane do części budowlanych obiektów niewymienionych z nazwy przy urządzeniach technicznych prowadzi w istocie do ograniczenia zasady powszechności opodatkowania przez zastosowanie analogii. Nie jest to przy tym rozszerzenie granic opodatkowania, skoro opodatkowane jest właśnie to, co wskazano w tym przepisie.

Po trzecie, analiza treści art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane nie może sprowadzać się wyłącznie do jednego fragmentu tej regulacji, lecz musi uwzględniać kontekst, w jakim ustawodawca wymienił w niej „części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”. W analizowanym przepisie w pierwszej kolejności wyliczono konkretne obiekty budowlane, które stanowią budowle, a dopiero w dalszej jego części zastrzeżono, że są nimi także części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia. **Poprzedzenie tej części przepisu związkiem wyrazów w funkcji spójnika „a także” oznacza, że katalog budowli wskazanych w pierwszej części przepisu został rozszerzony, a nie zawężony o części budowlane urządzeń technicznych.** Słowo „także” oznacza bowiem „również, też”<sup>18</sup>. Budowlami w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane są więc wszystkie wyliczone w jego pierwszej części obiekty budowlane: „obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny 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” **oraz dodatkowo 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”. Oznacza to, że ustalenie, iż mamy do czynienia z jednym z obiektów wskazanych *expressis verbis* w pierwszej części analizowanego przepisu, nie wymaga już zasadniczo analizy, czy składa się on z części budowlanych czy też niebudowlanych, chyba że co innego wynika z przepisów szczególnych.

Możliwość „rozbioru” budowli na potrzeby podatku od nieruchomości musi wynikać wprost z przepisu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane (który odnosi się wyłącznie do urządzeń technicznych, a nie np. obiektów liniowych, budowli sportowych czy sieci uzbrojenia terenu) lub z innych przepisów tej ustawy. I tak przykładowo jako kategorię budowli wskazuje się obiekty linowe definiowane w art. 3 pkt 3a przywołanej ustawy. Przez to pojęcie należy rozumieć „obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, droga kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable zainstalowane w kanalizacji kablowej, kable zainstalowane w kanale technologicznym oraz kable telekomunikacyjne dowieszone do już istniejącej linii kablowej nadziemnej nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządze-

nia budowlanego”. Wykluczenie przez ustawodawcę z pojęcia obiektu budowlanego/budowli/obektu liniowego części takiego obiektu w postaci kabli zainstalowanych w kanalizacji kablowej czy też kabli dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej wynika zatem z wyraźnego zastrzeżenia w art. 3 pkt 3a ustawy – Prawo budowlane. Gdyby przyjąć, że końcowa część przepisu art. 3 pkt 3 tej ustawy odnosi się do wszystkich kategorii budowli, a nie tylko urządzeń technicznych, takie wyłączenie nie byłoby konieczne.

Konsekwencją powyższego jest stwierdzenie, że wydzielenie na potrzeby opodatkowania budowli ich części budowlanych odnosić się może:

- a) wyłącznie do urządzeń technicznych wymienionych z nazwy w wyliczeniu w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, przy czym mając na uwadze zasadę określoności przedmiotu opodatkowania, nie można przyjąć, że reguła ta dotyczy wszystkich urządzeń ze względu na użyte w nawiasie wyrażenie „innych urządzeń”, czy tym bardziej innych wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 przykładowych kategorii budowli;
- b) innych kategorii budowli, o ile wskazuje na to wprost przepis prawa budowlanego, jak dzieje się to w odniesieniu do obiektów liniowych.

Logikę przedstawionego rozumowania może jednak burzyć dokonana od dnia 28 czerwca 2015 r. nowelizacja art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane<sup>19</sup>. Przed zmianą jednym obiektem budowlanym była budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. To pozwalało po zakwalifikowaniu danego obiektu budowlanego do kategorii budowli objąć tym pojęciem również powiązane z nim instalacje i urządzenia (np. składające się na kolejkę linową). Obecnie jednak z art. 3 pkt 1 przywołanej ustawy wynika, że obiektem budowlanym jest budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych. Z regulacji tej usunięto więc urządzenia, co implikuje określone skutki, o czym niżej.

#### 4. OPODATKOWANIE URZĄDZEŃ TECHNICZNYCH PO ZMIANIE DEFINICJI OBIEKTU BUDOWLANEGO

Przedstawione założenia w zakresie opodatkowania urządzeń pozostają w mojej ocenie zasadniczo aktualne także po wskazanej wyżej zmianie z dniem 28 czerwca 2015 r. kluczowego dla opodatkowania budowli art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że dokonana nowelizacja miała walor normatywny w tym znaczeniu, że przed nią instalacje i urządzenia techniczne stanowiące z obiektem budowlanym całość techniczno-użytkową stanowiły jeden przedmiot opodatkowania<sup>20</sup>. W starym stanie prawnym akcentowano więc funkcjonalne powiązanie niektórych urządzeń i instalacji z budowlą, które przesądzało o tym, że zasadniczo nie stanowiły one odrębnego przedmiotu opodatkowania. Co do zasady urządzenia mogły być na potrzeby podatku od nieruchomości identyfikowane jednak w różny sposób:

- a) jako części składowe budowli – obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane, stanowiącego całość techniczno-użytkową, lub



- b) jako samodzielne budowle, gdyż w art. 3 pkt 3 tej ustawy prawodawca wymienił wolno stojące urządzenia techniczne oraz części budowlane urządzeń technicznych, lub
- c) jako samodzielne budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. stanowiące urządzenia budowlane, o których mowa w art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane.

Wykreślenie urządzeń technicznych z art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane oraz zlikwidowanie występującego w tym przepisie kryterium funkcjonalnego nie zmienia faktu, że opodatkowanie urządzeń technicznych jest w dalszym ciągu możliwe. Wątpliwości związane są jednak z uznaniem, że pod rządami aktualnego brzmienia art. 3 pkt 1 tej ustawy możliwe jest w dalszym ciągu traktowanie urządzeń jako części składowych budowli, co w praktyce oznacza uwzględnienie ich wartości przy wyliczeniu podstawy opodatkowania.

Odnosnie do powołanego wcześniej przykładu kolejek linowych, a więc w mojej ocenie wskazanej w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane budowli sportowej, zasadność uwzględniania przy opodatkowaniu tego rodzaju obiektu nie tylko części budowlanej (podpór, fundamentów), ale również urządzeń technicznych (układu napędu, lin, układu sterowania), opierała się przed nowelizacją art. 3 pkt 1 tej ustawy na tworzeniu przez te elementy całości techniczno-użytkowej. Obecnie wprawdzie powołany przepis stanowi o powiązaniu funkcjonalnym (zapewnieniu możliwości użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem), ale odnosi je wyłącznie do instalacji.

Jak z kolei wskazał NSA w uchwale z dnia 10 października 2022 r., „przez instalację należy rozumieć zespół urządzeń wewnątrz budynku lub innego obiektu, służących do przesyłania mediów takich jak prąd elektryczny, woda, gaz ziemny, paliwo, ścieki, czy inne substancje dla obsługi wnętrza obiektów (por. też [https://pl.wikipedia.org/wiki/Instalacja\\_\[technika\]](https://pl.wikipedia.org/wiki/Instalacja_[technika]))”<sup>21</sup>.

Takie językowe rozumienie pojęcia „instalacji”, oparte na funkcji polegającej na przesyłaniu mediów i umieszczeniu ich we wnętrzu obiektu, wyklucza uznanie urządzeń technicznych za stanowiące element budowli w postaci kolejki linowej. Nie przesądza to jednak o braku opodatkowania tych urządzeń. Pozostaje bowiem do rozważenia możliwość kwalifikowania kolejki jako samodzielnej budowli wymienionej w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane lub jej elementów jako urządzeń budowlanych.

Odnosnie do możliwości uznania urządzeń technicznych za samodzielne budowle zauważyć trzeba, że w dalszym ciągu w art. 3 pkt 3 powyższej ustawy wymienia się wolno stojące urządzenia techniczne. Jeśli przyjmie się wspomnianą uprzednio zasadę rozłączności kategorii budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, zaliczenie danego obiektu do jednej z kategorii wskazanych w pierwszej części tego przepisu (np. obiektów liniowych, budowli sportowych, wolno stojących urządzeń technicznych) czyniłoby bezprzedmiotową analizę dalszej jego części, która stanowi, że budowlą są tylko części budowlane urządzeń technicznych.

Szczególnie „pojemna” z podatkowego punktu widzenia jest kategoria wolno stojących urządzeń technicznych. Zgadzam się w tym kontekście z poglądem wyrażonym przez NSA w wyrokach z dnia 9 kwietnia 2013 r.<sup>22</sup>, wedle którego

„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”<sup>23</sup>. Dlatego zaliczenie danego obiektu do wskazanej kategorii ze względu na jego cechy konstrukcyjne może niekiedy wymagać sięgnięcia do dokumentacji architektoniczno-budowlanej lub skorzystania z opinii biegłego.

Z językowego punktu widzenia urządzenie to „przedmiot umożliwiający wykonanie określonego procesu, często stanowiący zespół połączonych ze sobą części stanowiących funkcjonalną całość, służący do określonych celów, np. do przetwarzania energii, wykonywania określonej pracy mechanicznej, przetwarzania informacji, mający określoną formę budowy w zależności od spełniających parametrów pracy i celu przeznaczenia”<sup>24</sup> albo też „mechanizm lub zespół mechanizmów, służący do wykonania określonych czynności”<sup>25</sup>. Na urządzenie takie składa się zatem zespół powiązanych ze sobą funkcjonalnie mechanizmów.

Z kolei „wolno stojący” w kontekście budynku oznacza „niepołączony żadną ze ścian z innym budynkiem”<sup>26</sup>, a więc w odniesieniu do budowli należałoby przyjąć, że chodzi o wydzielenie jej z przestrzeni i brak powiązania z innym obiektem. Nie zmienia to jednak faktu, że w wielu przypadkach dany obiekt może być zaliczony do kategorii „wolno stojących”.

Urządzenie jest z językowego punktu widzenia pojęciem szerszym niż instalacja. Pierwsze definiowane jest przez służeń do określonych celów i wykonywanie określonych czynności. Drugie służy zasadniczo do przekazywania określonych mediów i znajduje się w obiekcie. Skoro wolno stojące urządzenie budowlane samo w sobie jest budowlą, to w jego prawnej kwalifikacji niczego nie zmieniła nowelizacja art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane. Obiektem budowlanym było i jest obecnie wolno stojące urządzenie techniczne. Przed nowelizacją zaliczano do niego **dotatkowo** urządzenia i instalacje stanowiące z nim całość techniczno-użytkową (obiekt budowlany = budowla + instalacje + urządzenia). Obecnie do budowli zalicza się już tylko instalacje zapewniające możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych (obiekt budowlany = budowla + instalacje).

Przykładem wskazanego sposobu rozumowania, w stanie prawnym już po nowelizacji prawa budowlanego w 2015 r., jest wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2022 r.<sup>27</sup>, w którym wyrażono pogląd, wedle którego bezdotykowa myjnia samochodowa jest budowlą (wolno stojącym urządzeniem technicznym). Podstawę opodatkowania takiej budowli stanowi wartość wszystkich fizycznie połączonych elementów, pozwalających na realizowanie funkcji, dla których została stworzona (obiekt kompletny). „Myjni bezdotykowej nie można zatem «rozbić» na czynniki (elementy) i oceniać odrębnie każdy z takich elementów”<sup>28</sup> jako przedmiot podatku od nieruchomości.

Sąd w mojej ocenie prawidłowo zinterpretował regulacje prawa budowlanego, uznał bowiem, że zespół połączonych ze sobą części, stanowiących funkcjonalną całość, służący do określonego celu, jakim jest mycie pojazdów, spełnia

definicję pojęcia urządzenia, a ze względu na jego umiejscowienie w terenie może być ono uznane za wolno stojące.

W kontekście opodatkowania nie można też pominąć urządzeń budowlanych zaliczonych do budowli w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Wyłączenie w 2015 r. z pojęcia obiektu budowlanego urządzeń, które stanowiły z nim całość techniczno-użytkową, należało, na co zwrócono uwagę w uchwale NSA z dnia 29 września 2021 r.<sup>29</sup>, tłumaczyć w ten sposób, że obecnie urządzenia nie stanowią jednego obiektu budowlanego wraz z budynkiem czy budowlą. Nie oznacza to jednak, że nie mogą być one opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako urządzenia budowlane.

Problematyka została dostrzeżona, aczkolwiek ze względu na związanie zakresem pytania prawnego nierozwinięta, w uchwale NSA z dnia 10 października 2022 r.<sup>30</sup> dotyczącej opodatkowania stacji, punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych. Sąd wykluczył uznanie ich za instalacje w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. a ustawy – Prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym do dnia 28 czerwca 2015 r. Jednakowoż w końcowej części uzasadnienia uchwały NSA zwrócił uwagę na to, że nie może odpowiedzieć na pytanie, czy sporne obiekty stanowią urządzenia techniczne, które mogą być kwalifikowane do urządzeń budowlanych w rozumieniu art. 3 pkt 9 przywołanej ustawy. W mojej ocenie zarówno w stanie faktycznym rozpatrywanym przez skład orzekający, jak i w wielu innych przypadkach – mogą.

Zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane urządzenia budowlane to urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące do oczyszczania lub gromadzenia ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Jak podkreślił NSA w uzasadnieniu powołanej uchwały z dnia 10 października 2022 r.: „Odnosząc się do kategorii urządzeń budowlanych, TK w przywołanym wyroku z 13 września 2011 r., P 33/09, uznał, że urządzeniami budowlanymi, o których mowa art. 3 pkt 9 u.p.b. [tj. ustawy – Prawo budowlane – przyp. red.], kwalifikowanymi do kategorii budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. [tj. ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. – przyp. red.], są jedynie:

- 1) urządzenia techniczne wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 u.p.b., a zatem «przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki», a także [wszystkie podkreślenia – R.D.]
- 2) inne urządzenia techniczne (**niewymienione** w art. 3 pkt 9 u.p.b.), o ile «zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego» będącego budowlą zgodnie z jego przeznaczeniem<sup>31</sup>.

Jednoznacznie więc TK dopuścił możliwość uznania za budowle w rozumieniu ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. takich urządzeń technicznych, które stanowią urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane. Jest to przy tym odrębna kategoria od obiektów budowlanych wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, czego nie trzeba uzasadniać. **Dodatkowo TK wskazał, że o uznaniu urządzeń budowlanych na potrzeby opodatkowania**

**za budowle decyduje przede wszystkim kryterium funkcjonalne i nie muszą się one mieścić w katalogu zawartym w art. 3 pkt 9 wspomnianej ustawy.** Ważne jest, aby w stanie faktycznym sprawy wykazać, że mamy do czynienia z obiektem budowlanym stanowiącym budowlę, określonym w ustawie – Prawo budowlane, dla którego urządzenia te pełnią funkcje służebne (zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem). Trybunał nie sformułował przy tym żadnego innego warunku, w tym podobieństwa do urządzeń wymienionych z nazwy w art. 3 pkt 9 przywołanej ustawy czy też trwałego sposobu mocowania z obiektem budowlanym<sup>32</sup>.

Przyznać jednak trzeba, że cytowany fragment orzeczenia TK, dotyczący urządzeń budowlanych, może budzić zdziwienie w kontekście akcentowanej przez ten sąd zasady określoności przedmiotu opodatkowania. Z jednej strony sąd uznał, że niedopuszczalne jest opodatkowanie obiektów budowlanych, które nie są wprost wskazane jako budowle w prawie budowlanym, a rozszerzenie zakresu opodatkowania przez objęcie podatkiem obiektów do nich jedynie podobnych jest niedopuszczalne. Z drugiej strony, na podstawie analizy pojęcia urządzenia budowlanego stwierdził, że mogą być za nie uznane również inne urządzenia niż wyliczone z nazwy w art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, byleby pełniły podobną funkcję. Założyć więc można, że w przypadku urządzeń budowlanych wystarczające dla wskazanej zasady było to, że zdefiniowano ich funkcje (zapewnienie możliwości użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem). Zbliżonego kryterium ustawodawca nie użył w odniesieniu do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 powyższej ustawy, co pozwoliło TK na sformułowanie tezy o tym, że takie obiekty muszą być wymienione *expressis verbis* w ustawie.

W mojej ocenie trudno jest sięgać wybiórczo wyłącznie do określonych fragmentów uzasadnienia przygotowanego przez TK, gdyż trzeba zakładać, że stanowi ono spójną i logicznie powiązaną całość. Trzeba zatem powiedzieć wprost, że sformułowane przez TK kryteria umożliwiające zakwalifikowanie danego urządzenia do kategorii urządzeń budowlanych są zupełnie inne niż w przypadku budowli, mimo że na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. urządzenia budowlane, niebędące budowlami w rozumieniu prawa budowlanego, są jednak traktowane jak budowle.

Akceptacja kierunku wykładni zaprezentowanego przez TK w odniesieniu do urządzeń budowlanych pozwala w dalszym ciągu na opodatkowanie urządzeń technicznych powiązanych funkcjonalnie z budowlą – i to nawet wtedy, gdy nie są one z nią powiązane technicznie. Art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane nie wspomina o powiązaniu technicznym, podobnie jak nie mówi nic o tym, aby urządzenia budowlane były wzniesione z użyciem materiałów budowlanych. W konsekwencji w dalszym ciągu wyodrębnianie z budowli części niebudowlanych, stanowiących urządzenia techniczne, należy co do zasady uznać za działanie sztuczne i sprzeczne z przepisami ustawy<sup>33</sup>. W wielu przypadkach takie urządzenia będą stanowiły ze względu na funkcjonalne powiązanie z budowlą (zapewniają możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem) urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, a więc budowle, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.

## 5. WNIOSKI

Poczynione w niniejszym opracowaniu rozważania nie wyczerpują bogatej problematyki opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli, w których skład wchodzi części budowlane i niebudowlane. Pozwalają jednak w mojej ocenie dać obraz stanu rzeczy w przedmiocie obowiązujących reguł opodatkowania. Stan ten należy ocenić jednoznacznie krytycznie, co wynika przede wszystkim z powiązania kwestii opodatkowania z przepisami prawa budowlanego, które ze swej istoty zostały stworzone w zupełnie innym celu.

Nie zmienia to jednak faktu, że owo powiązanie, które ma przecież normatywny charakter przez użyte w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. odesłanie do pojęć „objektu budowlanego” oraz „urządzenia budowlanego”, musi być uwzględniane w procesie stosowania prawa. Istotną rolę w tym zakresie odgrywają orzeczenia zarówno TK, jak i sądów administracyjnych. W szczególności ostatnia uchwała NSA z dnia 10 października 2022 r.<sup>34</sup>, odnosząca się do opodatkowania sieci gazowych, pozwala postawić tezę, że problematyka opodatkowania obiektów budowlanych, składających się z części budowlanych oraz powiązanych z nimi urządzeń i instalacji technicznych, będzie niestety w najbliższym czasie przedmiotem kolejnych judykatów. Można jednak, na tle obowiązującego stanu prawnego, sformułować pewne reguły postępowania w zakresie kwalifikowania na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości tego rodzaju obiektów.

W pierwszej kolejności należy jednoznacznie odrzucić koncepcję, wedle której urządzenia techniczne w ogóle nie mogą być objęte podatkiem od nieruchomości. Skoro bowiem są one jako obiekty budowlane przedmiotem regulacji ustawy – Prawo budowlane, to w przypadku gdy nie spełniają cech budynku ani obiektu małej architektury i są jednocześnie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., mogą podlegać opodatkowaniu jako budowle. Mając na uwadze wytyczne wynikające z orzeczenia TK z dnia 13 września 2011 r.<sup>35</sup>, dla opodatkowania urządzeń technicznych jako samodzielnych budowli konieczne jest ich zidentyfikowanie w przepisach ustawy – Prawo budowlane. W tym kontekście wymienia się je w art. 3 pkt 3 tej ustawy jako „wolno stojące urządzenia techniczne” oraz „części budowlane urządzeń technicznych”.

Pomimo braku jednolitego stanowiska w tej kwestii zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w orzecznictwie – w mojej ocenie nie jest możliwe przyjęcie założenia, wedle którego opodatkowane mogą być jedynie części budowlane wszelkich urządzeń technicznych. Tezie tej przeczy nie tylko możliwość zaliczenia takich urządzeń w całości do innych kategorii budowli wymienionych z nazwy w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, ale i fakt, że w wielu przypadkach ze względu na funkcje, które pełnią względem obiektu budowlanego, stanowią one urządzenia budowlane w rozumieniu w art. 3 pkt 9 tej ustawy. Bez wątplenia kluczową kwestią w tym zakresie jest możliwość – w ślad za uzasadnieniem wspomnianego orzeczenia TK – uznania za urządzenia budowlane również takich urządzeń technicznych, które nie zostały wprost wskazane w art. 3 pkt 9 przywołanej ustawy, ale ze względu na

swoją funkcję są do nich podobne. Przyjąć należy, że takie kryterium kwalifikacji tych obiektów Trybunał uznał za właściwe i spełniające standardy konstytucyjne.

## Przypisy

- 1 Zgodnie z art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.) nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwałe z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70, dalej: ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r.
- 3 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 4 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm., dalej: ustawa – Prawo budowlane.
- 5 P 33/09, OTK ZU 7A/2011, poz. 71. W wyroku tym TK zauważył, że nie jest wykluczone, iż o statusie podatkowym poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.
- 6 Inne przykłady to bardzo popularne ostatnimi czasy tzw. farmy fotowoltaiczne, wyciągi narciarskie, kolejki linowe czy myjnie bezdotykowe.
- 7 Por. np. L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 113-114.
- 8 P 33/09, dok. cyt.
- 9 L. Etel i in., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 62-63.
- 10 Zob. B. Brzeziński, W. Morawski, *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 10.
- 11 II FSK 2693/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/42C7FB15E6>, dostęp: 14.01.2023.
- 12 Zob. glosa krytyczna do tego wyroku – L. Etel, R. Dowgier, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości kolejek linowych – glosa do wyroku NSA z dnia 9 lipca 2019 r. (II FSK 2693/17)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 4.
- 13 P 33/09, dok. cyt.
- 14 W. Morawski, *Budowla w podatku od nieruchomości. Wyrok TK z 13.09.2011 r. (P 33/09) – rewolucja czy potwierdzenie ewolucji koncepcji budowli w podatku od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 3.
- 15 Tamże.
- 16 Z tym zastrzeżeniem, że wyrok TK zapadł w stanie prawnym sprzed dnia 28 czerwca 2015 r., w którym obiektem budowlanym zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane była budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami.
- 17 Zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 178.
- 18 *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3, Warszawa 1992, s. 475.
- 19 Zmiana na mocy ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 443).
- 20 Por. uzasadnienie uchwały NSA z dnia 29 września 2021 r., III FPS 1/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/43C8091BDF>, dostęp: 15.01.2023.
- 21 III FPS 2/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/606A0FEF9B>, dostęp: 15.01.2023.
- 22 Wyroki NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r.:
  - a) II FSK 3004/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/523EED728C>, dostęp: 15.01.2023;
  - b) II FSK 3004/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/523EED728C>, dostęp: 15.01.2023;
  - c) II FSK 3005/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/893C622C51>, dostęp: 15.01.2023;
  - d) II FSK 3006/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0E7DDD2E1E>, dostęp: 15.01.2023;
  - e) II FSK 3007/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9A44828C9A>, dostęp: 15.01.2023;
  - f) II FSK 3008/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8400614020>, dostęp: 15.01.2023;
  - g) II FSK 3009/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/538ECFE2DA>, dostęp: 15.01.2023;



- h) II FSK 3010/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FF2B8794B6>, dostęp: 15.01.2023;
- i) II FSK 3011/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3ED9F2F23E>, dostęp: 15.01.2023;
- j) II FSK 3012/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/752AE23EC7>, dostęp: 15.01.2023;
- k) II FSK 3013/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FE8337BDFC>, dostęp: 15.01.2023.
- <sup>23</sup> Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., II FSK 3013/11, dok. cyt.
- <sup>24</sup> *Urządzenie*, w: *Wikipedia. Wolna encyklopedia*, <https://pl.wikipedia.org/wiki/Urządzenie>, dostęp: 3.01.2023.
- <sup>25</sup> *Urządzenie*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/urządzenie;2533403.html>, dostęp: 3.01.2023.
- <sup>26</sup> *Wolnostojący*, w: *Słownik SJP.PL*, <https://sjp.pl/wolnostojący>, dostęp: 2.12.2022.
- <sup>27</sup> III FSK 1902/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/348B1AA76C>, dostęp: 16.01.2023.
- <sup>28</sup> Tamże.
- <sup>29</sup> III FPS 1/21, dok. cyt.
- <sup>30</sup> III FPS 2/22, dok. cyt.
- <sup>31</sup> Tamże. Zastrzec przy tym jednak należy, że w przedmiotowym orzeczeniu NSA nie powołał wprost poglądu TK, który w odniesieniu do tych urządzeń technicznych, które nie są wymienione wprost w art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, nie ograniczył ich powiązania funkcjonalnego wyłącznie z budowlami. TK stwierdził, że za budowle dla celów podatkowych można uznać „(...) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* - wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje”.
- <sup>32</sup> Z tego powodu trudno się zgodzić z prezentowanym w literaturze przedmiotu poglądem, wedle którego za urządzenia budowlane mogą być uznane jedynie wszelkiego rodzaju przyłącza (energetyczne, wodno-kanalizacyjne), a także różnego rodzaju urządzenia instalacyjne (np. gazowe, energetyczne, kanalizacyjne). Zob. P. Banasik, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 49.
- <sup>33</sup> Pogląd taki słusznie formułowały składy orzekające NSA przed zmianą art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane. Por. np. wyroki NSA:
- a) z dnia 15 stycznia 2015 r., II FSK 2841/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/896FB4998F>, dostęp: 16.01.2023;
- b) z dnia 5 maja 2015 r., II FSK 1096/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C3EEE2CA93>, dostęp: 16.01.2023;
- c) z dnia 19 maja 2016 r., II FSK 1018/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D35BFC11E5>, dostęp: 16.01.2023.
- <sup>34</sup> III FPS 2/22, dok. cyt.
- <sup>35</sup> P 33/09, dok. cyt.
- Etel L., Dowgier R., *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013.
- Etel L. i in., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Morawski W., *Budowla w podatku od nieruchomości. Wyrok TK z 13.09.2011 r. (P 33/09) – rewolucja czy potwierdzenie ewolucji koncepcji budowli w podatku od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 3.
- Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3, Warszawa 1992.
- Źródła internetowe
- Urządzenie*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/urządzenie;2533403.html>, dostęp: 3.01.2023.
- Urządzenie*, w: *Wikipedia. Wolna encyklopedia*, <https://pl.wikipedia.org/wiki/Urządzenie>, dostęp: 3.01.2023.
- Wolnostojący*, w: *Słownik SJP.PL*, <https://sjp.pl/wolnostojący>, dostęp: 2.12.2022.
- Akty prawne
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70.
- Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 443.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.
- Orzecznictwo
- Uchwała NSA z dnia 10 października 2022 r., III FPS 2/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/606A0FEF9B>, dostęp: 15.01.2023.
- Uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r., III FPS 1/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/43C8091BDF>, dostęp: 15.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., II FSK 1096/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C3EEE2CA93>, dostęp: 16.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., II FSK 3004/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/523EED728C>, dostęp: 15.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., II FSK 3005/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/893C622C51>, dostęp: 15.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., II FSK 3006/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0E7DDD2E1E>, dostęp: 15.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., II FSK 3007/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9A44828C9A>, dostęp: 15.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., II FSK 3008/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8400614020>, dostęp: 15.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., II FSK 3009/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/538ECFE2DA>, dostęp: 15.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., II FSK 3010/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FF2B8794B6>, dostęp: 15.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., II FSK 3011/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3ED9F2F23E>, dostęp: 15.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., II FSK 3012/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/752AE23EC7>, dostęp: 15.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., II FSK 3013/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FE8337BDFC>, dostęp: 15.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 lipca 2019 r., II FSK 2693/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/42C7FB15E6>, dostęp: 14.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2015 r., II FSK 2841/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/896FB4998F>, dostęp: 16.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r., II FSK 1018/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D35BFC11E5>, dostęp: 16.01.2023.
- Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2022 r., III FSK 1902/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/348B1AA76C>, dostęp: 16.01.2023.
- Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK ZU 7A/2011, poz. 71.

## Bibliografia

## Literatura

- Banasik P., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Brzeziński B., Morawski W., *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 10.
- Etel L., Dowgier R., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości kolejek linowych – glosa do wyroku NSA z dnia 9 lipca 2019 r. (II FSK 2693/17)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 4.