

GŁOŚA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GLIWICACH Z DNIA 5 STYCZNIA 2022 R., SYGN. I SA/GL 1198/21

Streszczenie. Głosa omawia wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach dotyczący opodatkowania dystrybutorów na stacji paliw podatkiem od nieruchomości. W ocenie organu podatkowego i sądu te urządzenia techniczne stanowią urządzenia budowlane służące obiektowi w postaci stacji paliw. Tym samym są one opodatkowane jako budowle w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. W głosie przedstawiono stanowisko przeciwne, zgodnie z którym dystrybutory nie spełniają kryteriów kwalifikacji jako urządzenia budowlane, a opodatkowaniu powinny podlegać jedynie ich części budowlane lub fundamenty. Analizie poddano także kwestię uznania stacji paliw za jedną budowlę oraz zagadnienie opodatkowania instalacji zapewniających możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Słowa kluczowe: dystrybutory, stacja paliw, podatek od nieruchomości

* Student, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Wydział Prawa i Administracji, e-mail: jedrzej@owoc.net, <https://orcid.org/0000-0001-8706-9497>

1. STAN FAKTYCZNY

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Gliwicach z dnia 5 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gl 1198/21, został wydany wskutek skargi na interpretację indywidualną dotyczącą kwestii opodatkowania podatkiem od nieruchomości dystrybutorów paliw i gazu zlokalizowanych na stacji paliw. Wnioskodawca stał na stanowisku, że są to urządzenia techniczne, w przypadku których opodatkowaniu podlegają jedynie ich części budowlane lub fundamenty. Odmiennego zdania był organ interpretacyjny, który uznał dystrybutory za urządzenia budowlane, podlegające opodatkowaniu jako budowle w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach oddalił skargę. W jego ocenie, zgodnie z treścią załącznika do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane², stacja paliw jest budowlą, a dystrybutory stanowią jej element składowy. Powołując się na funkcję tych urządzeń, sąd ocenił, że odgrywają one rolę służebną w stosunku do stacji paliw, zapewniając możliwość użytkowania jej zgodnie z przeznaczeniem. Stanowią więc opodatkowane urządzenia budowlane.

2. UWAGI WSTĘPNE

Omawiany wyrok dotyczy zagadnienia opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych, które od lat budzi kontrowersje³. W największej mierze są one skutkiem nieprzemyślanej konstrukcji przedmiotu opodatkowania w postaci budowli. W myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. 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. Definicja ta nie wymienia urządzeń technicznych, lecz odsyła do przepisów ustawy – Prawo budowlane. Opodatkowanie urządzenia technicznego jest więc

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 70, dalej: u.p.o.l.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2351 ze zm., dalej: u.p.b.

³ Zob. np. T. Gwóźdź, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych w Polsce – zagadnienia wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 2, s. 35–46, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.02.03>

uwarunkowane jego „odnalezieniem” w tej ustawie i zakwalifikowaniem jako budowla albo urządzenie budowlane⁴.

W mojej ocenie WSA w Gliwicach niesłusznie uznał dystrybutory paliw za opodatkowane budowle, co zostanie wykazane poniżej. Komentowany wyrok powiela przy tym treść trzech innych orzeczeń, które zapadły w odniesieniu do skarżącego w analogicznych stanach faktycznych⁵. Tym samym niniejsza glosa odnosi się do nich w równym stopniu.

3. STACJA PALIW JAKO BUDOWLA

W pierwszej kolejności zrewidowania wymaga pogląd, zgodnie z którym stacja paliw jako całość stanowi budowlę w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Jest to ważny argument sądu, gdyż uzasadnia wnioszek, że należący do stacji dystrybutor zapewnia możliwość użytkowania tej stacji zgodnie z przeznaczeniem, a przez to stanowi opodatkowane urządzenie budowlane.

Nie budzi wątpliwości, że „stacje paliw” stanowią XX kategorię obiektów budowlanych w załączniku do ustawy – Prawo budowlane. W konsekwencji sąd bez dalszych wyjaśnień przyjmuje, że stacja paliw stanowi budowlę. Pozornie jest to stanowisko zgodne z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 13 września 2011 r.⁶, w którym wskazano, że za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać m.in. budowle wymienione *expressis verbis* w załączniku do ustawy – Prawo budowlane. Jest to jednak zbyt daleko idące uproszczenie.

Należy zwrócić uwagę, że stacje paliw nie stanowią w rzeczywistości obiektów jednorodnych. Składają się z odrębnych przedmiotów opodatkowania: gruntów, budynków i budowli⁷. Dlaczego więc załącznik do ustawy – Prawo budowlane podaje jako jeden obiekt budowlany konglomerat różnych obiektów? Jak argumentuje P. Banasik: ustawa – Prawo budowlane przyjmuje tu fikcję prawną, która pozwala zrealizować główny cel załącznika – określenie wysokości kary za nieprawidłowo wykonywane roboty

⁴ B. Pahl, *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 9, s. 28, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2021.9.4>

⁵ Wyroki: WSA w Kielcach z dnia 7 października 2021 r., sygn. I SA/Ke 485/21; WSA w Białymstoku z dnia 3 listopada 2021 r., sygn. I SA/Bk 414/21; WSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 2021 r., sygn. III SA/Wa 1231/21, LEX.

⁶ Sygn. P 33/09, OTK-A 2011/7, poz. 71.

⁷ B. Pahl, *Glosa do wyroku WSA z dnia 16 grudnia 2010 r., III SA/Po 675/10*, LEX/el. 2011.

budowlane⁸. W tym kontekście uważa on, że załącznik nie tyle wymienia obiekty budowlane, ile zamierzenia inwestycyjne i nie rozstrzyga o tym, czy mamy do czynienia z jednym, czy kilkoma obiektami budowlanymi i czy te obiekty są budynkami, czy budowlami. Przemawia za tym także fakt, że niektóre kategorie w załączniku opisane są jako budynki, a niektóre jako budowle. Można więc wywieść, że brak takiego uściślenia oznacza, iż dana kategoria obejmuje obiekty złożone, które mogą składać się z różnych elementów⁹. Tak też należałoby postrzegać stacje paliw, które nie zostały opisane ani jako budowle, ani jako budynki. Stanowisko odmienne musiałoby oznaczać, że budynek stacji stanowiłby część budowli i byłby opodatkowany od swojej wartości. Taki wniosek stoi w bezpośredniej sprzeczności z wyrokiem TK z dnia 13 grudnia 2017 r.¹⁰, który przesądził, że niedopuszczalne jest uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem.

4. DYSTRYBUTORY JAKO URZĄDZENIA BUDOWLANE

Zgodnie z art. 3 pkt 9 u.p.b. urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, takie jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Dystrybutory nie mogą stanowić urządzenia budowlanego w stosunku do stacji paliw jako całości, bo – jak wykazano powyżej – stacja paliw nie jest jednym obiektem budowlanym, lecz ich zbiorem. Koncepcja ta nie uwzględnia też faktu, że urządzenia budowlane są elementami zewnętrznymi w stosunku do obiektu budowlanego – inaczej byłyby związane „same ze sobą” i służyły „sobie samym”¹¹. W rozpatrywanej sprawie organ interpreta-

⁸ P. Banasik, *Załącznik do ustawy – Prawo budowlane a jego wpływ na określenie przedmiotu w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 3, s. 7–12; idem, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2022, s. 65–75; idem, *Stadion stadionowi nierówny – kwalifikacja dla potrzeb podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4, s. 38.

⁹ A. Kałużny, *Czy definicja budowli nie ma granic? O możliwym wpływie uchwały NSA, III FPS 2/22, na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 3, s. 46–47.

¹⁰ Sygn. SK 48/15, OTK-A 2018/2.

¹¹ K. Radzikowski, *Ciąg dalszy sporów o definicję budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – casus elektrowni wiatrowych*, „Zeszyty Naukowe

cyjny bronił jednak stanowiska, że dystrybutory powiązane są z obiektami budowlanymi w postaci zbiorników paliw i gazu. Należy w związku z tym zweryfikować, czy rzeczywiście w stosunku do tych obiektów dystrybutory mogą stanowić urządzenia budowlane.

Aby zakwalifikować przedmiot jako urządzenie budowlane, konieczne jest spełnienie kryterium związku z obiektem budowlanym i kryterium użyteczności urządzenia dla tego obiektu¹². Drugie z tych kryteriów wyznacza urządzeniu technicznemu rolę służebną, podrzędną wobec obiektu, któremu służy. Taka sytuacja nie ma miejsca w relacji dystrybutorów ze zbiornikami. Funkcją dystrybutorów jest odmierzanie i wydawanie paliwa. Aby tę funkcję realizować, dystrybutor korzysta ze wsparcia zbiorników, w których przechowuje się paliwo do momentu jego transferu do baku pojazdu. To raczej zbiorniki pełnią więc rolę służebną wobec dystrybutorów, a nie odwrotnie¹³. Tak samo nie można uznać, że urządzenie techniczne służy swojemu fundamentowi¹⁴ lub telefon budce, w której się znajduje¹⁵. Rozprowadzanie paliwa nie byłoby oczywiście możliwe bez zbiorników, lecz nie odgrywają one głównej roli – stanowią za to konieczne zaplecze dla urzędzeń wydających paliwo. Możliwe jest także przyjęcie poglądu, iż nie ma żadnej kierunkowej zależności w relacji dystrybutora ze zbiornikiem, gdyż każdy z tych obiektów ma swoje odrębne funkcje i przeznaczenie. Wydaje się to zasadne, skoro w ujęciu technicznym służą one różnym celom, a spaja je jedynie „pozabudowlane” przeznaczenie gospodarcze – sprzedaż

Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 5, s. 47; idem, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości „budowli w budynku” w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 5, s. 51.

¹² P. Borszowski, *Urządzenie budowlane*, [w:] P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 60.

¹³ A. Kałużny, *Urządzenie budowlane jako budowla opodatkowana podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 4, s. 15–16.

¹⁴ K. Radzikowski, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urzędzeń technicznych w branży energetycznej oraz telekomunikacyjnej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 4, s. 12; F. Światała, *Budowle w energetyce i telekomunikacji a podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 2, s. 33; zob. też B. Brzeziński, W. Morawski, *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości. Głosa do wyroku WSA z dnia 7 czerwca 2006 r., I SA/Lu 158/06*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 10, s. 42.

¹⁵ W. Morawski, *Spór o pojęcie budowli w podatku od nieruchomości*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 407.

paliwa¹⁶. Konsekwencją niezmiennie pozostanie jednak niemożność przypisania dystrybutorowi statusu urzędnika budowlanego z uwagi na brak istnienia relacji służebności¹⁷.

Dodatkowo art. 3 pkt 9 *in fine* u.p.b. wymienia przykłady urzędzeń budowlanych. W myśl zakazu wykładni *per non est*¹⁸ należy uznać, że katalog ten ma znaczenie dla rozumienia pojęcia urzędnika budowlanego. Według A. Kałużnego obiekt można zakwalifikować jako takie urządzenie, wyłącznie gdy jest on podobny do wskazanych w przepisie przyłączy i urzędzeń instalacyjnych¹⁹. Uznanie bowiem za przedmiot opodatkowania urzędnika, które nie jest podobne do wymienionych urzędzeń budowlanych, a wypełnia jedynie bardzo szeroką i nieprecyzyjną przesłankę „zapewnienia możliwości użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem”, stanowiłoby naruszenie konstytucyjnych standardów określoności obowiązków podatnika²⁰. Podobne stanowisko pojawia się też w orzecznictwie²¹. Wydaje się ono słuszne. Jeżeli bowiem dopuścić opodatkowanie jako urzędnika budowlanego dowolnych urzędzeń związanych z celem gospodarczym stacji paliw, to co stoi na przeszkodzie opodatkowaniu znajdujących się na stacjach komputerów czy kas fiskalnych?

W mojej ocenie dystrybutor nie stanowi urzędnika podobnego do przyłączy czy urzędzeń instalacyjnych. Termin „przyłącze” oznacza zasadniczo urządzenie łączące instalację wewnętrzną z instalacją zewnętrzną²², np. siecią kanalizacyjną²³ czy elektryczną. Przez urządzenie instalacyj-

¹⁶ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 1 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 1950/16, LEX nr 2534055.

¹⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2010 r., sygn. VIII SA/Wa 612/09, LEX nr 554260.

¹⁸ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 40.

¹⁹ A. Kałużny, *Urządzenie...*, s. 12–13; por. też wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 grudnia 2011 r., sygn. I SA/Gl 979/11, LEX nr 1134359.

²⁰ A. Kałużny, *Czy definicja...*, s. 49–50.

²¹ Wyroki NSA: z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1673/13; z dnia 1 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 1950/16; z dnia 10 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 2137/16; z dnia 16 listopada 2021 r., sygn. III FSK 4257/21, LEX. Zob. też wyrok WSA w Olsztynie z dnia 21 lutego 2018 r., sygn. I SA/Ol 35/18, LEX nr 2455913.

²² Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 8 marca 2006 r., sygn. III CZP 105/05, OSNC 2006/10, poz. 159; wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2019 r., sygn. II OSK 1418/17, LEX nr 2681735.

²³ W języku prawnym takie rozumienie „przyłącza” pojawia się w art. 2 pkt 5–6 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 537).

ne rozumie się z kolei urządzenie będące zewnętrznym elementem sanitarnej²⁴ czy gazowej²⁵ instalacji budynku. Dystrybutor jako urządzenie odmierzające i wydające paliwo nie ma istotnych cech wspólnych z wyżej wymienionymi urządzeniami budowlanymi²⁶.

5. OPODATKOWANIE DYSTRYBUTORÓW

Zarówno sąd w glosowanym wyroku, jak i organ podatkowy odwoływały się w swojej argumentacji do pojęcia instalacji. W rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowlą jest „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”, czyli – zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b. – budowla „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Ten fragment przepisu nie ma znaczenia z punktu widzenia kwalifikacji obiektu jako urządzenia budowlanego. Wymienione w nim instalacje są bowiem ściślej związane z budowlą, stanowiąc część obiektu budowlanego²⁷. Może on jednak okazać się istotny dla opodatkowania w obliczu wykluczenia kwalifikacji dystrybutorów jako urządzeń budowlanych.

Przedstawione w wyroku stanowisko zakłada, że opodatkowany jest „obiekt kompletny”, tj. budowla wraz z instalacjami warunkującymi jej normalne funkcjonowanie²⁸. Sąd i organ wywodzą też, że zmiana przepisów ustawy – Prawo budowlane w 2015 r., która z definicji obiektu budowlanego usunęła pojęcia „całość techniczno-użytkowa” oraz „urządzenia”, nie wpłynęła na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości²⁹.

²⁴ Wyroki: WSA w Warszawie z dnia 16 grudnia 2004 r., sygn. IV SA 2884/03; WSA w Poznaniu z dnia 5 lutego 2013 r., sygn. II SA/Po 941/12; WSA w Bydgoszczy z dnia 28 października 2015 r., sygn. II SA/Bd 715/15, LEX.

²⁵ Wyroki: NSA z dnia 29 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 3151/12; WSA w Gdańsku z dnia 27 października 2009 r., sygn. I SA/Gd 550/09; WSA w Gliwicach z dnia 5 sierpnia 2015 r., sygn. I SA/Gl 102/15, LEX.

²⁶ Tak również M. Nowakowski, *Glosa do wyroku WSA z dnia 16 grudnia 2010 r.*, III SA/Po 675/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 2, s. 119–120.

²⁷ W. Morawski, *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości?*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 29–30.

²⁸ L. Etel, *Opodatkowanie instalacji zapewniających funkcjonowanie budowli zgodnie z jej przeznaczeniem*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 8, s. 17.

²⁹ Takie stanowisko prezentują m.in. B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 94–95 i M. Popławski, *Nowa definicja obiektu budowlanego w prawie*

Można więc założyć, że sąd nawet w przypadku odmówienia dystrybutorom statusu urzędzeń budowlanych byłby skłonny do uznania, że są one opodatkowane jako instalacje, o których mowa w art. 3 pkt 1 u.p.b.

Takie stanowisko byłoby jednak nieuprawnione. Przede wszystkim należy wskazać, że do czasu nowelizacji ustawy – Prawo budowlane instalacje były wymieniane obok urzędzeń. Domniemanie różnoznaczności terminów różnokształtnych³⁰ nakazuje przyjąć, że terminy te oznaczają co innego³¹. Organ podatkowy (a za nim sąd) podał jednak definicję językową instalacji jako „zespołu urzędzeń technicznych (przewodów i sprzętu) służących do jednolitego celu”, próbując wykazać, że pojęcia te są tożsame. Pominięto natomiast tę część definicji, która uściśla, że owym celem jest np. doprowadzanie elektryczności, gazu i wody, a pojęcie instalacji jest używane w odniesieniu do instalacji sanitarnej czy centralnego ogrzewania³². Nie można więc uznać, że nazwa „instalacje” znaczy tyle, co dowolny „zespół urzędzeń”, szczególnie że w kontekście „budowlanym” pojęcie to ma utrwalone znaczenie i odnosi się właśnie do instalacji elektrycznych, kanalizacyjnych itd.³³ Takie stanowisko zajął też NSA w uchwale z dnia 10 października 2022 r.³⁴, wskazując, że: „przez instalację należy rozumieć zespół urzędzeń 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”.

Dystrybutory paliw nie mogą zostać więc uznane za instalacje z art. 3 pkt 1 u.p.b., ponieważ ani nie znajdują się wewnątrz obiektu budowlanego, ani nie przesyłają mediów na własne potrzeby tego obiektu. Nie spełniają one też przesłanki „zapewnienia możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”, co zostało już omówione powyżej.

budowlanym a opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 7, s. 8–10; odmiennie W. Morawski, *Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości – przypadkowa rewolucja?*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 6, s. 23–31.

³⁰ Zwane też zakazem wykładni synonimicznej, zob. B. Brzeziński, *Wykładnia...*, s. 42.

³¹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 202.

³² *Słownik języka polskiego. Tom I*, red. M. Szymczak, Warszawa 1978, s. 794.

³³ W. Morawski, *Komentarz do art. 1a, [w:] Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. idem, Gdańsk 2016, s. 103; zob. też R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 78–79; inaczej B. Pahl, *Urządzenia...*, s. 32–33.

³⁴ Sygn. III FPS 2/22, LEX nr 3419771.

Jak należy więc postrzegać dystrybutory pod kątem opodatkowania? Odpowiedź przynosi art. 3 pkt 3 u.p.b., który za budowle uznaje m.in. „wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne” i „części budowlane urządzeń technicznych [...] oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”. Dystrybutory w omawianej sprawie nie będą stanowić wolno stojących urządzeń technicznych, gdyż zostały posadowione na fundamentach w postaci betonowych wysepek. Ich opodatkowanie jako urządzeń wolno stojących byłoby wątpliwe nawet w przypadku braku fundamentów, gdyż w myśl art. 3 pkt 1 *in fine* u.p.b. obiekt budowlany musi być wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych³⁵. Należy więc przyjąć, że jako budowla opodatkowane będą wyłącznie fundamenty lub ewentualnie części budowlane dystrybutorów³⁶.

6. PODSUMOWANIE

Jak wykazano powyżej, argumentacja WSA w Gliwicach odnośnie do opodatkowania dystrybutorów podatkiem od nieruchomości jest wadliwa i niespójna. Dystrybutory paliw nie powinny być opodatkowane ani jako urządzenia budowlane (brak relacji służebności w stosunku do zbiorników, brak podobieństwa do obiektów z art. 3 pkt 9 u.p.b.), ani jako instalacje (nie mieszczą się w zakresie tego pojęcia). Wydaje się też, że w większości sytuacji nie będą mogły być zakwalifikowane jako wolno stojące urządzenia techniczne. W konsekwencji należy uznać, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będą jedynie ich części budowlane lub fundamenty.

Osobno należy poczynić uwagę do uzasadnienia wyroku. Dziwić może uznanie stacji paliw za jednorodną budowlę oraz cały tok wyводу, który uzasadnia stanowisko, że dystrybutory stanowią urządzenia budowlane w stosunku do stacji, podczas gdy ostateczną konkluzją jest uznanie ich za urządzenia budowlane w stosunku do zbiorników. Sąd nie odniósł się też do argumentu o braku podobieństwa dystrybutorów do obiektów z art. 3 pkt 9 u.p.b. Dezaprobatę budzi bezrefleksyjne powielanie tak skonstruowanego uzasadnienia przez kolejne sądy administracyjne.

³⁵ Zob. też A. Kałużny, *Opodatkowanie urządzeń technicznych – czy budowlę można wyprodukować w fabryce?*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 6, s. 46–48.

³⁶ Zob. też wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 listopada 2022 r., sygn. I SA/Wr 892/21, CBOSA.

BIBLIOGRAFIA

- Banasik P., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Banasik P., *Stadion stadionowi nierówny – kwalifikacja dla potrzeb podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 4.
- Banasik P., *Załącznik do ustawy – Prawo budowlane a jego wpływ na określenie przedmiotu w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 3.
- Borszowski P., *Urządzenie budowlane*, [w:] P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., Morawski W., *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości. Glosa do wyroku WSA z dnia 7 czerwca 2006 r., I SA/Lu 158/06*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 10.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Etel L., *Opodatkowanie instalacji zapewniających funkcjonowanie budowli zgodnie z jej przeznaczeniem*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 8.
- Gwóźdź T., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych w Polsce – zagadnienia wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.02.03>
- Kałużny A., *Czy definicja budowli nie ma granic? O możliwym wpływie uchwały NSA, III FPS 2/22, na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 3.
- Kałużny A., *Opodatkowanie urządzeń technicznych – czy budowlę można wyprodukować w fabryce?*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 6.
- Kałużny A., *Urządzenie budowlane jako budowla opodatkowana podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 4.
- Morawski W., *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości?*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7.
- Morawski W., *Spór o pojęcie budowli w podatku od nieruchomości*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013.
- Morawski W., *Komentarz do art. 1a*, [w:] *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. W. Morawski Gdańsk 2016.
- Morawski W., *Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości – przypadkowa rewolucja?*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 6.
- Nowakowski M., *Glosa do wyroku WSA z dnia 16 grudnia 2010 r., III SA/Po 675/10*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2015, nr 2.
- Pahl B., *Glosa do wyroku WSA z dnia 16 grudnia 2010 r., III SA/Po 675/10*, LEX/el. 2011.
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017.
- Pahl B., *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 9, <https://doi.org/10.33226/0137-5490.2021.9.4>
- Popławski M., *Nowa definicja obiektu budowlanego w prawie budowlanym a opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 7.

- Radzikowski K., *Ciąg dalszy sporów o definicję budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – casus elektrowni wiatrowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 5.
- Radzikowski K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości „budowli w budynku” w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 5.
- Radzikowski K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych w branży energetycznej oraz telekomunikacyjnej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 4.
- Słownik języka polskiego. Tom I*, red. M. Szymczak, Warszawa 1978.
- Światała F., *Budowle w energetyce i telekomunikacji a podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 2.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017.

COMMENTARY TO THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL ADMINISTRATIVE COURT IN GLIWICE OF JANUARY 5, 2022, I SA/GL 1198/21

Summary. The commentary discusses the judgment of the Provincial Administrative Court in Gliwice regarding the taxation of petrol station dispensers with property tax. According to the tax authority and the court, these technical devices constitute building equipment serving the object which is a fuel station. Therefore, they are taxed as buildings under Article 1a Paragraph 1 Point 2 of the Local Taxes and Duties Act of 12 January 1991 (consolidated text: Official Gazette of 2023, item 70). The commentary presents the opposing view, according to which the dispensers do not meet the criteria for qualification as building equipment, and only their building parts or foundations should be subject to taxation. The issue of recognizing petrol stations as one structure and the question of taxing installations that ensure the proper use of an object are also analyzed in the commentary.

Keywords: fuel dispensers, petrol station, real estate tax