

- **opodatkowanie elementów sieci gazowniczych w stanie prawnym przed 28 czerwca 2015 - dr Paweł Majka (UR)**

### **Uchwała NSA z 10 października 2022 r., III FPS 2/22**

**Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.), w stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r., dla objęcia podatkiem od nieruchomości stacji, punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych, decydujące jest istnienie związku techniczno-użytkowego pomiędzy tymi obiektami a gazociągiem, co przesądza o opodatkowaniu tych obiektów jako budowli lub ich części.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Postanowieniem z 8 czerwca 2022 r., III FSK 684/21, Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm., dalej: "p.p.s.a."), przedstawił do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego następujące zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: "Czy w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623) dla objęcia opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości stacji i punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych, decydujące jest istnienie związku techniczno-użytkowego pomiędzy tymi obiektami a gazociągiem, co przesądza o konieczności ich zakwalifikowania jako budowli w postaci sieci gazowej, czy też decydujące jest istnienie związku techniczno-użytkowego pomiędzy tymi obiektami a częściami budowlanymi, na których lub w których są posadowione, co przesądza o wyłączeniu ich z opodatkowania, jako urządzeń technicznych posadowionych na częściach budowlanych lub w budynkach?".

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że jak wynika z przedstawionej chronologii i ewolucji orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, poglądy co do funkcji stacji i punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych oraz pomiarowych i ich związku z gazociągiem lub ich częściami budowlanymi ulegały istotnej zmianie, przy niezmienniejącej się w okresie od 23 grudnia 2010 r. do 28 czerwca 2015 r. regulacji prawnej co do ich opodatkowania.

Obecnie, wobec kolejnego odstąpienia przez Naczelny Sąd Administracyjny od dotychczasowej linii orzeczniczej, doszło do rozbieżności w orzecznictwie, przy tożsamym brzmieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 lit. b) i pkt 3 u.P.b. W uzasadnieniach tych wyroków nie wskazano, aby na kolejną zmianę poglądów miała wpływ ww. nowelizacja art. 3 pkt 1 u.P.b., która weszła w życie 28 czerwca 2015 r. Zdaniem Sądu pytającego, założyć należy, że ponowne odstąpienie od dotychczasowej, wykreowanej na nowo od 23 czerwca 2016 r., linii orzeczniczej dokonane zostało przy tożsamym brzmieniu ww. przepisów i nie jest związane ze zmianą poglądów z powodu tej nowelizacji.

Przedmiot kontrowersji wyeksponowanych w sformułowanym pytaniu, w powiązaniu z zarzutami sformułowanymi w skardze kasacyjnej od wyroku pierwszoinstancyjnego, wiąże się z ustaleniem, czy na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 lit. b) oraz pkt 3 u.P.b. składają się:

- sieć gazowa, w której skład wchodzi również (oprócz układu rur) kontener i znajdujące się w nim urządzenia techniczne w postaci stacji i punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych i pomiarowych,

czy też - wyłącznie części budowlane, na których lub w których posadowione są ww. urządzenia techniczne (zdaniem strony skarżącej przedmiotu opodatkowania nie stanowią same stacje i punkty redukcyjne, redukcyjno-pomiarowe oraz pomiarowe; kontener wraz z fundamentami stanowi budynek).

Rozstrzygnięcie zarysowanego w zadanym pytaniu problemu prawnego wymaga ustalenia, czy sporne objekty (stacje reduktorowe, kontenery, w których one się znajdują i in.) stanowią budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b. (ten przepis został wymieniony w zadanym pytaniu), tj. czy są "obiektem liniowym". Jak już zaznaczono, do kategorii obiektów liniowych zaliczyć należy "gazociąg" i to on stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Ani w ustawie podatkowej, ani też w żadnym innym akcie rangi ustawowej nie zostało zdefiniowane pojęcie gazociągu. Termin ten określony został natomiast w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy - Prawo budowlane, którego § 2 pkt 5 wskazuje, że gazociąg to rurociąg wraz z wyposażeniem, ułożony na zewnątrz stacji gazowych, obiektów wydobywających, wytwarzających, magazynujących lub użytkujących gaz ziemny, służący do transportu gazu ziemnego. Przez sieć gazową rozumie się natomiast objekty sieci gazowej połączone i współpracujące ze sobą, służące do transportu gazu ziemnego (§ 2 pkt 27 rozporządzenia). W rozporządzeniu odróżnia się pojęcie stacji gazowej od gazociągu. Stosownie do postanowień § 2 pkt 29 stacja gazowa to zespół urządzeń lub obiekt budowlany wchodzący w skład sieci gazowej, spełniający co najmniej jedną z następujących funkcji: redukcji, uzdatnienia, pomiarów lub rozdziału gazu ziemnego, z wyłączeniem zespołu gazowego na przyłączy. Logiczny jest wobec tego wniosek, że w świetle przepisów ww. rozporządzenia objekty w postaci stacji reduktorowych czy pomiarowych wchodzą w skład sieci gazowej, lecz nie są gazociągiem.

W rozporządzeniu rozróżnia się gazociąg, sieć gazową i stację gazową. W świetle zatem przepisów ww. rozporządzenia objekty takie jak stacje reduktorowe czy pomiarowe wchodzą w skład sieci gazowej, lecz nie są gazociągiem postrzeganym jako obiekt liniowy w przedstawionym rozumieniu.

Zawarte w przytoczonym rozporządzeniu definicje legalne sieci gazowej i gazociągu mogą być uwzględniane tylko w obrębie tego aktu prawnego i nie mogą stanowić podstawy do zdefiniowania budowli jako przedmiotu opodatkowania.

Dlatego też, ustalając pojęcie gazociągu na potrzeby podatkowe, zasadne jest posłużenie się regułami wykładni językowej, jakkolwiek zastosowanie literalnej reguły interpretacyjnej może skutkować przyjęciem definicji zbieżnej z użytą w ww. rozporządzeniu.

Definiując pojęcie gazociągu, należy mieć na względzie, że jest to jeden z rodzajów "obektu liniowego" (art. 3 pkt 3 u.P.b.). Nie ulega wątpliwości, że cechą charakterystyczną obiektu liniowego jest jego długość. W ujęciu potocznym uznać zatem należy, że gazociąg to ciąg rur przesyłających gaz na różne odległości. Z tej perspektywy rzeczywiście uznać można, że stacje reduktorowe, pomiarowe czy też reduktorowo-pomiarowe pozostają poza tak postrzeganą kategorią gazociągu jako obiektu liniowego, acz są niezbędne dla jego gospodarczego (użytkowego) wykorzystania.

Z drugiej strony TK w wyroku zapadłym w sprawie P 33/09 zwrócił uwagę, że katalog budowli *expressis verbis* wymienionych w art. 3 pkt 3 u.P.b. może zostać rozszerzony o inne objekty, w tym wymienione w ustawie - Prawo budowlane, załączniku do tej ustawy oraz innych aktach rangi ustawowej.

Otóż załącznik do ustawy - Prawo budowlane, w którym zawarto katalog kategorii obiektów budowlanych, w rubryce XXVI wymienia m.in. sieci gazowe oraz rurociągi przesyłowe. Skoro ustawodawca rozróżnia te pojęcia, nie powinny być one ze sobą utożsamiane. Jeżeli zatem załącznik do ustawy - Prawo budowlane służyć ma również doprecyzowaniu kategorii obiektów budowlanych (w tym budowli) wymienionych w art. 3 pkt 3 oraz 3a tej ustawy, użyte w tym ostatnim przepisie określenie "gazociąg" identyfikować należy z pojęciem "rurociągu przesyłowego", a nie "sieci gazowej". W takim rozumieniu sieć gazowa oznacza kategorię zakresowo szerszą od gazociągu (gazociąg stanowi element sieci gazowej).

Pojęcie budowli w rozumieniu z art. 3 pkt 3 u.P.b. należy odczytywać łącznie z definicją obiektu budowlanego określoną w art. 3 pkt 1 lit. b) tej ustawy. W stanie prawnym sprzed 28 czerwca 2015 r. (sprawa dotyczy podatku od nieruchomości za 2011 r.) stosownie do tego ostatniego przepisu przez obiekt budowlany należało rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Potwierdzenie, czy dany obiekt stanowi budowlę (jaki jest zakres tego pojęcia) w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., wymagało zatem:

- 1) wykluczenia możliwości kwalifikowania takiego obiektu do kategorii budynków oraz obiektów małej architektury;
- 2) ustalenia, czy spełnia on kryteria obiektu budowlanego określone w art. 3 pkt 1 lit. b) u.P.b., oraz uwzględnienia wszystkich elementów składających się na całość techniczno-użytkową (wraz z instalacjami i urządzeniami);
- 3) potwierdzenia, że określony obiekt objęty jest wprost katalogiem wymienionym w art. 3 pkt 3 u.P.b., albo dokonania oceny, iż jest to urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.P.b.

W tym miejscu kluczowego znaczenia nabiera zdefiniowanie zwrotu legislacyjnego "całość techniczno-użytkowa" oraz szerzej "całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami". Naczelny Sąd Administracyjny w tym składzie podziela pogląd prezentowany w orzecznictwie, że "wyrażenie <<całość techniczno-użytkowa>> powinno być w taki sposób rozumiane, aby uwzględniać zarówno związek techniczny, jak i użytkowy pomiędzy poszczególnymi elementami tworzącymi dany obiekt budowlany będący budowlą". W konsekwencji, posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem legislacyjnym "całości techniczno-użytkowej" powoduje, że sam związek użytkowy jest niewystarczający do uznania, iż w danym przypadku wszystkie połączone elementy, niezależnie od ich rodzaju, tworzą budowlę. Podobnie sam związek techniczny nie jest wystarczający do stwierdzenia, że dany przedmiot jest obiektem budowlanym (por. wyrok NSA z 20 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1397/10). Skład siedmiu sędziów aprobuje stanowisko judykatury, że przez tworzenie całości techniczno-użytkowej należy rozumieć połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Jest to zatem zespół technologicznie powiązanych ze sobą elementów, służący określonym zadaniom. Nie można przy tym wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze będzie mógł być samodzielnie wykorzystywany do określonego celu; budowla stanowić ma zaś całość techniczno-użytkową (por. wyrok NSA z 20 września 2011 r., sygn. akt II FSK 553/10 czy też z 7 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3067/16).

W praktyce gospodarczej występują różne rodzaje stacji redukcyjnych (redukcyjno-pomiarowych), w tym odkryte, przykryte tzw. obiektami szafowymi (kontenerami), mobilne itd. Wszystkie one służą redukcji ciśnienia, pomiaru oraz rozdziału gazu. Redukcja gazu w sieciach gazowych jest konieczna, gdyż gaz w rurociągach transportuje się pod ciśnieniem wyższym niż ciśnienie, pod którym jest on dostarczany odbiorcom końcowym (por. <https://www.gzog.pl/stacje-redukcyjno-pomiarowe>).

Wykorzystanie budowli w postaci gazociągu do realizacji określonych zadań gospodarczych (realizacji funkcji użytkowych) może wobec tego wymagać jego technicznego powiązania z pewnymi urządzeniami. W stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r. tylko w takim przypadku obiekt budowlany spełnia kryterium "całości techniczno-użytkowej". Wyjątki od postrzegania budowli jako obiektu budowlanego stanowiącego całość techniczno-użytkową mogą zostać oczywiście przewidziane przez samego ustawodawcę. Takim przykładem, niejako korygującym pojęcie obiektu budowlanego określonego w art. 3 pkt 1 lit. b) u.P.b., jest kanalizacja kablowa. W wyniku dodania z dniem 17 lipca 2010 r. do art. 3 u.P.b. nowej jednostki redakcyjnej w postaci ust. 3a, obiektem liniowym jest "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 urządzenia budowlanego". W efekcie wspomnianej nowelizacji kanalizacja kablowa jest samodzielnym obiektem

budowlanym, mimo że bez wypełnienia jej kablami nie pełni ona żadnej konkretnej funkcji użytkowej (gospodarczej). W stanie prawnym odnoszącym się do realiów rozpatrywanej sprawy ów wyjątek nie ma zastosowania do gazociągu oraz powiązanych z nim technicznie i użytkowo urządzeń.

W konsekwencji, uwzględniając stan prawny obowiązujący do 27 czerwca 2015 r., kluczowego znaczenia nabiera ocena, czy stacje redukcyjne, pomiarowe i pomiarowo-redukcyjne stanowiły wraz z gazociągiem jeden zespół, jedną całość techniczno-użytkową, zdolną do realizacji określonego celu gospodarczego.

Zdaniem składu orzekającego, stacje i punkty reduktorowe, reduktorowo-pomiarowe i pomiarowe nie mogą zostać zaliczone do instalacji w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. a) u.P.b. Rozróżnienie w tym przepisie pojęcia "instalacji" i "urządzeń technicznych" oraz wynikający z tej regulacji kontekst językowy wskazują, że 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])). Stacje i punkty reduktorowe (reduktorowo-pomiarowe) mogą być natomiast identyfikowane jako urządzenie, w tym urządzenie techniczne, powiązane technicznie i użytkowo (funkcjonalnie) z gazociągiem. O ile zatem stanowią łącznie z budowlą całość techniczno-użytkową w przedstawionym rozumieniu, ich wartość (początkowa lub wynikająca z wyceny) winna zostać uwzględniona w podstawie opodatkowania budowli.

Powyższa ocena dotyczy stanu prawnego obowiązującego przed 28 czerwca 2015 r. O identyfikacji punktu redukcyjnego i redukcyjno-pomiarowego jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. przesądzał przepis art. 3 pkt 3 u.P.b. w powiązaniu z art. 3 pkt 1 lit. b) tej ustawy.

Natomiast z dniem 28 czerwca 2015 r. zmianie uległa definicja obiektu budowlanego określona w art. 3 pkt 1 u.P.b. Zgodnie z aktualnym brzmieniem tego przepisu przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zwrot legislacyjny "całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami" nie pokrywa się z obowiązującym obecnie określeniem "budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość korzystania z obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". Skład orzekający uznał, że problem identyfikacji jako budowli stacji i punktów redukcyjno-pomiarowych, redukcyjnych i pomiarowych w stanie prawnym obowiązującym od dnia 28 czerwca 2015 r. nie może zostać rozstrzygnięty niniejszą uchwałą, albowiem wykraczałoby to poza zakres zadanego pytania, a co więcej - poza granice sprawy. Zadane pytanie nie pozwala również odpowiedzieć, czy sporne obiekty stanowią urządzenia techniczne, które mogą być kwalifikowane do urządzeń budowlanych w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.P.b.

### **Wyroki powiązane**

wyrok NSA z 9 stycznia 2018 r., II FSK 107/16

wyrok NSA z 3 sierpnia 2018 r., II FSK 1979/16

wyrok NSA z 22 listopada 2018 r., II FSK 2741/16

wyrok NSA z 23 października 2020 r., II FSK 1504/20

wyrok NSA z 15 września 2021 r., III FSK 3490/21

wyrok NSA z 6 kwietnia 2022 r., III FSK 2604/21 i III FSK 2803/21

wyrok NSA z 10 maja 2022 r., III FSK 615/21

wyrok NSA z 26 kwietnia 2022 r., sygn. III FSK 1946

wyrok NSA z 11 maja 2022 r., III FSK 1222/21

## **Przepisy**

**Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.)**

**Art. 2 ust. 1 pkt 3** Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

**Art. 1a ust. 1 pkt 2** 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

**Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 2351 ze zm.)**

**Art. 3 pkt 1** Ilekroć w ustawie jest mowa o:

Obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury (do 28.06.2015 r.)

**Art. 3 pkt 1** Ilekroć w ustawie jest mowa o:

Obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. (od 29.06.2015 r.)

**Art. 3 pkt 3** Ilekroć w ustawie jest mowa o:

Budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: (...) sieci techniczne (...) sieci uzbrojenia terenu.

**Art. 3 ust. 3a** Ilekroć w ustawie jest mowa o:

obiekcie liniowym - należy przez to 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 urządzenia budowlanego.

**Art. 3 pkt 9** Za urządzenie budowlane uznaje się urządzenie techniczne zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym oczyszczania lub gromadzenia ścieków, przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

## **Bibliografia**

B. Pahl, *Kontrowersje wokół opodatkowania budowli wewnątrz budynku na przykładzie stacji redukcyjno-pomiarowych*, Samorząd Terytorialny 5/2019.

## **Główne tezy**

1. Urządzenia „pracujące” w gazowej sieci przesyłowej stanowią element budowli
2. Stacje i punkty reduktorowe (reduktorowo-pomiarowe) jako urządzenia techniczne
3. Stacje redukcyjne, pomiarowe i pomiarowo-redukcyjne stanowią wraz z gazociągiem zespół, całość techniczno-użytkową, zdolną do realizacji określonego celu gospodarczego.