

Zakres zwolnienia od podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli położonych w częściach lotniczych lotnisk użytku publicznego



Aleksander Słysz

Adiunkt na Wydziale Prawa i Ekonomii Uniwersytetu Humanistyczno-Przyrodniczego im. Jana Długosza w Częstochowie, p.o. kierownika Katedry Prawa Administracyjnego i Finansowego, doradca podatkowy, partner w Gardens Tax & Legal.

✉ a.slysz@ujd.edu.pl

<https://orcid.org/0000-0003-4826-3726>

Exemption from Property Tax Parts of Airports Used for Flying Purposes

The exemption from property tax on buildings, structures and land occupied thereunder in the area of aviation airports of public use causes many interpretation problems for both taxpayers and tax authorities. It is incorrect to believe that an airport is not a structure within the meaning of tax regulations. Recognition of an airport as a structure, makes difficult to determine the scope of the exemption, but it does not prevent this scope from determination.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, lotnisko, budowla, zwolnienie podatkowe

Key words: property tax, airport, structure, tax exemption

[https://doi.org/10.32082/fp.3\(65\).2021.370](https://doi.org/10.32082/fp.3(65).2021.370)

Zagadnienia wprowadzające

Majątek jest jednym z najdłużej obecnych w prawie podatkowym przedmiotów opodatkowania i zarazem źródeł poboru podatku¹, wobec tego podatki obciążające majątek uznajemy za jedną z najstarszych form opodatkowania².

1 P. Smoleń, *Podatki majątkowe* (w:) *System prawa finansowego*, t. 5, *Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 321.

2 R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 291; S. Dowell,

Obecnie podatek od nieruchomości odgrywa kluczową rolę w gospodarce finansowej gmin³,

History of Taxation and Taxes in England, Londyn i Nowy Jork 1965, s. 47 i n.; M. E. Freire, H. Garzon, *Managing Local Revenues* (w:) *Municipal Finances: A Handbook for Local Governments*, C. D. Farvacque-Vitkovic, M. Kopanyi (ed.), Waszyngton 2014, s. 159.

3 K. Oplustil, P.M. Woroniecki, *Budżet i podatki. Prawne uwarunkowania samorządowej polityki fiskalnej – zarys problematyki* (w:) *Instytucje*

albowiem stanowi jedno z najważniejszych źródeł dochodów⁴. Posiadanie przez jednostki samorządu terytorialnego (dalej jako JST) ograniczonego ustawowo władztwa podatkowego jest wyrazem pozostawionej im samodzielności, której podstawę stanowi art. 168 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁵ oraz art. 9 ust. 3 Europejskiej karty samorządu lokalnego⁶, zgodnie z którą przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać w zakresie określonym ustawą.

Podatki majątkowe zmieniają się na przestrzeni lat i zauważyć można, że uwidaczniają się w ewolucyjnym rozwoju tego typu form opodatkowania również inne cechy niż maksymalizacja wpływów. Obecnie zwraca się uwagę na konieczność uwzględniania w większym stopniu, w konstrukcji podatków majątkowych, zdolności płatniczej podatników. Niektórzy autorzy wskazują w odniesieniu do podatku od nieruchomości, że utracił on już swój majątkowy charakter. Przesłankę dla takiego wniosku stanowią wyższe stawki podatkowe stosowane wobec przedsiębiorców, co może sugerować, iż już aktualnie mamy do czynienia z podatkiem o charakterze majątkowo-przychodowym⁷. Zwiększanie stawek dla poszczególnych grup podatników uwidacznia dążenie do zwiększenia wpływów z podatku od nieruchomości. Zasadniczo jest to zrozumiałe. Nie jest natomiast zrozumiała wyraźna tendencja organów podatkowych do podejmowania prób zawężającego interpretowania zwolnień podatkowych przysługujących przedsiębiorcom, dla której uzasadnieniem ma być twierdzenie, że przecież w przypadku przedsiębiorców „majątek pracuje”. Praktykę taką ocenić należy nagannie, gdyż nawet jeśli przyjąć, że zwolnień

podatkowych nie należy interpretować rozszerzająco, to nie oznacza to automatycznie, że właściwa jest interpretacja zawężająca. W nauce i orzecznictwie przeważa pogląd o konieczności ścisłej interpretacji przepisów dotyczących zwolnień i ulg podatkowych. W wyroku NSA z dnia 19 września 2018 r. stwierdzono, że „[...] należy dokonać ścisłej, literalnej wykładni przepisu regulującego daną ulgę czy zwolnienie”⁸. Pogląd ten nie jest jednak jedynym, jaki można spotkać, np. w wyroku NSA z dnia 30 czerwca 2004 r. znajdziemy odmienną tezę bowiem „[...] Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił prezentowanej niekiedy w orzecznictwie sądowym tezy o potrzebie ścisłej (możliwie wąskiej) wykładni przepisów prawnych dotyczących ulg i zwolnień podatkowych [...]”⁹. Wydaje się jednak, że od lat dziewięćdziesiątych ubiegłego stulecia dominuje pogląd o konieczności ścisłej wykładni przepisów o ulgach i zwolnieniach.

Jedno ze zwolnień, co do którego istnieją poważne wątpliwości, czy dominująca wykładnia i praktyka organów podatkowych odpowiada standardowi ścisłej interpretacji, czy też jest niekorzystnym dla przedsiębiorców przejawem doktryny *in dubio pro fisco*, a zarazem stanowi przykład na stosowanie interpretacji zawężającej, jest zwolnienie przedmiotowe związane z lotniczymi częściami lotnisk użytku publicznego¹⁰.

Zwolnione od podatku od nieruchomości są (art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.): budynki, budowle i zajęte pod nie grunty na obszarze części lotniczych lotnisk użytku publicznego. Mimo że zwolnienie było już przedmiotem badań naukowych, których wyniki publikowano głównie w czasopiśmie „Finanse Komunalne”¹¹ oraz

Gospodarki Rynkowej, T. Władyka, M. Smaga (red.), Warszawa 2012, s. 201.

4 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 614.

5 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.) – dalej jako Konstytucja.

6 Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu w dniu 15 października 1985 r. – Dz.U. 1994 r. nr 124, poz. 60 z późn. zm.

7 P. Smoleń, *Podatki majątkowe...*, s. 338.

8 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 września 2018 r. sygn. akt II FSK 2547/16, LEX nr 2576982.

9 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 2004 r. sygn. akt FSK 188/04, LEX nr 135823.

10 Art. 7 ust. 1 pkt 3. ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – Dz.U. 2019 r. poz. 1170 t.j. ze zm., dalej jako u.p.o.l.

11 Zob. np. B. Pahl, *Zwolnienie od podatku od nieruchomości obiektów budowlanych i zajętych pod nie gruntów położonych na obszarach części lotniczych lotnisk użytku publicznego. Glosa do wyroku WSA z dnia 4 października 2008 r.*, I SA/Ol 164/08, „Finanse Komunalne” 2009 nr 7–8, s. 112–121; B. Pahl, *Zasady opodatkowania gruntów, budynków i budowli w portach lotniczych*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 12,

systematycznie obrasta (niekiedy sprzecznym) orzecznictwem, kilka kluczowych kwestii nadal pozostaje niejasnych.

Celem głównym niniejszej pracy jest ustalenie zakresu przywołanego zwolnienia bez pomijania problemu, iż samo lotnisko w myśl przepisów prawa budowlanego może potencjalnie stanowić niejednorodną budowlę również w rozumieniu przepisów u.p.o.l. Celem pobocznym badania jest zaś określenie, czy istnieją budowle (i urządzenia budowlane) znajdujące się na obszarze części lotniczych lotnisk użytku publicznego, które zwolnienie winno obejmować, a które na skutek wadliwej wykładni są wyrzucane poza jego zakres.

Czy lotnisko jest budowlą w myśl przepisów u.p.o.l.?

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają stanowiące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty; budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicje pojęć wskazanych powyżej, odsyłające do przepisów prawa budowlanego, ustawodawca zamieścił w art. 1a ust. 1 pkt 1–3 u.p.o.l., wobec czego użyte w ustawie określenia budynek i budowla oznaczają odpowiednio:

- budynek, art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;
- budowla, art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. – 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 przeznaczeniem¹².

s. 25–33; K. Radzikowski, *Zwolnienie z podatku od nieruchomości lotnisk użytku publicznego. Glosa do wyroku WSA z dnia 4 września 2008 r., I SA/OI 165/08*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 10, s. 49–58.

¹² Zaznaczyć należy, iż art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. został uznany za niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji

Artykuł 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., tworząc definicję budowli, odsyła do „przepisów prawa budowlanego”, kwestią otwartą na interpretację jest czy oznacza to jedynie odsyłanie do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane¹³, czy też do ogółu przepisów regulujących zagadnienia związane z prawem budowlanym, a zatem i norm dotyczących np. prawa geologicznego i górniczego czy prawa wodnego. Wydaje się, że mamy tu do czynienia z odesłaniem nie tylko do u.p.b., ale do również do innych norm prawnych regulujących ten obszar.

Budowlą w myśl przepisów u.p.o.l. jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który nie jest ani budynkiem, ani obiektem małej architektury, a także związane z obiektem budowlanym urządzenie budowlane, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Do dnia 28 czerwca 2015 r. art. 3 pkt 1 lit. b) u.p.b. stanowił, iż poprzez pojęcie obiektu budowlanego należy rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, obecnie artykuł 3 pkt 1 u.p.b. nakazuje rozumieć poprzez pojęcie obiektu budowlanego: budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Następnie w art. 3 pkt 3 u.p.b. ustawodawca definiuje, że budowlą jest „[w:] każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska [...]”.

Lotnisko stanowi więc budowlę w myśl art. 3 pkt 3 u.p.b., a jako że lotnisko nie może zostać uznane za budynek ani obiektu małej architektury, to również

daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji, w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Trybunał poczynił jednak zastrzeżenie, mogące zostać uznane za kontrowersyjne, że stwierdzenie niekonstytucyjności w ww. zakresie nie skutkuje automatycznie obowiązkiem odmiennego zakwalifikowania – na potrzeby określenia podatku od nieruchomości – obiektów budowlanych, wobec których istniała „możliwość uznania za budowle obiektów odpowiadających definicji budynku”.

¹³ Dz.U. 2020 r. poz. 1333 t.j. ze zm. – dalej jako u.p.b.

w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. należałoby lotnisko traktować jak budowlę. Problem ten jest w wąskim zakresie zbieżny z analizowanym przez Trybunał Konstytucyjny zagadnieniem opodatkowania urządzeń zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach

pomocniczą, bardziej zbliżoną do dyrektywy interpretacyjnej niż podstawy prawnej dla definicji budowlanej kaskadowo. W tym kontekście ten sam autor wskazuje, że dokonując wykładni pojęcia budowli, nie należy odchodzić od kwestii kompletności obiektu



Lotnisko jest budowlą tak w myśl ustawy Prawo budowlane, jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

górnicznych¹⁴. Trudno porównywać jednak wyrobisko górnicze (jako przestrzeń powstałą w wyniku prac górniczych) z lotniskiem, odnośnie do tego pierwszego u.p.b. stanowi wprost, że jej przepisów nie stosuje się do wyrobisk górniczych (art. 2 ust. 1 u.p.b.), podczas gdy lotnisko określa mianem budowli.

Przeciwno tezie, że lotnisko stanowi budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l., wydaje się występować Bogumił Pahl, podnosząc m.in., iż w przepisach u.p.o.l. „jest odesłanie do przepisów prawa budowlanego, ale do pojęcia obiektu budowlanego i urządzenia budowlanego, a nie do definicji budowli”¹⁵. Autor ten nie uzasadnia jednak w przywołanej pracy, dlaczego precyzna zbudowane w u.p.o.l. odesłanie kaskadowe na artykule 3 pkt 1 u.p.b., skoro przepis ten odsyła do definicji budowli, czyli do art. 3 pkt 3 u.p.b. Argumentację w tym zakresie znajdujemy w innej publikacji B. Pahl¹⁶, gdzie czytamy, że „chodzi o to, aby ustalać zakres znaczenia terminu „budowla” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, nie rozpoczynać tego procesu od analizy definicji „budowla” zdefiniowanej w prawie budowlanym”. Wydaje się zatem, że autor ten dopuszcza stosowanie art. 3 pkt 3 u.p.b. podczas dekodowania zakresu pojęcia budowli, ale przyznaje temu przepisowi jedynie rolę

budowlanego wynikającej z definicji normatywnej tego pojęcia, wobec czego budowlą jest obiekt budowlany wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem¹⁷. Analizowane odesłanie ma ograniczony zakres i według niektórych autorów „dotyczy tylko rozumienia pojęć: obiektu budowlanego oraz urządzenia budowlanego”, a dokonując kwalifikacji przedmiotu opodatkowania, „należy oprzeć się w pierwszym rzędzie na przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym”¹⁸. Nie można jednak zapominać, iż poprzez odesłanie do pojęcia obiektu budowlanego ustawodawca odsyła interpretatora również do pojęcia budowli w u.p.b. Tym samym, w analizowanym zakresie, nie da się przemilczeć faktu, że to, czy u.p.b. uznaje dany obiekt za budowlę, czy też nie, ma znaczenie dla kwalifikacji podatkowej.

Podzielić należy stanowisko Wojciecha Morawskiego, który poddał szczegółowej analizie pojęcie budowli i udowodnił, że „w sytuacji, gdy dany obiekt znajduje się w teoretycznie przykładowym wyliczeniu budowli, nie może budzić żadnych wątpliwości, że stanowi on budowlę w rozumieniu Prawa budowlanego, a tym samym i u.p.o.l.”¹⁹. Mimo korekt stanu

14 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, OTK-A 2011/7/71.

15 B. Pahl, *Zasady opodatkowania gruntów...*, s. 21–33.

16 B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 96.

17 Tamże, s. 96–97.

18 L. Etel, *Art. 1(a) (w): Podatek od nieruchomości. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2013, Lex/el.

19 W. Morawski, *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości?*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 25–33.

prawnego, które nastąpiły po sformułowaniu przytoczonej konstatacji, pozostaje ona nadal aktualna i jest w pełni zgodna z tezą stawianą w niniejszej pracy, że lotnisko jest budowlą tak w myśl przepisów u.p.b., jak i przepisów u.p.o.l.

Warto dodać, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. wskazał, że „[...] nie tylko możliwe, lecz wręcz konieczne okazuje się rozważenie, czy inne przepisy u.p.b. oraz inne akty normatywne [...] nie współkształtują definicji sformułowanych w art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 u.p.b., a przynajmniej nie wpływają na sposób kwalifikowania na ich podstawie poszczególnych obiektów, co jest tym bardziej uzasadnione, że – jak wykazano – definicje te budzą bardzo wiele wątpliwości”²⁰. Stanowisko to w pewnym sensie uzasadnia sięganie po przesłanki interpretacyjne nie tylko do u.p.b., ale również i do innych aktów normatywnych.

Stopień skomplikowania prawa w XXI w., jest tak duży, że związane z nim „rozproszenie materii”²¹ powoduje, iż nie sposób w zamkniętym katalogu określić zbioru desygnatów pojęcia „obiekt budowlany”. Samo określenie zakresu pojęcia obiektu budowlanego w myśl definicji u.p.b. nie jest możliwe bez użycia definicji budynku (art. 3 pkt 2 u.p.b.), budowli (art. 3 pkt 3 u.p.b.) i obiektu małej architektury (art. 3 pkt 4 u.p.b.). Ustalenie zbioru desygnatów pojęcia budowli wymaga zaś zidentyfikowania desygnatów pojęcia „obiekt budowlany” (a tym jest m.in. budowla w rozumieniu u.p.b.), a następnie usunięcia z tak określonego zbioru budynków i obiektów małej architektury. Desygnaty, które pozostaną w tak stworzonym zbiorze, stanowić będą budowle w rozumieniu u.p.o.l. Tym samym odesłanie przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jedynie do art. 3 pkt 1 u.p.b. byłoby pozbawione sensu, tworzyłoby bowiem definicję niepełną, albowiem gdyby nie sięgać do art. 3 pkt 3 u.p.b., to otrzymalibyśmy bezużyteczną definicję, w myśl której budowlą według norm u.p.o.l. jest obiekt budowlany będący budowlą w rozumieniu u.p.b., ale niemożliwym byłoby ustalenie, czym jest budowla. Sięgnięcie zaś do art. 3 pkt 3

u.p.b. nie może mieć jedynie wybiórczego charakteru, albowiem ustawodawca poprzez odesłania uczynił ten przepis częścią złożonej definicji budowli, a nie jedynie przesłanką interpretacyjną. Ponadto podkreślenia wymaga, że nie jest zgodne z powszechnie przyjętymi regułami wykładni derywowanie normy z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w taki sposób, że w efekcie procesu derywacji znika element kaskadowego odesłania, jakim jest uznanie lotniska za budowlę w art. 3 pkt 3 u.p.b. Nie można dopuścić do sytuacji, gdy w wyniku zestawienia ze sobą norm u.p.b. oraz u.p.o.l. pomija się niewygodną część przepisu u.p.b., by zapewnić wyższy stopień koherencji uzyskanemu rezultatowi wykładni. Taki rezultat wykładni, jak bardzo spójny by nie był, nie jest kompletny. Prawdą jest, że lotnisko nie jest tak oczywistą w formie budowlą, jak np. masz antenowy, nie może to jednak być argumentem przeciwko przedstawionej wykładni. W nauce prawa od lat wskazuje się, że zbiór desygnatów pojęcia budowli jaki na podstawie u.p.o.l. i u.p.b. zbudował ustawodawca jest zbiorem niejednorodnym o niskim stopniu koherencji rzeczowej. Słusznie więc zwraca się uwagę, że „[w:] do budowli zaliczają się obiekty o bardzo różnym charakterze – budowlą jest zarówno lotnisko, jak i piec przemysłowy”²². Podobnie wskazują Paweł Borszowski i Klaudia Stelmaszczyk, którzy uznają, że definiując pojęcie budowli w u.p.o.l., prawodawca przejmuje właściwie pojęcie budowli z przepisów u.p.b., a jednocześnie rozszerza jego zakres, obejmując podatkowym pojęciem budowli także urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b.²³ Analogicznie twierdzi Krzysztof Radzikowski, według którego „całość budowli „budowlanej” jest budowlą „podatkową” (budowla „budowlana” stanowi zasadniczą część budowli „podatkowej”), lecz ta druga obejmuje również to, czego nie obejmuje ta pierwsza [...]”²⁴.

22 M. Cherka, W. Grecki, *Samowola budowlana w polskim prawie budowlanym*, Warszawa 2013, Lex/el.

23 P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Art. 1(a) (w:) Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Komentarz, Warszawa 2016, Lex/el.

24 K. Radzikowski, *Ciąg dalszy sporów o definicję budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości*

20 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, OTK-A 2011/7/71

21 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2002 r. sygn. akt P 13/02, OTK-A 2002/7/90.

W przywołanym już wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. uznano, że „za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać: 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami objektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową, 2) 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”²⁵. Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego²⁶ wydaje się wspierać tezę, że lotnisko jest budowlą nie tylko w rozumieniu, jakie pojęciu temu nadaje u.p.b. ale również w myśl przepisów u.p.o.l.

Zaznaczyć należy także, że by można było mówić o istnieniu budowli, nie muszą w każdym przypadku istnieć instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem – które stanowią część obiektu budowlanego, a zatem i budowli, o których mowa w art. 3 pkt 1 u.p.b. – ich istnienie nie stanowi *condicio sine qua non* istnienia budowli. Nie zmienia poglądu na lotnisko jako na budowlę w rozumieniu u.p.o.l. również treść załącznika do u.p.b., gdzie w kategorii XXIII wyróżniono poszczególne obiekty lotniskowe, jak: pasy startowe, drogi kołowania, płyty

mości – *casus elektrowni wiatrowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 5, s. 37–60.

25 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, OTK-A 2011/7/71

26 Także z Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, OTK-A 2018/2, nie sposób wywodzić przeciwnie.

lotniskowe, place postojowe i manewrowe oraz lądowiska. Odrębne wymienienie przez ustawodawcę tychże obiektów w załączniku nie zostało bowiem dokonane na potrzeby nadania im samodzielnego statusu budowli.

Wobec powyższych argumentów nie sposób zaprzeczyć, iż lotnisko jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt. 3 u.p.b., a zatem nie można wykluczać lotniska z zakresu przedmiotowego pojęcia budowli również w rozumieniu, jakie pojęciu temu nadaje u.p.o.l. Trzeba jednak zastrzec wyraźnie, iż lotnisko będzie budowlą niesłuchanie złożoną, a mimo tego częścią tej budowli nie będzie grunt.

Pojęcie lotniska jako wypadkowa relacji trójstronnej pomiędzy prawem lotniczym, prawem budowlany i prawem podatkowym.

Ustawa Prawo budowlane, mimo że posługuje się pojęciem lotniska, nie definiuje go. Definicji lotniska nie znajdziemy również w przepisach u.p.o.l.; wobec tego uzasadnione jest sięgnięcie do prawa lotniczego w celu ustalenia treści desygnatów pojęć, którymi posługuje się ustawodawca w u.p.o.l. Nie jest to działanie ekstraordynaryjne, a skorzystanie z wykładni systemowej zewnętrznej wydaje się tu w pełni uprawnione, jako że prowadzi do rozwiązania problemu interpretacyjnego poprzez uwzględnienie norm spoza interpretowanego aktu prawnego. Nie można zakładać, że pojęcie lotniska, którym posługuje się ustawodawca w u.p.b. jest w u.p.b. użyte niepotrzebnie i zbędne dla wykładni. Przeciwnie wskazuje B. Pahl²⁷, konstatując w odniesieniu do uznania lotniska za budowlę, że „umieszczenie w art. 3 pkt 3 pr. Bud. tego terminu wydaje się niewłaściwe”. Trudno jednak zgodzić się z przytoczoną tezą, iż ustawodawca nie uczynił lotniska budowlą, a pojęcia tego użył nieświadomie, i uznawać, że lotnisko budowlą nie jest, wychodząc w tym celu daleko poza granice wykładni językowej, zasadniczo bez przyczyny uzasadniającej tak drastyczne działanie.

W myśl art. 2 pkt 4 u.p.l. Ustawy z dnia 3 lipca 2002 r. Prawo lotnicze²⁸ lotniskiem jest wydzielony obszar na lądzie lub innej powierzchni w całości lub w części przeznaczony do wykonywania startów,

27 B. Pahl, *Zasady opodatkowania gruntów...*, s. 25–33.

28 Dz.U. 2019 r. poz. 1580 t.j. ze zm. – dalej jako u.p.l.

ładowań i naziemnego lub nawodnego ruchu statków powietrznych, wraz ze znajdującymi się w jego granicach obiektami i urządzeniami budowlanymi o charakterze trwałym, wpisany do rejestru lotnisk. Taką samą treść należy więc przypisać pojęciu lotniska z u.p.b.

Przywołana norma u.p.l. umożliwia uznanie lotniska za budowlę złożoną. Powiązaniem problemem zajmował się m.in. Naczelny Sąd Administracyjny, który uznał w wyroku z dnia 28 listopada 2012 r.,²⁹ że obiekty budowlane stanowią część lotniska w sytuacji, gdy lotnisko to zostało wpisane do właściwego rejestru. W tym samym wyroku sąd wskazuje, że wznoszenie obiektu budowlanego na lotnisku to tzw. problem budowy „obektu w obiekcie”, czyli realizacji obiektu budowlanego, będącego jednocześnie częścią i faktycznie służącego prawidłowemu funkcjonowaniu innego obiektu budowlanego. Z wyroku tego wywodzić można, że sąd uznaje, iż na budowlę lotniska składają się również posadowione na tym lotnisku obiekty i urządzenia budowlane.

Nie można zapominać, iż lotnisko jest bardzo specyficznym obiektem, który pod powierzchnią ziemi kryje wiele specjalistycznych instalacji (część stanowiąc będą obiekty liniowe w rozumieniu art. 3 pkt 3a u.p.b.), bez których funkcjonowanie lotniska jest niemożliwe – dotyczy to szczególnie części lotniczej. Co więcej, nawet odpowiednio przygotowana powierzchnia ziemi nie nosząca na sobie (ani w sobie) żadnych dodatkowych instalacji, budynków czy budowli, stanowiąca część lotniska może być niezbędna do funkcjonowania części lotniczej lotniska. Tak jest w przypadku wymaganych terenów wolnych od zabudowy, których utrzymywanie jest konieczne m.in. w celu zapewnienia lotnisku operacyjności, które to powierzchnie wchodzą w strefy dróg startowych, strefy ochrony dla pola wzlotów itd. i stanowią ważne elementy składowe budowli lotniskowych oraz jednocześnie lotniska.

Obiekt budowlany to m.in. budowla, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Urządzeniem budowlanym jest natomiast urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego prze-

znaczeniem. Ustawodawca wskazuje tu przykładowo m.in. na place postojowe i przejazdy, jednakże katalog zawarty w art. 3 pkt 9 u.p.b. ma charakter otwarty. Jeśli przyjąć, że strefy dróg startowych, strefy wolne od przeszkód, strefy wrażliwe i inne składowe lotniczej części lotniska stanowią urządzenia budowlane, gdyż zapewniają możliwość użytkowania lotniska zgodnie z przeznaczeniem, to konsekwentnie trzeba przyjąć, że mamy do czynienia z częściami obiektu budowlanego. By honorować taką wykładnię należałoby móc uznać, że tak specyficzne obiekty należy kwalifikować np. jako urządzenia techniczne. Kwestia ta nie jest oczywista, ale taka kwalifikacja nie może być automatycznie wyłączona, albowiem tereny zielone lotnisk to nie zwykłe łąki. Należy wyraźnie podkreślić, iż nie twierdzi się w tym miejscu, że grunt – rozumiany jako odrębny przedmiot opodatkowania w myśl przepisów u.p.o.l. jest częścią budowli lotniska, a jedynie zaznacza, że część budowli lotniska może być tworzona przy użyciu ziemi, jak np. ma to miejsce w przypadku wałów czy nasypów.

Przepisy szczególne a zapewnienie możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem

Zrozumienie różnicy pomiędzy łąką, a np. strefą bezpieczeństwa końca drogi startowej czy poboczem wymaga sięgnięcia do dokumentu *Łatwo dostępne przepisy dla lotnisk* (Rozporządzenie (UE) nr 139/2014) (dalej jako ł.d.p.l.), który opracował Urząd Lotnictwa Cywilnego na podstawie *Easy Access Rules for Aerodromes (Regulation (EU) No 139/2014)* wydanego przez Europejską Agencję Bezpieczeństwa Lotniczego. W tym kilkusetstronicowym dokumencie zamieszczono szczegółowe opisy obiektów budowlanych wchodzących w skład części lotniczej lotniska i określono wymagania techniczne, jakie muszą one spełniać.

W granicach lotniska znajdują się m.in. drogi startowe, drogi kołowania, płyty postojowe i związane z nimi pasy, zabezpieczenia końców drogi startowej, zabezpieczenia przerwane startu, zabezpieczenia wydłużonego startu, lotniskowe pomoce wzrokowe, stałe wyposażenie lotniska, inne lotniskowe obszary operacyjne, obszary przyległe do pola ruchu naziemnego itp. (zob. GM1 ADR.OR.B.015(b)(2) ł.d.p.l.). Dla przykładu przyjrzeć się można tzw. strefie bezpieczeń-

²⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 listopada 2012 r. sygn. akt. II OSK 2421/12, LEX nr 1291972.

stwa końca drogi startowej, która powinna stanowić oczyszczoną i wyrównaną powierzchnię dla samolotów, dla których ta droga startowa jest przeznaczona. W punkcie GM1 ADR-DSN.C.210(a)(5) ł.d.p.l. dotyczącym strefy bezpieczeństwa końca drogi startowej (RESA) czytamy, iż mając na uwadze wymagania dotyczące RESA, „należy wziąć pod uwagę zapewnienie obszaru posiadającego wystarczającą długość, aby pomieścić statek powietrzny, który wyjechał poza drogę startową lub przyziemił zbyt wcześnie, na skutek niekorzystnych czynników operacyjnych. Dlatego też, lotniska powinny starać się zapewnić maksymalną długość RESA dostępnych na wszystkich wykorzystywanych drogach startowych [...]”. Zasadniczo długość RESA powinna wynosić, począwszy od końca pasa drogi startowej, co najmniej 90 m, a jeśli to możliwe nawet 240 m (CS AND-DSN.C.215 (a) (1) ł.d.p.l.), w tej przestrzeni nie mogą znajdować się niemal żadne obiekty stałe poza związanymi z potrzebami nawigacji lotniczej. Szczegółowe wytyczne dotyczą także pobocza, które musi zostać „zbudowane” celem zmniejszenia zagrożenia dla statku powietrznego, który wyjedzie poza drogę startową, oraz zabezpieczenia przerwane go startu w taki sposób, by „uniknąć zasysania kamieni lub innych przedmiotów przez silniki turbinowe” (CS ADR-DSN.B.125(a) ł.d.p.l.). Warto podkreślić, że używa się tu określenia „zbudowane”, mimo że na pierwszy rzut oka pobocza wyglądają, jak łąki, to uznanie, że mamy do czynienia ze zwykłą łąką, byłoby bowiem dużym błędem. Pobocze drogi startowej powinno być przygotowane lub zbudowane w taki sposób, aby w razie zjechania statku powietrznego z drogi startowej mogło przenieść ciężar statku powietrznego bez doprowadzenia do uszkodzenia konstrukcji statku oraz aby mogło przenieść ciężar pojazdów naziemnych, które mogą się poruszać po poboczach (CS ADR-DSN.B.140 ł.d.p.l.), zazwyczaj wymaga to odpowiedniego zagęszczenia nawierzchni. Pobocze powinno posiadać możliwość wsparcia pojazdów, takich jak pojazdy gaśnicze (GM1 ADR-DSN.B.125(a) ł.d.p.l.). W przypadkach, gdy pobocze nie jest pokryte sztuczną nawierzchnią, podłoże powinno zapewniać pełne pokrycie trawą bez żwiru lub innego materiału; dodatkowe materiały mogą, ale nie muszą zostać użyte (GM1 ADR-DSN.B.125(c)(1) ł.d.p.l.). Powierzchnia poboczy drogi startowej powinna być zrównana z powierzchnią drogi

startowej, nachylenie poprzeczne pobocza nie powinno zaś przekraczać 2,5%, a to wszystko w celu odprowadzania wody z drogi startowej. Wobec powyższego, poboczu zdecydowanie bliżej do budowli parkingu lub wału niż do typowego gruntu niezabudowanego klasyfikowanego np. jako tereny różne (Tr) lub łąki (Ł) – niemniej jednak w praktyce pobocza często są klasyfikowane właśnie jako tereny różne. Pobocze może jednak zostać uznane samo w sobie za obiekt budowlany będący budowlą. Jaką budowlą będzie pobocze czy RESA, to już zależy od tego, jak te elementy lotniska zostały zbudowane, np. pobocze spełniające wymagania techniczne, nawet gdy będzie w całości porośnięte trawą, gdy jest powierzchnią zagęszczoną o odpowiedniej nośności i właściwie ukształtowaną, wypełnia wymagania do uznania go za budowlę ziemną w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b.

Wobec powyższych argumentów trzeba uznać, że lotnisko jest budowlą nie tylko w rozumieniu u.p.b., ale również w myśl norm u.p.o.l. i stanowi niejednorodny zbiór elementów, na który składają się m.in. budynki, budowle i urządzenia budowlane. Budowlami lub ich częściami mogą być także obszary przypominające tereny zielone (ale nie grunty jako takie), albowiem w przypadku lotnisk często stanowią one element, bez którego lotnisko nie mogłoby funkcjonować, i jednocześnie wypełniają przesłanki niezbędne dla dokonania takiej klasyfikacji, co wykazano powyżej.

Czym jest część lotnicza lotniska użytku publicznego?

Zwolnienie od podatku od nieruchomości obejmuje budynki, budowle i zajęte pod nie grunty na obszarze części lotniczych lotnisk użytku publicznego (art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Użycie i samo znaczenie zwrotu „zajęte pod” budzi pewne wątpliwości, przyjęć można jednak, że „zajęte” to nie to samo co „zabudowane”. Należy uznać, że „zajęty” będzie zatem grunt, na którym bezpośrednio posadowiono budowlę, nawet gruntem lub budynek; problematyczne może być niekiedy to, czy za zajęty grunt należy uznać taki grunt, którego część powierzchni nie znajduje się bezpośrednio pod budowlą lub budynkiem, a której można przypisać status urządzenia związanego zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (jak w przypadku placu postojowego).

Uzasadnionym wydaje się uznanie, że ustawodawca, używając pojęcia „część lotnicza lotniska użytku publicznego”, odwołuje się do art. 2 pkt 6 u.p.l. Podobnie wskazuje m.in. Wojciech Krok, zaznaczając, iż „[...] za dopuszczalne należy uznać sięgnięcie po definicję części lotniskowej lotniska zawartą w prawie lotniczym”³⁰. W myśl przywołanego przepisu część lotnicza lotniska to obszar trwale przeznaczony do startów i lądowań statków powietrznych oraz do związanego z tym ruchu statków powietrznych, wraz z urządzeniami służącymi do obsługi tego ruchu, do którego dostęp jest kontrolowany. Jak już wykazano, obszar przeznaczony do startów i lądowań statków powietrznych obejmuje również grunty, które mogą wydawać się niezabudowane.

wane przez lotnisko w części lotniczej stanowiłyby grunty pod budowlą lotniska, a jednocześnie nie stanowiłyby części budowli. W orzecznictwie, od pewnego czasu, dominuje stanowisko przeciwne, zgodnie z którym ze zwolnienia nie mogą korzystać grunty położone w częściach lotniczych, jeżeli nie są zabudowane budynkami lub budowlami³¹; co prowadzi do wniosku, że nie uznaje się lotniska za budowlę w myśl u.p.o.l. Wykładnia ta nie zawsze była dominująca³². Jeśli zaś uznać, że rzeczywistym przedmiotem zwolnienia nie jest lotnisko jako budowla ani część lotnicza tego lotniska, a suma elementów, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., może dojść do sytuacji, że i tak całość części lotniczej lotniska użytku publicznego skorzysta ze zwolnienia, gdy uznamy, że „tereny zielone”



Pobocze może zostać uznane samo w sobie za obiekt budowlany będący budowlą.

Analiza warstwy językowej przepisu ustanawiającego zwolnienie ujawnia istnienie problemu relacji budynków i budowli (wraz z zajętych pod nie gruntami) z częścią budowli jaką jest lotnisko. Trudno bez zastrzeżeń przyjąć, że istnieje niezabudowana budowlami i budynkami część lotnicza lotniska użytku publicznego, gdy samo lotnisko stanowi budowlę w świetle norm u.p.b. i u.p.o.l.

Zakres zwolnienia

Prawo zna przypadki odrębnego opodatkowania budowli, która znajduje się w obiekcie budowlanym, ale czy bezwzględnie należy uznać, że konieczne jest posiadanie budynku lub budowli w/na budowli lotniska (w części lotniczej), by korzystać ze zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.?

Skoro zwolnione od opodatkowania są grunty pod budowlami i budynkami w części lotniczej lotniska użytku publicznego, to gdyby uznać, że lotnisko samo w sobie jest budowlą, również wszelkie grunty zajmo-

ści lotniczej stanowią (1) urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym (jakim jest nie tylko lotnisko, ale i np. pas startowy), które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem albo (2) samodzielne budowle. Przypomnieć w tym miejscu należy, że urządzenie budowlane związane z budowlą, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, traktowane jest zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jak budowla.

Prawidłowe odczytanie zakresu zwolnienia nie jest łatwe. Warto więc przyrzeć się celowi wprowadzenia obecnie obowiązującej regulacji, by nie dokony-

31 Zob. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2019 r. sygn. akt II FSK 3096/17, Lex nr 2732093 oraz Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 12 marca 2018 r. sygn. akt I SA/Bd 48/18, LEX nr 2469741.

32 Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 4 września 2008 r. sygn. akt I SA/Ol 164/08, Lex nr 510164.

30 W. Krok, *Budowla w podatku od nieruchomości*, Warszawa 2010, Lex/el.

wać interpretacji przepisów regulujących tak istotne zwolnienie w oderwaniu od zamiaru, który przyświecał jego ustanowieniu. Trzeba także wziąć pod uwagę, iż stosując mechanizm wykładni derywacyjnej i uwzględniając w procesie dekodowania normy przesłanki interpretacyjne oparte na wiedzy histo-

która nie jest działalnością *stricte* komercyjną. Musi być prowadzona. Nie może być przerwana, gdyż port lotniczy musi funkcjonować. Dlatego też uwzględniając ten fakt, proponuje się zwolnienie tylko w tym zakresie, w jakim dotyczy to części lotniczej lotniska³⁵. Z prac nad ustawą wynika, że ustawodawca, wprowadzając



W postępowaniach podatkowych podatnicy będący ich stronami niebezpiecznie mogą walczyć o objęcie zwolnieniem całej części lotniczej lotniska użytku publicznego.

rycznej, nie tylko w sposób pełniejszy odkodujemy normę z przepisu, ale dokładniej realizujemy założenia wykładni systemowej³³.

Jak się wydaje bezpośrednio wyrażonym i utrwalonym zamiarem twórców treści art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. było zwolnienie całej części lotniczej lotniska od podatku od nieruchomości. 8 października 2002 r. połączone Komisje: Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej oraz Finansów Publicznych rozpatrywały sprawozdanie podkomisji nadzwyczajnej o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych ustaw³⁴. W posiedzeniu udział wzięli przedstawiciele: Ministerstwa Finansów, Dyrekcji Generalnej Lasów Państwowych oraz Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego. Przedstawiciel Ministerstwa Finansów wskazywał wówczas, że „zwolnienie, które zostało zaproponowane w art. 7 ust. 1 pkt 3, nie oznacza przywrócenia zwolnienia dla portów lotniczych, które obowiązywało do 2001 r. [...] W przypadku portów lotniczych na całym obszarze części lotniczej znajdują się obiekty służące działalności,

ustawą z 2002 r. analizowane zwolnienie, wiedział, że zastosowanie zwolnienia zmniejszy wpływ w podatku od nieruchomości, ale jednocześnie ocenił, że dzięki temu uzyska wzrost wpływów w podatku dochodowym od osób prawnych w kwocie, którą wówczas szacowano na około 7,4 mln zł³⁶. Jego celem nie było więc zmaksymalizowanie wpływów z opodatkowania podatkiem od nieruchomości lotnisk, a objęcie opodatkowaniem jedynie części komercyjnych lotniska, przy pozostawieniu poza faktycznym opodatkowaniem części lotniczej.

Wnioski

Mimo iż konstatacja, że lotnisko stanowi samodzielną budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. utrudnia dokonanie prawidłowej wykładni zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., nie sposób od takiego wniosku uciec – lotnisko jest budowlą nie tylko w obszarze regulowanym przepisami u.p.b., ale również w prawie podatkowym.

W świetle przedstawionych argumentów postawić można dwie wzajemnie się wykluczające hipotezy:

33 Por. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 86–87.

34 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych ustaw – druk nr 828 wpłynął 20 sierpnia 2002 r.

35 Biuletyn nr: 1045/IV Komisja: Komisja Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej, nr 55, Komisja Finansów Publicznych nr 101.

36 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych ustaw – druk nr 828 wpłynął 20 sierpnia 2002 r., s. 10.

określenia „budynek”, „budowle” i „zajęte pod nie grunty” na obszarze części lotniczych lotnisk użytku publicznego prowadzi do zwolnienia od podatku od nieruchomości:

1. wszystkich budynków i budowli razem z urządzeniami budowlanymi (w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związanymi z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem) i zajętych pod nie gruntami położonymi na obszarze części lotniczej lotniska użytku publicznego albo

2. całej części lotniczej lotniska użytku publicznego, skoro bowiem lotnisko samo w sobie jest budowlą, to i wszelkie grunty lotniska, znajdujące się w części lotniczej, są gruntami zajętych ową nietypową budowlą.

przed organem jest nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są obligatoryjnie rozstrzygane na korzyść przedsiębiorcy, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ³⁷. Wobec tego w postępowaniach podatkowych podatnicy będący ich stroną niebezpiecznie mogą walczyć o objęcie zwolnieniem całej części lotniczej lotniska użytku publicznego.

Pierwsza z hipotez może zostać uznana za mało koherentną systemowo (szczególnie wewnątrznie), gdyż jej stosowanie wymaga istnienia obiektu w/na obiekcie. Nie sposób jednak udowodnić, że ustawa-



Błędna jest praktyka organów podatkowych, które nie obejmują zwolnieniem gruntów zajętych przez strefy bezpieczeństwa końca drogi startowej czy pobocza pasa. Tereny te – zależnie od konstrukcji – potraktować należy zazwyczaj jak budowle.

Zarówno za pierwszym, jak i drugim rezultatem wykładni przemawia szereg argumentów, a od tego, którym z nich przypiszemy wyższą rangę, zależy, którą hipotezę uznamy za potwierdzoną.

Druga z przytoczonych hipotez jest zdecydowanie korzystniejsza dla podatników, gdyż zakres zwolnienia określany zgodnie z nią jest najszerszy, przemawiają za nią m.in. cel wprowadzenia zwolnienia. Należy również zaznaczyć, że istnieje stan obiektywnej niejasności art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Trzeba mieć więc na uwadze, że skoro zabronione jest dokonywanie interpretacji *in dubio pro fisco*, a niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego organy rozstrzygają na korzyść podatnika, to zasadę tę należy honorować. Reguła ta jest dodatkowo wzmocniona, gdy stroną np. postępowania podatkowego jest przedsiębiorca, bowiem gdy przedmiotem postępowania

dawca nie mógł tak właśnie zbudować zwolnienia. Pojawiają się pewne wątpliwości co do dochowania konstytucyjnych standardów prawa, które dla prawa podatkowego są podwyższone, ale kwestie te nie przekreślają przypisania właśnie takiego, węższego, zakresu analizowanemu zwolnieniu. Dodatkowo hipoteza ta jest zgodna z dominującą obecnie linią orzeczniczą³⁸, z której wynika, że opodatkowaniu (a więc i symetrycznie zwolnieniu) może podlegać budowla niezależnie od miejsca jej posadowienia. Skoro samodzielnym przedmiotem opodatkowania może być budowla znaj-

37 Art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, Dz.U.2019 r. poz. 1292 t.j. ze zm.

38 Zob. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 października 2016 r., sygn. akt II FSK 2532/14, Lex nr 2123036.

dująca się w budynku, to zwolnieniu może podlegać budowla posadowiona na innej budowli (jak np. wolno stojący maszt antenowy posadowiony na konstrukcji oporowej).

Wobec powyższego, właśnie do tego zakresu zwolnienia (hipoteza 1) należałoby się przychylić, z tym jednak poważnym zastrzeżeniem, że błędna jest obecna praktyka organów podatkowych, które nie obejmują zwolnieniem gruntów zajętych przez strefy bezpieczeństwa końca drogi startowej czy pobocza pasa. Tereny te – zależnie od konstrukcji – potraktować należy zazwyczaj jak budowle, gdyż albo są samodzielnymi budowlami ziemnymi, albo stanowią urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego, objętego zwolnieniem, zgodnie z jego przeznaczeniem, *wobec tego i one muszą zostać objęte zwolnieniem* na mocy art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz w zw. z art. 3 pkt 1, 3, 9 u.p.b.

Bibliografia

- Borszowski P, Stelmasczyk K., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Cherka M., Grecki W., *Samowola budowlana w polskim prawie budowlanym*, Warszawa 2013.
- Dowell S., *History of Taxation and Taxes in England*, Londyn, Nowy Jork 1965.
- Etel L. *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Włudyka T., Smaga M. (red.), *Instytucje Gospodarki Rynkowej*, Warszawa 2012.
- Krok W., *Budowla w podatku od nieruchomości*, Warszawa 2010.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Morawski W., *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości?*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. [25–33]
- Municipal Finances: *A Handbook for Local Governments*, C. D. Farvacque-Vitkovic, M. Kopanyi (ed.), Waszyngton 2014.
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017.
- Pahl B., *Zasady opodatkowania gruntów, budynków i budowli w portach lotniczych*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 12, s. [25–33]
- Pahl B., *Zwolnienie od podatku od nieruchomości obiektów budowlanych i zajętych pod nie gruntów położonych na obszarach części lotniczych lotnisk użytku publicznego. Glosa do wyroku WSA z dnia 4 października 2008 r.*, I SA/OI 164/08, „Finanse Komunalne” 2009, nr 7–8, s. [112–121].
- Radzikowski K., *Ciąg dalszy sporów o definicję budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – casus elektrowni wiatrowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 5, s. 37–60.
- Radzikowski K., *Zwolnienie z podatku od nieruchomości lotnisk użytku publicznego. Glosa do wyroku WSA z dnia 4 września 2008 r.*, I SA/OI 165/08, „Finanse Komunalne” 2010, nr 12, s. 49–58.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Etel L. *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.