

PRZEGLĄD
ORZECZNICTWA PODATKOWEGO

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia 30 stycznia 2008 r.
(II FSK 1471/06)

Nie zachodzi między decyzją organu budowlanego pozwalającą na budowę lub użytkowanie obiektu budowlanego a decyzją organu podatkowego określającą (ustalającą) podatnikowi prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego konieczny związek przyczynowy, nakazujący organowi podatkowemu tożsame określenie i uznanie stacji bazowej za obiekt budowlany, a więc i budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, bez względu na to, czy została ona umieszczona na innym obiekcie budowlanym, czy na wolno stojącym maszcie.*

* Wyrok opublikowany w Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego 2008, z. 4, poz. 60.

GŁOSA

1. W glosowanym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział się w niezwykle ważnej kwestii znaczenia decyzji wydanych przez organy administracji architektoniczno-budowlanej (pozwolenie na budowę) i nadzoru budowlanego (pozwolenie na użytkowanie) dla postępowania podatkowego. Jak Sąd słusznie zauważył, kwestię tę należy rozpatrywać co najmniej w kilku aspektach. Po pierwsze, decyzji administracyjnej jako dokumentu urzędowego. Po drugie, w kontekście zasady trwałości ostatecznych decyzji administracyjnych. Po trzecie wreszcie, jako tzw. prejudykatu.

Jednocześnie przypomnieć należy, że w sprawie rozpoznawanej przez Sąd podstawowy problem dotyczył tego, czy organ podatkowy w postępowaniu w przedmiocie podatku od nieruchomości powinien samodzielnie rozstrzygnąć, czy stacja bazowa telefonii komórkowej jest „budowlą” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹, czy też w tym zakresie jest związany pozwoleniami na budowę i na użytkowanie, w których określono stację bazową jako „obekt budowlany”. Natomiast druga sporna kwestia sprowadzała się do tego, czy dopuszczalne jest

powołanie biegłego w celu wydania opinii, czy stacja bazowa telefonii komórkowej jest „budowlą” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

2. Niewątpliwie decyzja administracyjna jest dokumentem urzędowym sporządzonym w formie określonej przepisami prawa oraz przez powołane do tego organy władzy publicznej, a tym samym może być dowodem w postępowaniu podatkowym w zakresie tego, co zostało w niej urzędowo stwierdzone (art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej²). Niewątpliwie również jako dokument urzędowy korzysta z dwóch domniemań, tj. domniemania prawdziwości, tzn. że dokument pochodzi od organu, który go wystawił oraz domniemania zgodności z prawdą tego, co „zostało w nim urzędowo zaświadczone”³, co w przypadku decyzji administracyjnej ogranicza się w zasadzie do treści jej rozstrzygnięcia.

Konsekwencją uznania decyzji administracyjnej za dokument urzędowy nie jest jednak to, że or-

² Tekst jedn. Dz.U. z 2005, Nr 8, poz. 60, z późn. zm.

³ B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2005, s. 399; M. Jaśkowska, A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2000, s. 450.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2006, Nr 121, poz. 844, z późn. zm.

gan podatkowy jest nią w pełni związany, bowiem domniemanie prawdziwości przysługujące dokumentowi urzędowemu może być obalone (art. 194 § 3 Ordynacji podatkowej).

Co więcej, pomimo tego, że z decyzji administracyjnej jako dokumentu najczęściej wynika fakt poczynienia przez organ ustaleń faktycznych o oznaczonej treści, to jednak moc dowodowa takiej decyzji nie obejmuje tych ustaleń, w szczególności nie przysługuje domniemanie, że ustalenia takie są zgodne z rzeczywistością⁴. Domniemanie prawdziwości nie są zatem objęte ani ustalenia faktyczne, które doprowadziły do określonego rozstrzygnięcia, ani też ocena prawna tych ustaleń w kontekście określonej normy prawnej (w przypadku oceny prawnej w ogóle nie jest możliwa weryfikacja jej zgodności z rzeczywistością).

W konsekwencji, domniemanie przysługujące dokumentom urzędowym nie powodują związania organu podatkowego ustaleniami faktycznymi i oceną prawną dokonaną przez inny organ administracji publicznej w odrębnym postępowaniu⁵. W postępowaniu podatkowym decyzje administracyjne wydane przez inne organy jako dokumenty urzędowe stanowią jedynie dowód samego faktu ich wydania, jak i tego co stanowiło przedmiot ich rozstrzygnięcia, dlatego też związane z nimi domniemanie nie wykraczają poza zakres treści rozstrzygnięcia, w szczególności polegająca na przyznaniu prawa lub nałożeniu obowiązku. Oznacza to, że przeprowadzanie dowodu z takich dokumentów jest uzasadnione jedynie wówczas, gdy jest to niezbędne do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, tj. gdy norma prawa podatkowego wiąże określone skutki prawne z samym faktem wydania decyzji administracyjnej przez inny organ lub z treścią rozstrzygnięcia takiej decyzji w postaci przyznania prawa lub nałożenia obowiązku.

Odnosząc powyższe uwagi do sprawy, która była przedmiotem głosowanego wyroku, należy dojść do wniosku, że fakt wydania pozwoleń na budowę i na użytkowanie, jak również treść tych rozstrzygnięć, nie mają żadnego znaczenia w sprawie podatku od nieruchomości, bowiem nie ma normy prawa podatkowego, która w tym wypadku wiązałaby jakiegokolwiek skutki prawne z tym, czy w odniesieniu do określonego przedmiotu wydane

zostało którekolwiek z tych pozwoleń. Innymi słowy pozwolenia takie jako dokumenty urzędowe nie dowodzą żadnej okoliczności, która miałaby znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej i w zasadzie w ogóle nie powinny być dopuszczone jako dowód w sprawie (arg. z art. 188 Ordynacji podatkowej).

Jeżeli jednak pozwolenia zostały dopuszczone jako dowód w sprawie, to dowodzą jedynie tej okoliczności, że właściwe organy we właściwej formie udzieliły pozwolenia na wykonanie obiektu zgodnego z zatwierdzonym projektem budowlanym, a po jego wykonaniu pozwoliły na jego użytkowanie. Wyłącznie w tym zakresie przysługują im domniemanie związane z dokumentami urzędowymi. Fakt udzielenia pozwoleń na budowę i użytkowanie nie dowodzi natomiast tego, że stacja bazowa telefonii komórkowej jest „*obiektem budowlanym*” w rozumieniu art. 3 ustawy – Prawo budowlane⁶, ani tym bardziej, że jest „*budowlą*” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż w ogóle nie było to przedmiotem rozstrzygnięcia organów administracji budowlanej i nie sposób przyjąć, że w pozwoleniach tych zostało urzędowo zaświadczone, że stacja bazowa jest takim „*obiektem budowlanym*” lub „*budowlą*”. Nawet jeżeli wydanie pozwoleń poprzedzało dokonanie przez organ administracji budowlanej kwalifikacji stacji bazowej do kategorii „*obektów budowlanych*”, to w żadnym wypadku organ podatkowy nie jest związany tą kwalifikacją i nie może zaniechać własnych ustaleń powołując się na domniemanie przysługujące pozwoleniom „*budowlanym*” jako dokumentom urzędowym.

Zastrzec przy tym należy, że w głosowanym wyroku Sąd wyraził nieco odmienne stanowisko, bowiem nie zakwestionował co do zasady przydatności pozwoleń na budowę i na użytkowanie jako dowodów w sprawie podatku od nieruchomości, a przedmiotem domniemanie prawdziwości objął również tę część pozwoleń, która traktowała stacje bazowe jako „*obekt budowlany*”. Jednocześnie jednak Sąd stwierdził, że obalenie takiego domniemanie nie musi polegać na przeprowadzeniu dowodu na tezę przeciwną, ani też na wzruszeniu we właściwym trybie udzielonych pozwoleń, ale podstawowe znaczenie mają argumenty faktyczne i prawne w nich zawarte.

W istocie zatem Sąd wyraził stanowisko, że organ podatkowy powinien samodzielnie dokonać

⁴ Por. M. Waligórski, Moc dowodowa ustaleń faktycznych zawartych w uzasadnieniu orzeczenia, NP. 1953, nr 3, s. 30.

⁵ Por. J. Rodziewicz, Prejudycjalność w postępowaniu cywilnym, Gdańsk 2000, s. 136.

⁶ Tekst jedn. Dz.U. z 2006, Nr 156, poz. 1118, z późn. zm.

kwalifikacji prawnej tego, czy dany przedmiot (w tym wypadku stacja bazowa telefonii komórkowej) jest „budowlą” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a dopuszczone w sprawie dowody z dokumentów w postaci pozwoleń „budowlanych” mogą być wykorzystane tylko w takim zakresie, w jakim dostarczają argumentów faktycznych i prawnych na rzecz określenia kwalifikacji prawnej.

3. W art. 16 K.p.a. wyrażona została zasada trwałości decyzji administracyjnych, która oczywiście dotyczy również pozwoleń na budowę i na użytkowanie. Zgodnie z tą zasadą, decyzje ostateczne obowiązują tak długo, jak długo nie zostaną uchylone lub zmienione w trybie przewidzianym w przepisach ustawowych (tzw. domniemanie mocy obowiązującej decyzji)⁷. Decyzja administracyjna jest aktem stosowania prawa, której przysługuje określona autorytarność, co czyni niezbędnym istnienie określonego stopnia związania tym aktem⁸, jak również obowiązku jego respektowania przez organy państwowe, bez czego nie byłoby możliwe prawidłowe funkcjonowanie państwa⁹. Z zasady trwałości decyzji administracyjnej wynika jednak wyłącznie tyle, że inny organ nie może ingerować w wydaną decyzję i kwestionować faktu jej wydania oraz wywołanych przez nią skutków, w szczególności nie może badać zgodności z prawem wydanej decyzji w innym trybie niż przewidziany dla jej weryfikacji w przepisach ustawowych.

Należy zatem podzielić pogląd wyrażony przez Sąd w glosowanym wyroku, a mianowicie, że dowody zmierzające do obalenia domniemań związanych z decyzją ostateczną jako dokumentem urzędowym są ograniczone poprzez zasadę trwałości i w szczególności nie mogą zmierzać do podważania obowiązywania tych decyzji, ani prowadzić do kontroli ich zgodności z prawem, bowiem kontrola tych decyzji może być dokonana wyłącznie w trybie przewidzianym w przepisach ustawowych.

Na pełną aprobatę zasługuje także stanowisko Sądu, iż **trwałość pozwoleń na budowę i na użytkowanie jako decyzji administracyjnych nie stanowi przeszkody do dokonywania przez organ podatkowy samodzielnej kwalifikacji**

określonych przedmiotów do kategorii „budowli” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Dokonanie takiej kwalifikacji nie podważa bowiem w żaden sposób udzielonych pozwoleń, a w szczególności nie powoduje uchylecia lub zmiany przyznanych nimi praw i nałożonych obowiązków. Pozwolenia takie pozostaną w obrocie prawnym i nadal będą korzystały z domniemania legalności oraz z domniemania mocy obowiązującej, bez względu na to, czy przedmiot, dla którego wydano te pozwolenia zostanie opodatkowany podatkiem od nieruchomości.

4. Od zagadnienia trwałości decyzji administracyjnej należy odróżnić zagadnienie związania tą decyzją innych organów administracji publicznej. W tym ostatnim zakresie należy wskazać, że przepisy K.p.a. przewidują, że decyzją jest związany wyłącznie organ, który ją wydał (art. 110 K.p.a.). Kodeks postępowania administracyjnego nie przewiduje zatem pojęcia prawomocności materialnej decyzji w znaczeniu odpowiadającym prawomocności orzeczeń sądowych – w przepisach K.p.a. nie ma wyraźnego przepisu wiążącego inne organy decyzją ostateczną¹⁰. Oznacza to, że decyzją taką nie są związane inne organy administracji publicznej, a jedynie organ, który wydał decyzję, przy czym nawet ten sam organ nie jest nią związany w innej sprawie administracyjnej (np. w sprawie podatkowej organ nie jest związany swoimi decyzjami wydanymi w sprawach budowlanych, pomimo tożsamości organu). Wyjątki od powyższej zasady muszą wynikać z wyraźnego przepisu ustawowego.

Po pierwsze, może to być przepis, który wprost ustanawia związenie określoną decyzją organu prowadzącego inne postępowanie administracyjne (np. art. 55 ustawy o planowaniu przestrzennym¹¹ przewiduje, że decyzja o lokalizacji inwestycji celu publicznego wiąże organ wydający decyzję o pozwoleniu na budowę, natomiast art. 46 ust. 9 ustawy – Prawo ochrony środowiska¹² przewiduje związenie tego organu decyzją o środowiskowych uwarunkowaniach).

¹⁰ W doktrynie postępowania administracyjnego wskazuje się na lukę w regulacji, która nie różnicuje skutków prawnych decyzji ostatecznych, które nie podlegały kontroli sądu w stosunku do takich, które kontroli tej podlegały (por. J. Rodziejewicz, op.cit., s. 111 i powołana tam literatura).

¹¹ Dz.U. z 2003, Nr 80, poz. 717, z późn. zm.

¹² Tekst jedn. Dz.U. z 2006, Nr 129, poz. 902, z późn. zm.

⁷ B. Adamiak, J. Borkowski, op.cit., s. 101.

⁸ Zob. T. Woś, Prawomocność a moc wiążąca aktu administracyjnego, *Krakowskie Studia Prawnicze*, 1974, VII, s. 57.

⁹ J. Rodziejewicz, op.cit., s. 110.

Po drugie, może to być przepis, który uznaje określone decyzje za element stanu faktycznego, z którym wiąże określone skutki prawne (tzw. skutki stanu faktycznego¹³).

Wyłącznie w powyższych sytuacjach można przyjąć związanie organu decyzją administracyjną wydaną przez inny organ jako tzw. prejudykatem¹⁴, który wyklucza dopuszczalność odmiennego rozstrzygnięcia lub przyjęcia odmiennych ustaleń niż z niego wynikających¹⁵.

W glosowanym wyroku Sąd słusznie wskazał, że do przyjęcia związania decyzją innego organu nie jest wystarczające, by decyzje wydano w ramach tożsamesgo stosunku materialnoprawnego, ani nawet częściowe pokrywanie się podstaw prawnych i tożsamość stron oraz stanu faktycznego, bowiem konieczna jest wyraźna podstawa prawna zaistnienia związania i zależności pomiędzy tymi decyzjami¹⁶. W przypadku pozwoleń na budowę i na użytkowanie oraz decyzji w sprawie podatku od nieruchomości podstawa taka nie występuje, dlatego też pozwolenia te w żadnym razie nie mogą zostać uznane za prejudykaty dla decyzji podatkowej.

5. Podsumowując dotychczasowe rozważania, organ podatkowy w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości jest uprawniony i jednocześnie obowiązany do samodzielnego dokonywania kwalifikacji określonych przedmiotów do kategorii „budowli” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie może przy tym powoływać się na wiążący charakter decyzji organów budowlanych, które zostały wydane dla realizacji całkowicie odmiennych celów, choć może w pełnym zakresie korzystać z przedstawionych w tych decyzjach argumentów faktycznych i prawnych.

Co więcej, organ podatkowy nie może przerzucić na biegłego ciężaru dokonywania kwalifikacji przedmiotów do kategorii „budowli”, gdyż jak słusznie wskazano w glosowanym wyroku: „*To czy stacja bazowa umieszczona na innym obiekcie budowlanym jest, czy też nie jest budowlą, to nie jest*

ani kwestią ustaleń faktycznych, ani posiadania wiadomości specjalnych, o których mowa w art. 197 § 1 Ordynacji podatkowej, lecz pozostaje elementem prawidłowej kwalifikacji prawnej dokonanych ustaleń faktycznych (B. Brzeziński, W. Morawski, *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości, Przegląd Podatkowy, 2007, nr 10, s. 40*)”. Biegły może być zatem powołany np. dla określenia funkcji danego przedmiotu, czy też dla opisanego zależności technicznych lub użytkowych pomiędzy poszczególnymi częściami tego przedmiotu, ale już nie w celu ustalenia, czy dany przedmiot jest „budowlą” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych lub w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane.

Niewątpliwie dokonanie takiej kwalifikacji nie jest sztuką łatwą w kontekście odesłania do definicji zawartych w przepisach ustawy – Prawo budowlane, które jak podnosi się w doktrynie są poddawane częstym nowelizacjom, niejasne, wzajemnie nieskorelowane, obciążone błędem logicznym i oparte na otwartym katalogu przykładów, co z punktu widzenia konstytucyjnych reguł dotyczących obowiązku podatkowego jest stanem niedopuszczalnym¹⁷, a tym samym wymagającym ingerencji ustawodawcy poprzez autonomiczne i wyczerpujące określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia Sądu problem rozpoczyna się już na samym początku, bowiem przepisy ustawy – Prawo budowlane dotyczące „*obiektów budowlanych*” w ogóle nie znają pojęcia „*stacja bazowa telefonii komórkowej*”, a przedmiotem ich regulacji nie jest zbiór urządzeń i obiektów potocznie zwany „*stacją bazową telefonii komórkowej*”, lecz tylko jej niektóre elementy, jak: „*wolno stojące maszty*” (zaliczane w art. 3 pkt 3 P.b. do „*budowli*”), „*wolno stojące szafy telekomunikacyjne*” (wymienione w art. 29 ust. 1 pkt 7 P.b. jako „*budowa*” zwolniona

¹³ Por. A. Mączyński, *Skuteczność orzeczeń w postępowaniu cywilnym*, ZNUJ, Zeszyt 67, s. 144.

¹⁴ Co do pojęcia prejudykatu zob. J. Rodziewicz, op. cit., s. 12–14.

¹⁵ Oczywiście nie zamyka to drogi do uruchomienia kontroli prejudykatu we właściwym trybie weryfikacji.

¹⁶ W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 234.

¹⁷ B. Brzeziński, W. Morawski, *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości*, Przegląd Podatkowy 2007, nr 10, s. 38–39. Problem ten doskonale oddaje wypowiedź Z. Niewiadomskiego: „(...) polskiemu prawu budowlanemu daleko do elementarnej choćby stabilności. Zmiany dokonywane są często i w pośpiechu, bez koniecznego monitorowania przyjętych wcześniej rozwiązań. Dokonywane są bez szerszej refleksji teoretycznej. W rezultacie efekty są odwrotne od zamierzonych. Pojawiają się kolejne wątpliwości interpretacyjne” (Prawo budowlane. Komentarz, Warszawa 2006, s. VII). W efekcie odesłania problem ten przenosi się również na ustawę o podatkach i opłatach lokalnych.

z obowiązku uzyskania pozwolenia na budowę),
czy też „urządzenia emitujące pola elektromagne-
tyczne” (wymienione w art. 30 ust. 1 pkt 3 lit. c P.b.

jako wymagające zgłoszenia roboty budowlanej nie
będące nowym obiektem, budowlanym, ani też
nadbudową lub rozbudową obiektu istniejącego)¹⁸.

Andrzej Ladziński
Jacek Wilczewski

¹⁸ Co do kwalifikacji poszczególnych urządzeń i obiektów
wchodzących w skład stacji bazowej telefonii komórkowej
z punktu widzenia podatku od nieruchomości por. B. Brzeziński,
W. Morawski, op.cit., s. 41-43.