

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

Komentarz

Leonard Etel, Rafał Dowgier

NOWE DEFINICJE



Wolters Kluwer

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

Komentarz

Leonard Etel, Rafał Dowgier



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2025

Stan prawny na 1 maja 2025 r.

Recenzent

Dr hab. Wojciech Morawski, profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Paulina Ambroży

Opracowanie redakcyjne

Joanna Ośka

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-620-1

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	7
Wprowadzenie	11

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Rozdział 1.	Przepisy ogólne	15
	Art. 1. [Pojęcie podatków i opłat lokalnych]	15
	Art. 1a. [Słowniczek ustawowy]	20
	Art. 1b. [Zwolnienia kościelne oraz w specjalnych strefach ekonomicznych]	152
	Art. 1c. [Właściwy organ podatkowy]	167
Rozdział 2.	Podatek od nieruchomości	177
	Art. 2. [Przedmiot podatku od nieruchomości]	177
	Art. 3. [Podatnik podatku od nieruchomości]	218
	Art. 4. [Podstawa opodatkowania]	306
	Art. 5. [Stawki podatku]	341
	Art. 6. [Powstanie obowiązku podatkowego]	407
	Art. 7. [Zwolnienia od podatku]	480
Rozdział 2a.	Ewidencja podatkowa nieruchomości oraz sprawozdawczość podatkowa w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego	572
	Art. 7a. [Ewidencja nieruchomości na potrzeby podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego]	572
	Art. 7b. [Sprawozdawczość podatkowa w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego]	573

Rozdział 6.	Przepisy końcowe	579
Art. 20.	[Zasady waloryzacji stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych]	579
Art. 20a.	[Stosowanie stawek w przypadku nieuchwalenia nowych stawek podatków lub opłat lokalnych]	581
Art. 20b.	[Pomoc publiczna w uchwałach podatkowych]	586
Art. 20c.	[Pomoc <i>de minimis</i> w uchwałach podatkowych]	594
Art. 20d.	[Delegacja ustawowa do określenia warunków udzielania zwolnień stanowiących pomoc publiczną]	598
Bibliografia		603
Autorzy		613

Wykaz skrótów

1. Akty prawne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.)
- k.r.o. – ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2023 r. poz. 2809 ze zm.)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
- p.g.k. – ustawa z 17.05.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1151 ze zm.)
- p.o.ś. – ustawa z 27.04.2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2024 r. poz. 54 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)
- pr. bud. – ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2025 r. poz. 418)
- pr. lot. – ustawa z 3.07.2002 r. – Prawo lotnicze (Dz.U. z 2023 r. poz. 2110 ze zm.)
- pr. ośw. – ustawa z 14.12.2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 737 ze zm.)
- pr. przed. – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2024 r. poz. 236 ze zm.)
- pr. wod. – ustawa z 20.07.2017 r. – Prawo wodne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1087 ze zm.)

- p.r.d. – ustawa z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1251 ze zm.)
- rozporządzenie z 18.12.2007 r. – rozporządzenie Rady Ministrów z 18.12.2007 r. w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową (Dz.U. Nr 249, poz. 1851)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
- u.d.p. – ustawa z 21.03.1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 320 ze zm.)
- u.d.p.p. – ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2024 r. poz. 1491 ze zm.)
- u.f.p. – ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1530 ze zm.)
- u.g.n. – ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1145 ze zm.)
- u.i.e.w. – ustawa z 20.05.2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 317)
- u.l. – ustawa z 28.09.1991 r. o lasach (Dz.U. z 2025 r. poz. 567)
- u.nas. – ustawa z 9.11.2012 r. o nasiennictwie (Dz.U. z 2021 r. poz. 129)
- u.o.a.n. – ustawa z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1461)
- u.o.m. – ustawa z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (Dz.U. z 2024 r. poz. 1125 ze zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 295)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.)
- u.p.l. – ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 176)
- u.p.o.l. – ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.)
- u.p.p.m. – ustawa z 20.12.1996 r. o portach i przystaniach morskich (Dz.U. z 2023 r. poz. 1796)
- u.p.p.p. – ustawa z 30.04.2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2025 r. poz. 468)
- u.p.r. – ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.)
- u.p.s.d. – ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2024 r. poz. 1837)
- u.p.z.p. – ustawa z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1130 ze zm.)
- u.r.o.d. – ustawa z 13.12.2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1073)

- u.r.z.s. – ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 44 ze zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.) (nieobowiązująca)
- u.s.g. – ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1465 ze zm.)
- u.s.r. – ustawa z 4.10.2018 r. o spółdzielniach rolników (Dz.U. z 2025 r. poz. 443)
- ustawa zmieniająca – ustawa z 2.10.2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz.U. Nr 188, poz. 1840 ze zm.)
- u.t.k. – ustawa z 28.03.2003 r. o transporcie kolejowym (Dz.U. z 2024 r. poz. 697 ze zm.)
- u.u.h. – ustawa z 29.08.1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1944)
- u.w.l. – ustawa z 24.06.1994 r. o własności lokali (Dz.U. z 2021 r. poz. 1048)

2. Czasopisma i publikatory

- Dz.Urz. Mazow. – Dziennik Urzędowy Województwa Mazowieckiego
- FK – Finanse Komunalne
- M. Pod. – Monitor Podatkowy
- M. Praw. – Monitor Prawniczy
- ONSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
- OSNC – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
- OSNP – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
- OSP – Orzecznictwo Sądów Polskich
- OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- OTK-A – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
- OwSS – Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
- PiP – Państwo i Prawo
- POP – Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
- PPH – Przegląd Prawa Handlowego
- PPLiFS – Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
- P. Pod. – Przegląd Podatkowy
- Pr. i Pod. – Prawo i Podatki
- Prok. i Pr. – Prokuratura i Prawo

- PS – Przegład Sądowy
ST – Samorząd Terytorialny
ZNSA – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

3. Inne

- AWRSP – Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa
DMC – dopuszczalna masa całkowita
GDDKiA – Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad
KOWR – Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa
KŚT – Klasyfikacja Środków Trwałych
KZN – Krajowy Zasób Nieruchomości
LP – Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe
NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
PKOB – Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
RIO – regionalna izba obrachunkowa
ROD – rodzinny ogród działkowy
SA – sąd apelacyjny
SN – Sąd Najwyższy
SO – sąd okręgowy
SPI – Sąd Pierwszej Instancji
TK – Trybunał Konstytucyjny
TS – Trybunał Sprawiedliwości
UOKiK – Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
WSA – wojewódzki sąd administracyjny
ZMK – Zakład Mienia Komunalnego
ZWRSP – Zasób Własności Rolnej Skarbu Państwa

Wprowadzenie

Od początku 2025 r. zaczęły obowiązywać dawno postulowane zmiany w konstrukcji podatku od nieruchomości, przede wszystkim nowe definicje budowli i budynku. Ale nie tylko. Określony został ustawowo trwały związek z gruntem obiektu budowlanego, co ma duże znaczenie przy klasyfikowaniu na potrzeby opodatkowania budynku oraz niektórych budowli. W nowych przepisach pojawiła się także definicja robót budowlanych, co jest istotne dlatego, że zarówno budynki, jak i budowle podlegają opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy zostały wzniesione właśnie w wyniku robót budowlanych. Nowością jest także zastąpienie niepodlegających dotychczas opodatkowaniu obiektów małej architektury wyliczanką obiektów budowlanych (nowa definicja) wyłączonych z opodatkowania. Bardzo mocno w nowych przepisach zmieniono opodatkowanie garaży, a w zasadzie – pomieszczeń przeznaczonych do przechowywania pojazdów. Stanowią one, pod warunkiem, że znajdują się w budynku mieszkalnym, część mieszkalną objętą najniższymi stawkami podatku od nieruchomości.

Wprowadzenie tych nowości do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest podatek od nieruchomości, spowodowało rewolucyjne zmiany w dotychczasowych zasadach opodatkowania niektórych rodzajów nieruchomości, chociaż nie było to zamierzonym działaniem ustawodawcy. Takie obiekty jak np.: sieci elektroenergetyczne, silosy, zbiorniki, kontenery, garaże blaszaki, domki turystyczne, paczkomaty, wolnostojące instalacje przemysłowe, tablice reklamowe, myjnie samochodowe, pompy ciepła i wiele innych, podlegają obecnie mocno zmienionym zasadom opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Są one szczegółowo przedstawione w niniejszym komentarzu. Zasadniczym jego celem nie jest teoretyczna analiza dokonanych zmian i ich ocena, ale przedstawienie tego, jak się od początku 2025 r. zmieniło naliczanie podatku od konkretnych obiektów budowlanych, z którymi zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe oraz sądy miały od dawna kłopoty

(np. transformatory, hale namiotowe, elektrownie fotowoltaiczne, kominy, ogrodzenia, śmietniki czy też urządzenia budowlane).

Komentarz zawiera nie tylko analizę nowych definicji ze słowniczka ustawowego. Definicje te mają wpływ na określenie przedmiotu podatku (budynek czy budowla), podstawę opodatkowania (wartość czy też powierzchnia użytkowa), stawki podatkowe (garaże w budynkach mieszkalnych) oraz tryb i warunki płatności (składanie deklaracji i informacji podatkowych). W związku z tym w komentarzu nie można się było ograniczyć do omówienia nowej definicji budowli i budynku, bez analizy pozostałych przepisów rzutujących na wysokość podatku i sposób jego opłacania. Tylko takie całościowe podejście daje pełen obraz zmian w opodatkowaniu nieruchomości. W takim ujęciu z komentarza mogą korzystać zarówno naukowcy zajmujący się prawem podatkowym, jak i podatnicy zobligowani do corocznego płacenia podatku od posiadanych obiektów budowlanych i gruntów. Może on też być przydatny dla pracowników wymiarowych gminnych organów podatkowych, samorządowych kolegiów odwoławczych oraz sądów administracyjnych. Mamy nadzieję, że jego lektura przyczyni się do rozwiązania niektórych problemów dotyczących podatku od nieruchomości, a przez to do zmniejszenia liczby sporów pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi toczonych od wielu lat.

Białystok, 29.04.2025 r.

*Leonard Etel
Rafał Dowgier*

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹

(Dz.U. z 2023 r. poz. 70; zm.: Dz.U. z 2023 r. poz. 1313,
poz. 2291; z 2024 r. poz. 1572, poz. 1635, poz. 1757)

¹ Niniejsza ustawa dokonuje w zakresie swojej regulacji wdrożenia następujących dyrektyw Wspólnot Europejskich:

- 1) dyrektywy 92/106/EWG z 7.12.1992 r. w sprawie ustanowienia wspólnych zasad dla niektórych typów transportu kombinowanego towarów między państwami członkowskimi (Dz.Urz. WE L 368 z 17.12.1992 r.);
- 2) dyrektywy 1999/62/WE z 17.06.1999 r. w sprawie pobierania opłat za użytkowanie niektórych typów infrastruktury przez pojazdy ciężarowe (Dz.Urz. WE L 187 z 20.07.1999 r.).

Dane dotyczące ogłoszenia aktów prawa Unii Europejskiej, zamieszczone w niniejszej ustawie – z dniem uzyskania przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej – dotyczą ogłoszenia tych aktów w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej – wydanie specjalne.

Rozdział 1. Przepisy ogólne

Art. 1. [Pojęcie podatków i opłat lokalnych]

Ustawa normuje:

- 1) podatek od nieruchomości;
- 2) podatek od środków transportowych;
- 3) (uchylony)
- 4) opłatę targową;
- 5) opłatę miejscową;
- 5a) opłatę uzdrowską;
- 5b) opłatę reklamową;
- 6) (uchylony)
- 7) opłatę od posiadania psów.

1. Podatki i opłaty lokalne

W komentowanym artykule zawarte jest enumeratywne wyliczenie świadczeń zaliczonych przez ustawodawcę do kategorii podatków i opłat lokalnych. Jakie cechy tych danin zadecydowały o tym, że zostały one tak określone? O „lokalności” tych świadczeń przesądzają jedynie względy formalne, tzn. uregulowane są one w ustawie o takiej właśnie nazwie. Podatki i opłaty lokalne w takim ujęciu są konstrukcją niedostosowaną do aktualnego systemu finansów samorządowych, a zwłaszcza systemu dochodów budżetów gmin¹.

W systemach tych obok podatków i opłat lokalnych funkcjonują inne świadczenia podatkowe o takich samych cechach, które jednak nie są określane tym mianem, ponieważ uregulowane są w innych ustawach. A zatem nie można do podatków i opłat lokalnych zaliczać tylko tych świadczeń, które wymienia ustawodawca w art. 1 komentowanej ustawy².

¹ Zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 59 i n.

² Zob. M. Popławski, *Pojęcie „podatki lokalne”*, FK 2003/3.

2. Podatki samorządowe

W literaturze przedmiotu używane jest pojęcie podatków samorządowych, obejmujące wszystkie świadczenia podatkowe, które charakteryzują się tym, że stanowią dochód budżetu gminy i mogą być w pewnym zakresie kształtowane przez radę gminy bądź też wójta, burmistrza, prezydenta. Zalicza się do nich, oprócz podatków i opłat lokalnych w rozumieniu wynikającym z komentowanego przepisu, podatek rolny, podatek leśny, podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz opłatę skarbową. Świadczenia te stanowią w miarę jednorodną grupę i powinny być traktowane jako podatki lokalne, gminne czy też samorządowe. Nazwy te powinny być synonimami, ponieważ nie ma – jak się wydaje – racjonalnych kryteriów wyodrębnienia z tej grupy podatków i opłat lokalnych w kształcie określonym w art. 1 u.p.o.l. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest anachronizmem, którego utrzymywanie w systemie finansów samorządowych nie znajduje uzasadnienia i przyczynia się jedynie do niepotrzebnego, mylącego komplikowania systemu. Obowiązanie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może błędnie sugerować, że są to jedyne gminne źródła dochodów. Tymczasem, jeśli można użyć takiego porównania, bardziej lokalny wydaje się podatek rolny niż np. podatek od środków transportowych.

Wydaje się, że uregulowanie w komentowanej ustawie tylko niektórych świadczeń z grupy podatków i opłat samorządowych niczemu nie służy, lecz jedynie gmatwa niepotrzebnie system. Tę „szczątkową” regulację prawną podatków lokalnych powinien zastąpić całościowy akt, obejmujący wszystkie podatki komunalne, albo też, i to wydaje się bardziej realne, każda konstrukcja podatkowa powinna być odrębnie uregulowana. Przyjęcie drugiego rozwiązania nie wykluczałoby traktowania tych świadczeń jako pewnej zorganizowanej całości, np. przez określenie ich jako podatków lokalnych w ustawie o charakterze ustrojowym. Mamy tu na myśli ustawę o samorządzie terytorialnym lub też ustawę o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Umożliwiłoby to w razie potrzeby ustanowienie przepisów prawnych mających zastosowanie do wszystkich podatków z tej grupy. Pozwoliłoby to także na stworzenie autentycznego systemu podatków komunalnych.

3. Czy opłaty lokalne to opłaty?

Opłata jest daniną publiczną mającą wszystkie cechy podatku poza jedną – opłata w przeciwieństwie do nieodpłatnego podatku jest daniną odpłatną. Oznacza to, że w zamian za świadczenie pieniężne wnoszący ją podmiot otrzymuje od związku publicznoprawnego, na rzecz którego opłata jest wnoszona, świadczenie wzajemne³. Jeżeli w danym świadczeniu nie można wykazać odpłatności i jednocześnie można przypisać mu wszystkie cechy podatku określone w art. 6 o.p., czyli stwierdzić, że jest to ustawowe świadczenie pieniężne, przymusowe, bezzwrotne, nieodpłatne i ponoszone na rzecz związków publicznych, wówczas jest to podatek bez względu na jego nazwę i umiejscowienie w systemie prawa. Opłata pobierana jest w związku z konkretnymi czynnościami organów państwowych lub samorządowych bądź też za konkretne usługi. Można zatem przyjąć, że jest indywidualną zapłatą za zindywidualizowane świadczenie. Jej wyróżnikiem w porównaniu z podatkiem jest ekwiwalentność świadczeń⁴. W ujęciu teoretycznym opłatę charakteryzuje więc odpłatność kwalifikowana, czyli ekwiwalentność opłaty oraz świadczenia niepieniężnego otrzymywanego przez podmiot wnoszący opłatę. Rozwiązania systemowe nie zawsze odpowiadają teoretycznemu wzorcowi opłaty. W rzeczywistości może dojść do takiej sytuacji, że świadczenie wzajemne nie będzie występować (bądź też będzie mieć znikomą w stosunku do świadczenia pieniężnego wartość). Wówczas danina publiczna, nazywana w przepisach prawa opłatą, jest w swojej istocie podatkiem⁵. Z taką sytuacją mamy do czynienia na gruncie opłat lokalnych. Analiza ich konstrukcji prawnej pozwala przyjąć, że są to w zasadzie typowe podatki, gdyż trudno w nich doszukać się ekwiwalentności świadczenia wzajemnego. W literaturze prawa podatkowego można spotkać się również z określeniem tego typu świadczeń jako „kryptopodatków”⁶.

Opłata targowa jest pobierana w związku z dokonywaniem sprzedaży na targowiskach. Niezależnie jednak od tego, czy umowa sprzedaży oferowanego towaru dojdzie do skutku, istnieje prawny obowiązek jej zapłaty. Ustawodawca wyraźnie przy tym zastrzega, że opłatę targową pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko.

³ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 32.

⁴ A. Gomułowicz, *Podatek a opłata* [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 148.

⁵ B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 39.

⁶ G. Liszewski, *Opłaty w polskim systemie prawa* [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 257.

Trudno w konstrukcji tej opłaty doszukać się jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego. Adekwatną nazwą tej daniny publicznej powinien być podatek targowy, jak było to w okresie powojennym.

Podobny charakter mają opłaty miejscowa i uzdrowskowa. Opłatę miejscową pobiera się od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach oraz w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowskowej na zasadach określonych w ustawie z 28.07.2005 r. o lecznictwie uzdrowskowym, uzdrowskach i obszarach ochrony uzdrowskowej oraz o gminach uzdrowskowych⁷. Natomiast opłatę uzdrowskową pobiera się od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status uzdrowska na zasadach określonych w ustawie o lecznictwie uzdrowskowym, uzdrowskach i obszarach ochrony uzdrowskowej oraz o gminach uzdrowskowych – za każdą rozpoczętą dobę pobytu.

Jedyną formą ekwiwalentu (jeżeli można to w ogóle nazwać ekwiwalentem) w przypadku obu wskazanych opłat jest przebywanie w miejscowościach spełniających określone kryteria (mających określone walory). Z ich zapłatą nie wiąże się w zasadzie żadna inna usługa ze strony gminy. Są to więc typowe podatki. Podatnik jest zobowiązany do zapłaty opłaty za to, że wypoczywa, szkoli się lub leczy. Uiszczenie tych świadczeń nie zwalnia podatników z zapłaty za nocleg czy wyżywienie. Gmina więc nie daje w zasadzie nic poza możliwością przebywania na jej terytorium.

Identycznie sprawa wygląda w przypadku opłaty od posiadania psów. Odpowiednią nazwą tego świadczenia jest podatek od posiadania psów, jak było to do końca 2007 r. W przypadku opłaty od posiadania psów istnienie obowiązku podatkowego wynika z samego faktu posiadania psa. Ustawodawca, wprowadzając to świadczenie, najwyraźniej więc przyjął, że pies, choć nie jest rzeczą, może stanowić element majątku podatnika. W świadczeniu tym nie można doszukać się ekwiwalentności. W praktyce w związku z tą opłatą można spotkać się ze słusznymi żądaniami podatników kierowanymi do lokalnych organów podatkowych o zrealizowanie określonego świadczenia, np. zaszczepienie psa przeciwko wściekliźnie czy też jego zaszczepowanie.

⁷ Dz.U. z 2024 r. poz. 1420 ze zm.

Opłatą w teoretycznym ujęciu nie jest także opłata reklamowa. Jak pozostałe opłaty, ma ona charakter fakultatywny – o jej wprowadzeniu na terenie gminy decyduje rada gminy w drodze uchwały. Opłata reklamowa może być pobierana jedynie na obszarach, dla których obowiązują zasady i warunki sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń. Pobiera się ją m.in. od właścicieli nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkowników wieczystych nieruchomości gruntowych. W opłacie tej trudno doszukać się świadczenia wzajemnego ze strony gminy. Jest to kolejna forma podatku nałożona na władających nieruchomościami z tytułu udostępnienia określonej powierzchni reklamowej. Pobiera się ją przy tym niezależnie od tego, czy na tablicy reklamowej lub urządzeniu reklamowym eksponowana jest reklama. Jest to zatem kolejny ewidentny przykład, w którym pod pozorem wprowadzenia opłaty ustanawia się podatek.

W kontekście powyższego powstaje zasadnicze pytanie: dlaczego ustawodawca nie używa nazwy świadczenia adekwatnej do jego charakteru?

Nie można odpowiedzieć na to pytanie jednoznacznie. Przyczyny takiego stanu rzeczy mogą być różne, np. tradycja nazewnicza istniejąca w odniesieniu do niektórych danin publicznych, względy techniczno-legislacyjne, a niekiedy chęć zatarcia wrażenia, że w państwie obowiązuje nadmierna liczba podatków⁸. Ta ostatnia przyczyna wydaje się jednak najbardziej prawdopodobna. Nadanie poszczególnym opłatom odpowiednich do ich charakteru nazw skutkowałoby tym, że państwo traktowane byłoby przez obywateli jako fiskalne. Większość parlamentarna mogłaby przy tym utracić mandat społeczny. Wprowadzanie kolejnych podatków byłoby więc niebezpieczne z politycznego punktu widzenia. Trudno przypuszczać, aby suweren w kolejnych wyborach poparł władzę cechującą się nadmiernym fiskalizmem. Warto zwrócić uwagę, że z socjologicznego punktu widzenia opłata kojarzy się z czymś mniej uciążliwym niż podatek. Innymi słowy, w społecznym przekonaniu opłatę uważa się za coś łagodniejszego niż podatek. W rzeczywistości jest to złudne, ponieważ zarówno podatek, jak i opłata mają charakter przymusowy. Oznacza to, że jeżeli zaistnieje obowiązek podatkowy w danej opłacie, podatnik ma obowiązek ją zapłacić, organ administracji publicznej zaś wobec ewentualnej jego bierności może ją wyegzekwować⁹.

⁸ B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 39.

⁹ B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 63 i n.

Art. 1a. [Słowniczek ustawowy]

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek – obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność;
- 2)¹⁾ budowla:
 - a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
 - b) elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznię, w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,
 - c) urządzenie budowlane – przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
 - d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a–c – wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
 - e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową – wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie;
- 2a) obiekt budowlany – budynek lub budowlę, z wyłączeniem wyrobisk górniczych, a także niewielkich obiektów stanowiących:
 - a) obiekty kultu religijnego – w szczególności kapliczki, krzyże przydrożne i figury,
 - b) obiekty architektury ogrodowej – w szczególności posągi i figurki ogrodowe, wodotryski, mostki, pergole, murowane grille i oczka wodne,
 - c) obiekty użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku – w szczególności śmietniki, wiaty na wózki dziecięce i rowery oraz obiekty stanowiące wyposażenie placów zabaw dla dzieci;
- 2b) roboty budowlane – prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2024 r. poz. 725, 834 i 1222);
- 2c) trwale związanie z gruntem – takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce;
- 3)²⁾ grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a;
- 3a) reklama, tablica reklamowa, urządzenie reklamowe, szyld – odpowiednio reklamę, tablicę reklamową, urządzenie reklamowe, szyld w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. z 2022 r. poz. 503, 1846 i 2185);

- 4) działalność gospodarcza – działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 i 2105 oraz z 2022 r. poz. 24, 974 i 1570);
 - 5) powierzchnia użytkowa budynku lub jego części – powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe;
 - 6) działalność rolnicza – produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwo, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb;
 - 7) działalność leśna – działalność właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym.
2. Za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się:
- 1) działalności rolniczej lub leśnej;
 - 2) wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5;
 - 3) działalności, o której mowa w art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców.
- 2a. Do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:
- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;
 - 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d;
 - 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r. poz. 2351, z późn. zm.), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania;
 - 4) gruntów:
 - a) przez które przebiegają urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r. poz. 1360), wchodzące w skład przedsiębiorstwa prowadzącego działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej lub zajmującego się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej,
 - b) zajętych na pasy technologiczne stanowiące grunt w otoczeniu urządzeń, o których mowa w lit. a, konieczny dla zapewnienia właściwej eksploatacji tych urządzeń,
 - c) zajętych na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urządzeń, o których mowa w lit. a, służących do przesyłania lub dystrybucji ropy naftowej, paliw ciekłych lub paliw gazowych, lub transportu wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej, które zostały określone w odrębnych przepisach
- chyba że grunty te są jednocześnie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność, o której mowa w lit. a.
- 2b. Przepisu ust. 2a pkt 4 nie stosuje się do gruntów będących w posiadaniu samoistnym, użytkowaniu wieczystym lub będących własnością przedsiębiorcy, o którym mowa w ust. 2a pkt 4 lit. a.

2c. Za część mieszkalną budynku mieszkalnego uznaje się także pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów w tym budynku.

3. Przez użyte w ustawie określenia:

- 1) użytki rolne,
 - 2) lasy,
 - 3) nieużytki,
 - 4) (uchylony)
 - 5) grunty zadrzewione i zakrzewione,
 - 6) (uchylony)
 - 7) grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi oraz grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi,
 - 8) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi
- rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków.

¹⁾ Art. 1a ust. 1 pkt 2 w brzmieniu obowiązującym przed 10.01.2023 r. został uznany za niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, wyrokiem TK z 4.07.2023 r., SK 14/21 (Dz.U. poz. 1313). Wobec zmian wprowadzonych przez art. 2 pkt 1 lit. a tiret pierwsze wyżej powołanej ustawy z dnia 11.01.2025 r. nie nastąpi utrata mocy obowiązującej art. 1a ust. 1 pkt 2.

²⁾ Art. 1a ust. 1 pkt 3 został uznany za niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wyrokiem TK z 12.12.2017 r., SK 13/15 (Dz.U. poz. 2372) z dnia 20.12.2017 r. Zgodnie z tym wyrokiem wymieniony wyżej przepis traci moc w zakresie, w jakim jest rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem. Art. 1a ust. 1 pkt 3 został uznany za niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji RP wyrokiem TK z 24.01.2021 r., SK 39/19 (Dz.U. poz. 401) z dnia 3.03.2021 r. Zgodnie z tym wyrokiem wymieniony wyżej przepis traci moc w zakresie, w jakim jest rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

1. Nowe definicje budynku i budowli

Nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprowadziła od początku 2025 r. nowe definicje budowli i budynków, nieodwołające do przepisów prawa budowlanego, co było kwestionowane przez Trybunał Konstytucyjny¹⁰. Nowe definicje znajdują zastosowanie do opodatkowania budynku i budowli od 1.01.2025 r. Tak więc podatek od tych obiektów za rok 2024 i lata wcześniejsze powinien być naliczany z uwzględnieniem „starych” unormowań. Nowe definicje zostały skonstruowane na bazie wcześniej obowiązujących regulacji z uwzględnieniem orzecznictwa sądowego i po części poglądów doktryny. Nie oznacza to jednak, że stosowanie nowych definicji nie będzie wywoływało sporów interpretacyjnych. Niektóre z nich są przedstawione niżej.

¹⁰⁾ Ustawa z 19.11.2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. poz. 1757).

2. Definicja budynku

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynek to:

- 1) obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych,
- 2) wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- 3) trwale związany z gruntem,
- 4) wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- 5) który posiada fundamenty i dach,
- 6) z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego funkcję jest pojemność.

3. Budynek jako obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych

W zmodyfikowanym słowniczku do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zamieszczono definicję robót budowlanych (art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l.). Są to prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane¹¹. Definicja ta pokrywa się z niewielkim wyjątkiem (rozbiórki) z pojęciem „roboty budowlane” z art. 3 pkt 7 pr. bud. Należy podkreślić, że zwrotu „roboty budowlane” nie można utożsamiać z pojęciem „budowa” zdefiniowanym w prawie budowlanym¹². Roboty budowlane to również montaż. Przytwierdzenie gotowych elementów do fundamentu poprzez zamontowanie (składanie z gotowych części) spełnia powyższą definicję. Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie. Roboty, które polegają na ustawieniu obiektu na podłożu bez wykonywania prac połączeniowych mieszczą się w pojęciu montażu, użytym w art. 3 pkt 7 pr. bud. (zob. wyrok NSA z 23.10.2008 r., II OSK 1247/07, LEX nr 516795).

Rozumienie robót budowlanych zgodnie z prawem budowlanym umożliwia korzystanie w pełni z dokumentacji budowlanej i biegłych z zakresu budownictwa przy ustalaniu znaczenia pojęć budynku i budowli na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Obiekty te podlegają bowiem opodatkowaniu tylko wówczas, gdy zostały wzniesione w wyniku robót budowlanych

¹¹ Dz.U. z 2025 r. poz. 418.

¹² Budowa – „należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego” (art. 3 pkt 6 pr. bud.).

prowadzonych zgodnie z prawem budowlanym. To skutkuje tym, że budynek i budowla z ustawy podatkowej muszą być obiektem budowlanym w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Wynikiem robót budowlanych w rozumieniu tej ustawy może być obiekt budowlany (art. 1 pr. bud.). Taki kształt definicji robót budowlanych z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powoduje, że w dalszym ciągu Prawo budowlane ma fundamentalne znaczenie przy opodatkowaniu budynków i budowli, co kwestionował Trybunał Konstytucyjny.

4. Budynek wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem

Pojęcie „instalacja” występuje w definicji budynku (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.), definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), a także w załączniku nr 4, gdzie w poz. 5 mowa jest o instalacji do odwodniania osadów, instalacji do odgazowywania oraz w poz. 25, gdzie wymienia się instalację przemysłową. W art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.o.l., zawierającym definicję urządzenia budowlanego, wskazuje się na urządzenia instalacyjne, a zatem pojęcie zbliżone do instalacji¹³.

W analizowanej ustawie nie ma definicji instalacji, co wymaga ustalenia znaczenia tego pojęcia w oparciu o reguły wykładni językowej. Instalacja w Wielkim słowniku języka polskiego jest określona jako „zespół urządzeń i przewodów doprowadzających jakiegoś rodzaj substancję lub sygnał”¹⁴. Warto podkreślić, że instalacje w tym rozumieniu stanowią nie tylko przewody, ale i połączone nimi urządzenia służące określonej celowi. Podobnie określa się instalacje w literaturze fachowej z zakresu budownictwa¹⁵. Są to zespoły urządzeń i elementów technicznych, które są połączone ze sobą w sposób funkcjonalny i służą do realizacji określonych zadań w procesach produkcyjnych. Zadaniem instalacji jest umożliwienie procesu m.in.: transportu, destylacji, odpylania, suszenia, mieszania, odparowywania i składowania mediów (wody, prądu, gazu, powietrza, paliwa, ścieków oraz innych substancji), które są potrzebne do użytku przy wytwarzaniu lub przetwarzaniu produktów¹⁶.

¹³ Urządzenie instalacyjne jest odrębną budowlą, a mianowicie urządzeniem budowlanym i w związku z tym nie może być traktowane jako element składowy instalacji zapewniającej możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.

¹⁴ Hasło Instalacja, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/18821/instalacja/5063057/przewody> (dostęp: 23.04.2025 r.). Podobnie w *Słowniku języka polskiego* M. Szymczaka (red.), t. 1, Warszawa 1978, s. 794, przez instalację należy rozumieć zespół urządzeń technicznych (przewodów i sprzętu) służących do jednolitego celu.

¹⁵ Zob. np. <http://marianosinski.com/czym-sa-instalacje-przemyslowe> (dostęp: 23.04.2025 r.).

¹⁶ Zob. <https://izolwent.pl/blog/jak-brzmi-definicja-instalacji-przemyslowej> (dostęp: 23.04.2025 r.).

Definicja instalacji została także sformułowana w literaturze podatkowej¹⁷. Zgodnie z nią instalacje, które umożliwiają wykorzystanie obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem, to zespół współpracujących ze sobą urządzeń innych niż budowlane, których celem jest prawidłowe funkcjonowanie obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem, stanowiące jego nierozdzielalną część, niebędące jednocześnie „wolnostojącą instalacją przemysłową”, która stanowi samodzielny obiekt budowlany.

Aktualizując tę definicję sformułowaną przed zmianami w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, należałoby dodać, że nie są instalacją w tym znaczeniu instalacje stanowiące odrębne budowle z załącznika nr 4 (nie tylko wolnostojąca instalacja przemysłowa, ale także instalacje do odwodniania osadów i instalacja do odgazowywania). Są to budowle wymienione w załączniku, które jako „samodzielne” obiekty podlegają opodatkowaniu.

Posłużenie się wyżej sformułowaną definicją nie zawsze pozwoli w praktyce ustalić, co należy traktować jako instalację zapewniającą możliwość użytkowania budynku albo budowli zgodnie z ich przeznaczeniem. Według mnie najlepszym sposobem ustalenia, które z instalacji służą danemu obiektowi, jest projekt budowlany (projekt architektoniczno-budowlany i projekt techniczny). Jest on podstawą wydania decyzji – pozwolenia na budowę obiektu budowlanego. W związku z tym należy go traktować jako dokument urzędowy w rozumieniu art. 194 o.p. Dane wynikające z projektu mogą być w postępowaniu pominięte jedynie wówczas, gdy zostanie przedstawiony dowód je podważający. W projekcie technicznym określone są w wersji opisowej i rysunkowej niezbędne instalacje danego obiektu, bez których nie może on funkcjonować. Jeżeli nie można określić statusu instalacji na podstawie dokumentacji budowlanej, to należy kwestię tę rozstrzygnąć poprzez uzyskanie opinii biegłego. Są to bowiem wiadomości specjalne, które organ podatkowy – zgodnie z art. 197 o.p. – powinien uzyskać od biegłego. Podatnik może kwestie te ustalać poprzez wystąpienie o ekspertyzę do osób mających stosowną wiedzę w analizowanym zakresie.

5. Opodatkowanie instalacji w budynkach

Z nowej definicji budynku wynika, że jest nim obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.). W poprzednio

¹⁷ B. Pahl, *Opodatkowanie transformatorów, urządzeń rozdzielczych oraz baterii akumulatorów. Glosa aprobująca do wyroku NSA z 22.07.2020 r. (sygn. akt II FSK 1064/20)*, PPLiFS 2021/3.

obowiązującej definicji budynku nie było wymienionych instalacji, ale z definicji obiektu budowlanego z art. 3 pkt 1 pr. bud., do którego odsyłała ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, wynikało, że jest nim obiekt wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem. W nowej definicji instalacje zostały wymienione przede wszystkim po to, aby wskazać, że są one częścią składową budynku, a zatem nie mogą być traktowane jako odrębny od budynku przedmiot podatku. Z uzasadnienia nowej ustawy wynika, że: „Analogicznie, jak w obowiązującym stanie prawnym, przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie budynek wraz z instalacjami (o ile je posiada) zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Instalacje takie jak: instalacja elektroenergetyczna, wodociągowa, kanalizacyjna, ciepła, telekomunikacyjna, gazowa nie będą stanowiły odrębnego przedmiotu opodatkowania i nie będą w konsekwencji podlegały opodatkowaniu, gdyż podstawą opodatkowania budynku jest jego powierzchnia użytkowa. Należy zwrócić uwagę, iż zakres/rodzaj instalacji mieszczących się w definicji budynku będzie zależny od jego przeznaczenia, przykładowo budynek szpitala czy hali produkcyjnej ze względu na swoją specyfikę wymaga innych rodzajów instalacji (np. instalacja tlenowa w szpitalu) niż standardowy budynek”.

Instalacje w budynku, co potwierdza przytoczony fragment uzasadnienia, nie były i nie są przedmiotem podatku od nieruchomości. Tym przedmiotem jest budynek (wraz z instalacjami), opodatkowany od jego powierzchni użytkowej. Typowe instalacje w budynku (elektryczna, telekomunikacyjna, kanalizacyjna) nie są opodatkowane i co do tego nie ma wątpliwości. Problemy pojawiają się wówczas, gdy w budynku zlokalizowane są instalacje stanowiące odrębne od budynku budowle lub ich części. Przykładem może być rurociąg przebiegający przez budynek¹⁸. W orzecznictwie słusznie podniesiono, że taki rurociąg nie stanowi części budynku, a magistrali ciepłowniczej i nie może być w związku z tym wyłączony z opodatkowania jako instalacja w budynku. Innym przykładem mogą być sieci połączonych ze sobą urządzeń stacji transformatorowej zlokalizowanej w budynku. Jak celnie zauważył NSA w wyroku

¹⁸ Urządzenia i rurociągi znajdujące się w całości wewnątrz budynków kotłowni i przepompowni nie stanowią odrębnych obiektów budowlanych, lecz stanowią ciąg technologiczny służący do wytwarzania energii cieplnej, w której nośnikiem jest woda pod ciśnieniem. Budynek pełni rolę służebną wobec znajdujących się w nich budowli w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (chroni je przed czynnikami zewnętrznymi), zaś budowle te pełnią rolę służebną wobec magistrali, z którą są połączone. Innymi słowy urządzenie i rurociągi technologiczne znajdujące się w budynkach nie stanowią ich części, lecz są nierozrwalną częścią magistrali ciepłowniczej – wyrok NSA z 5.04.2023 r., III FSK 2079/21, LEX nr 3564046.

z 22.07.2020 r., II FSK 1064/20, LEX nr 3049948 – transformatory, urządzenia rozdzielcze oraz baterie akumulatorów stanowią część sieci elektroenergetycznej, a nie część składową budynku. Elementy te należy identyfikować jako część instalacji odrębnego obiektu budowlanego, które zapewniają właśnie możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jej przeznaczeniem.

Warunkiem uznania instalacji za element składowy budynku jest ustalenie, że zapewniają one jego użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem. Instalacje służące innym obiektom niż budynek nie mogą być klasyfikowane jako jego część, chociaż w budynku się znajdują. W takim przypadku opodatkowaniu podlegają te instalacje jako budowle oraz budynek, w którym są zlokalizowane. Są to dwa różne przedmioty podatku. I tutaj znowu pojawia się analizowany już wyżej problem ustalenia, jakie instalacje zapewniają użytkowanie budynku zgodnie z przeznaczeniem. Należy go rozwiązywać, w każdym indywidualnym przypadku bazując na dokumentacji budowlanej obiektu, a jeżeli jej nie ma albo dalej są wątpliwości – w oparciu o ekspertyzę biegłego.

Wskazanie w ustawowej definicji budynku, że jest nim obiekt „wraz z instalacjami” nie oznacza, że są one elementem niezbędnym do uznania danego obiektu za budynek. Obiekty bez instalacji, a mające pozostałe cechy wynikające z definicji, podlegają opodatkowaniu jako budynki. W odróżnieniu od dachu, przegród budowlanych, fundamentów i trwałego związku z gruntem, budynki na potrzeby opodatkowania nie muszą mieć instalacji.

6. Budynek trwale związany z gruntem

W art. 1a ust. 1 pkt 2c u.p.o.l. zawarta jest definicja trwałego związku z gruntem. Definicja ta obowiązuje na etapie klasyfikowania budynków¹⁹ i budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zarówno budynki, jak i niektóre budowle podlegają opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy są trwale z gruntem związane²⁰. Definicja ta nie może być jednak stosowana przy

¹⁹ Zgodnie z nowym art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynek to „obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach, albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność”. Warunek trwałego związku z gruntem wynikał z poprzednio obowiązującej definicji budynku.

²⁰ W nowej definicji budowli, podobnie jak w poprzednio obowiązującej, nie ma wymogu trwałego jej związania z gruntem. Są jednak w załączniku nr 4 u.p.o.l. wymienione budowle podlegające opodatkowaniu jedynie w przypadku ich trwałego związania z gruntem (np. obiekty

ustaleniu tego, kto jest podatnikiem. Właścicielem budynków i budowli trwałe z gruntem związanych, a zatem najczęściej podatnikiem, jest właściciel gruntu, na którym są one zlokalizowane. W tym przypadku obowiązuje definicja trwałego związku z gruntem wynikająca z Kodeksu cywilnego.

7. Trwały związek z gruntem w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych

Za trwałe związanie z gruntem – zgodnie z nowym art. 1a ust. 1 pkt 2c u.p.o.l. – należy uznać „takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce”. Definicja ta została przejęta z orzecznictwa sądów administracyjnych. Można tu wskazać np. wyrok NSA z 26.11.2020 r., II OSK 1312/18, LEX nr 3089396, gdzie sąd stwierdził, że cecha „trwałego związania z gruntem” sprowadza się do posadowienia obiektu na tyle trwale, by zapewnić mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć lub spowodować przesunięcie czy przemieszczenie na inne miejsce. Zdaniem sądu obiekt trwale związany z gruntem nie musi być zatem związany z gruntem klasycznym fundamentem.

Zgodnie z przytoczoną definicją dany obiekt jest trwale z gruntem związany, gdy połączenie z gruntem jest na tyle mocne, że zapewnia mu stabilność i odporność na działania sił przyrody. Istotą trwałego związku z gruntem z tej definicji jest fizyczne połączenie z gruntem takie jak np. zakotwienie w gruncie albo przymocowanie do gruntu lub innych elementów (fundamentów, wylewek, ław). Takie rozumienie trwałego związku z gruntem znajduje potwierdzenie w uzasadnieniu nowelizacji: „Poprzez połączenie obiektu budowlanego z gruntem należy rozumieć wykonanie pewnych czynności w celu ich połączenia, a nie jedynie posadowienia obiektu budowlanego na gruncie. To połączenie ma właśnie zapewnić obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, a zatem obiektami trwale związanymi z gruntem nie będą dowolne obiekty, których masa lub konstrukcja powodują, że nie ulegają one przesunięciu przez czynniki atmosferyczne, w tym np. kontenery mobilne, niepołączone w żaden sposób z podłożem. Reasumując, trwałe związanie z gruntem nie obejmuje sytuacji,

kontenerowe – poz. 10, wieża, maszt, instalacja przemysłowa, tablica reklamowa – poz. 24 i przykrycie namiotowe, powłoka pneumatyczna, kiosk uliczny – poz. 28).

w której dany obiekt został jedynie posadowiony na gruncie w ten sposób, że stawia opór czynnikom zewnętrznym a brak jest natomiast elementu połączenia (np. kontenery mobilne)”.

Jak widać, trwałe związanie z gruntem w nowej definicji sprowadza się do fizycznego połączenia obiektu z gruntem tak, aby wiatr (najczęściej) go nie zniszczył lub nie przemieścił w inne miejsce. Warunek ten wydaje się oczywisty przy wznoszeniu obiektów budowlanych. Komu są potrzebne „fruwające” domy lub budowle? Z tego powodu wymóg trwałego związku z gruntem spełnia zdecydowana większość obiektów budowlanych. W zasadzie tylko budynki i budowle postawione na gruncie, bez żadnego z nim połączenia, można uznać za niemające trwałego związku z gruntem. Dotyczyć to może najczęściej obiektów kontenerowych, tablic reklamowych, pawilonów i kiosków, które z uwagi na ich konstrukcję i ciężar nie wymagają przymocowania do gruntu.

Warto zwrócić uwagę, że posiadanie fundamentu nie jest warunkiem uznania obiektu za trwale z gruntem związany. Obiekty bez fundamentów, ale przymocowane do gruntu, zgodnie z omawianą definicją, są trwale z gruntem związane. Oczywiście każdy obiekt połączony z fundamentem albo posiadający fundament, jako element składowy konstrukcji, jest trwale z gruntem związany.

8. Trwały związek z gruntem w prawie cywilnym

Wyżej zaprezentowane rozumienie trwałego związania z gruntem może być stosowane jedynie na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Odbiega ono od pojmowania trwałego związku z gruntem w prawie cywilnym. Pojęcie własności nieruchomości i obiektów budowlanych, a także ich posiadania, decydujące o tym, kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości, należy ustalać na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego. Podatnikiem jest z reguły właściciel nieruchomości, z wyjątkiem nieruchomości Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, w przypadku których podatnikiem jest ich posiadacz (art. 3 ust. 1 i 4 u.p.o.l.).

Obiekt budowlany trwale związany z gruntem jest najczęściej jego częścią składową w rozumieniu art. 48 k.c. Własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stałą się jej częścią składową (art. 191 k.c.) Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (art. 47 § 2 k.c.). Nie jest częścią składową obiekt połączony z gruntem tylko do przemieszczającego użytku (art. 47 § 3 k.c.).

Z przytoczonych wyżej regulacji wynika, że za trwale z gruntem związany obiekt budowlany można uznać tylko taki, który spełnia jednocześnie dwa warunki:

- 1) jest z gruntem fizycznie mocno połączony,
- 2) nie jest to obiekt wzniesiony do tzw. przemijającego użytku.

O ile fizyczne połączenie z gruntem jest stosunkowo łatwe do ustalenia, o tyle już wzniesienie do „przemijającego użytku” jest dyskusyjne. Pomimo sporów można przyjąć, że o wzniesieniu obiektu do przemijającego użytku decyduje zamiar budującego taki obiekt. Istotę „przemijającego użytku” trafnie wyraził SN w wyroku z 13.04.2018 r., I CSK 522/17, OSNC 2019/2, poz. 22: „O tym, czy połączenie następuje jedynie dla przemijającego użytku, rozstrzyga co do zasady zamiar istniejący w chwili połączenia (por. wyroki Sądu Najwyższego z 19.04.1950 r., C 441/49, PiP 1950, nr 11, s. 161, z 16.04.1958 r., 4 CR 376/57, RPIE 1959, nr 1, s. 334, i z 4.11.1963 r., I CR 855/62, OSNCP 1964, nr 10, poz. 209). Połączenie następuje dla przemijającego użytku, jeżeli w chwili połączenia zamierzone było przyszłe rozłączenie zespalanych przedmiotów. Powiązanie takie nie ma zatem w założeniu trwałego, lecz jedynie czasowy charakter. Mając na względzie charakter praw rzeczowych, przyjąć jednak należy, że intencja ta ma rozstrzygające znaczenie wtedy, gdy znajduje odzwierciedlenie na zewnątrz i jest dostrzegalna także z obiektywnego punktu widzenia”.

Do tej kategorii obiektów należy zaliczyć np. budynki i budowle wzniesione na określony czas wynikający z umowy pomiędzy właścicielem gruntu a budującym budynek lub budowlę, po upływie którego inwestor zobowiązuje się usunąć wybudowany obiekt i „posprzątać” teren. Takie umowy (często analizowane przez organy podatkowe przy opodatkowaniu wież telekomunikacyjnych, elektrowni wiatrowych, pawilonów handlowych) wskazują na zamiar wzniesienia obiektu nie na stałe, ale na pewien z góry określony czas. O przemijającym użytku takiego obiektu decyduje w takich przypadkach wola wznoszącego obiekt, co jednak powinno także znaleźć potwierdzenie w obiektywnych okolicznościach wskazujących na ich tymczasowy charakter. Takie obiekty, wznoszone na określony czas, należy traktować jako tymczasowe, a konkretnie wzniesione do przemijającego użytku. W efekcie nie są one trwale z gruntem związane w rozumieniu art. 48 k.c., a przez to nie są częścią składową gruntu²¹. Także budynki (i budowle)

²¹ Za część składową gruntu nie może być uznany pawilon handlowy, postawiony na wydzielanym okresowo gruncie, ze względu na połączenie dla przemijającego użytku (wyrok SN z 11.02.1999 r., III CKN 178/98, LEX nr 1213468).

fizycznie mocno połączone z gruntem, ale wzniesione na pewien czas, nie są trwale z gruntem związane²².

W przypadku, gdy budynek lub budowla stanowi część składową nieruchomości gruntowej w rozumieniu art. 48 k.c., to ich właścicielem, zgodnie z zasadą *superficies solo cedit*, jest właściciel gruntu (art. 191 k.c.). Podatnikiem zobowiązanym do zapłacenia podatku od gruntu i wzniesionych na nim budynków i budowli jest właściciel gruntu.

Inaczej będą przedstawiały się zasady ustalania podatnika w sytuacji, gdy obiekt budowlany nie będzie trwale z gruntem związany. Podatnikiem od tego obiektu będzie jego właściciel, a nie właściciel gruntu. W tej sytuacji właściciel gruntu jest zobowiązany zapłacić za grunt, a właściciel obiektu budowlanego za ten obiekt.

W przypadku, gdy budynki (budowle) nie są związane trwale z gruntem, a są umiejscowione na nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (j.s.t.), obowiązek płacenia podatku za grunt obciąża jego posiadacza (najczęściej dzierżawcę). Od budynku (budowli) płaci podatek posiadacz gruntu, ale jako ich właściciel.

9. Budynek wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych

Uznanie danego obiektu budowlanego za budynek wymaga wykazania, że posiada on, obok fundamentów, trwałe związanie z gruntem oraz dach i przegrody budowlane. Pojęcie to nie zostało zdefiniowane w ustawie podatkowej. Bez wątplenia rolą przegród budowlanych, co można wyczytać z samej definicji uregulowanej w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jest wydzielenie obiektu z przestrzeni. Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca w analizowanym przepisie nie posługuje się terminem „ściana”. Występuje on natomiast w legalnej definicji pojęcia powierzchni użytkowej budynku lub jego części (art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.). Termin „ściana”, podobnie zresztą jak „przegroda budowlana”, nie został zdefiniowany w przepisach prawa pozytywnego. Z tych też powodów, uwzględniając podstawowe reguły wykładni prawa, trzeba w pierwszej kolejności ustalić potoczne ich znaczenie²³.

²² S. Rudnicki, *Nieruchomości. Pojęcie i rodzaje* [w:] *Prawo obrotu nieruchomościami*, red. S. Rudnicki, Warszawa 1999, s. 18.

²³ Zob. szerzej B. Pahl, *Przegroda budowlana jako konstytutywny element budynku*, PPLiFS 2018/9, s. 12–17.

Według *Słownika języka polskiego*: „przegroda” – to, co przegradza, dzieli, ścianka przedzielająca, przepierzenie, bariera itp. Termin ten może być rozumiany jako miejsce odgródzone, oddzielone, przedział, kojec, zagroda, komora²⁴. Wykładnia językowa pozwala uznać, że pojęcie przegrody budowlanej powinno być rozumiane jako element odgradzający, wydzielający dany obiekt z przestrzeni. Inne natomiast znaczenie ma słowo „ściana”. W języku potocznym rozumiane jest jako pionowa płaszczyzna ograniczająca lub przedzielająca wnętrze budynku. Ściana może być zewnętrzna, frontowa lub boczna²⁵.

Zestawienie tych dwóch pojęć prowadzi do wniosku, że ściana może być i powinna być rozumiana jako forma przegrody budowlanej. Jest to jednak pojęcie nieco węższe od przegrody budowlanej. W definicji budynku ewidentnie uwypukla się, że jest on „wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych”. Wydaje się, iż jest to celowe działanie ustawodawcy, który podnosi kwestię wyodrębnienia budynku z przestrzeni. A to, czy przegroda budowlana będzie ścianą (ciągnąć się będzie od fundamentu do stropu) czy też tylko będzie zakreślała granice budynku (np. słupy, filary, częściowe ścianki), jest bez znaczenia. Gdyby było inaczej, prawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie posługiwałby się terminem „przegroda budowlana”, lecz „ściana”. Zwroty te co do zasady różnią się. Należy się zgodzić z poglądem zaprezentowanym przez NSA w wyroku z 11.05.2016 r., II FSK 1581/15, LEX nr 2032356, zgodnie z którym pojęcia przegrody budowlanej, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., nie można zawężać do ściany w tradycyjnym rozumieniu tego słowa, ale należy objąć tą kategorią również takie elementy struktury budynku, jak np. filary, słupy czy kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą pełnić tę samą funkcję co ściana i które strukturalnie wydzielają budynek lub jego część z przestrzeni.

Z uwagi na to w pełni zasadne jest przyjęcie, że na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości przegroda budowlana powinna być rozumiana jako element budowlany (drewniany, stalowy, betonowy, żelbetonowy itp.) wyznaczający granice budynku. Tym samym dla spełnienia przez obiekt budowlany przesłanki wydzielienia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych nie jest konieczne „zamknięcie” obiektu ze wszystkich stron. Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości (powierzchni użytkowej) jest możliwe, jeśli istniejące przegrody – przy uwzględnieniu wszystkich kondygnacji – zakreślają granice obiektu. Jeżeli dany obiekt spełnia kryteria definicji budynku wynikającej z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., nawet gdy funkcję

²⁴ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 2, Warszawa 1979, s. 973.

²⁵ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3, Warszawa 1981, s. 438.

przegród budowlanych w części pełnią słupy, to cała jego powierzchnia na wszystkich kondygnacjach, z wyłączeniem klatek schodowych i szypów dźwigowych, stanowi powierzchnię użytkową, którą należy mierzyć po „wewnętrznej długości ścian” w pewnym sensie tożsamy z przegrodami budowlanymi²⁶. Uznaniu określonych obiektów budowlanych za budynki nie stoi na przeszkodzie to, że brakuje w nich okien. Dla potrzeb podatku od nieruchomości przy ustalaniu, czy dany obiekt budowlany jest budynkiem, nie ma znaczenia, czy są w nim okna i drzwi²⁷.

Najważniejsze jest to, aby rzecz (obiekt) spełniała kryteria określone w art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Funkcja ściany (przegrody budowlanej) to wyodrębnienie budynku z otaczającej go przestrzeni. Trafnie uznał NSA w wyroku z 6.10.2015 r., II FSK 321/14, CBOSA, że budynek może mieć nie tylko kiepski dach, ale nawet być pozbawiony ścian. Artykuł 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. stanowi, że budynek musi być wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Nie muszą to być jednak ściany w tradycyjnym rozumieniu. Przegrodą budowlaną, co zostało podkreślone powyżej, mogą być filary, słupy i kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą pełnić tę samą funkcję co ściana i które strukturalnie wydzielają budynek lub jego część z przestrzeni. „Innymi słowy, funkcją przegrody budowlanej obiektu budowlanego ma być wyodrębnienie tego obiektu z przestrzeni zewnętrznej w taki sposób, gdzie da się co do zasady opisać, która część przestrzeni ogólnej należy do przestrzeni obiektu, a która jest przestrzenią zewnętrzną w stosunku do obiektu, da się określić położenie dowolnego obiektu, że znajduje się on w obiekcie lub w przestrzeni zewnętrznej poza obiektem. Przegroda budowlana nie musi być ścianą. Choć ściana (jako element budowlany) jest niewątpliwie przegrodą budowlaną”²⁸.

W pełni należy zaaprobować pogląd wyrażony przez WSA w Łodzi w wyroku z 18.04.2017 r., I SA/Łd 5/17, LEX nr 2284533, w myśl którego pojęcia przegrody budowlanej, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., nie można zawężać do ściany w tradycyjnym rozumieniu tego słowa. Stan przegród pionowych i dachu, ich uszkodzenie lub czasowe usunięcie z uwagi na trwającą przebudowę nie oznacza, że dany obiekt nie posiada przegród pionowych i dachu, a przez to przestaje być budynkiem w rozumieniu ustawy podatkowej. Także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy stwierdził, że nie można postawić znaku równości pomiędzy przegrodą budowlaną, o której

²⁶ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z 19.09.2017 r., I SA/Gd 820/17, LEX nr 2374105.

²⁷ Wyrok WSA w Białymstoku z 14.06.2017 r., I SA/Bk 43/17, LEX nr 2309307.

²⁸ Wyrok WSA w Szczecinie z 19.04.2017 r., I SA/Sz 126/17, LEX nr 2281724.

mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a ścianą w tradycyjnym rozumieniu tego słowa, ale należy objąć tą kategorią również takie elementy struktury budynku, jak np. filary, słupy czy kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą pełnić tę samą funkcję co ściana i które strukturalnie wydzielają budynek lub jego część z przestrzeni²⁹.

Zbliżone stanowisko prezentuje Naczelny Sąd Administracyjny. W wyroku z 21.02.2017 r., II FSK 150/15, LEX nr 2270007, skład orzekający stwierdził, że przesłanka wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych nie oznacza tylko takiej sytuacji, w której obiekt budowlany musi być zamknięty ze wszystkich stron, przegrody muszą być kompletne od poziomu podłogi do poziomu dachu. Nie wykluczają spełnienia tego warunku zewnętrzne ściany parkingu ocieplone i nieosłonięte elementami kamiennymi zaprojektowane jako tynkowane oraz ściany zewnętrzne powyżej parteru wykonane z użyciem siatki zbrojącej z włókna szklanego pokrytej kopolimerem, oparte na żelbetowych belkach obwodowych. Przegroda budowlana to nie tylko przegroda pełna, ale również ażurowa. Dodać trzeba, że wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych nie oznacza tylko takiej sytuacji, że obiekt budowlany musi być zamknięty ze wszystkich stron i zabezpieczony przed wpływem czynników zewnętrznych. Wystarczy bowiem, aby istniejące przegrody określiły granice obiektu. Wiaty stanowiące część magazynów, do których przylegają, powinny zostać zaliczone do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości³⁰.

Zaprezentowana wykładnia terminu „przegroda budowlana” oraz orzecznictwo sądów administracyjnych pozwalają przyjąć, że „przegroda budowlana” wydzielająca budynek z przestrzeni nie musi być „ścianą” w tradycyjnym tego słowa znaczeniu. Każda ściana może być w zasadzie uznana za przegrodę budowlaną, nie każda jednak przegroda budowlana musi być ścianą. Funkcje przegrody budowlanej mogą pełnić inne elementy składowe budynku. Istotne jest to, aby wyznaczały one granice obiektu w terenie. Innymi słowy, dla spełnienia przez obiekt budowlany przesłanki wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych nie jest konieczne zamknięcie obiektu ze wszystkich stron. Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości jest możliwe, jeśli istniejące przegrody – przy uwzględnieniu wszystkich kondygnacji – określają granice obiektu³¹. Funkcja (przeznaczenie) budynku decyduje o jego konstrukcji. Trzeba podkreślić, że instytucja „wydzielenia z przestrzeni”

²⁹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z 8.11.2016 r., I SA/Bd 538/16, LEX nr 2151962.

³⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 25.10.2016 r., III SA/Wa 2429/15, LEX nr 2159236.

³¹ Wyrok WSA w Gdańsku z 6.12.2017 r., I SA/Gd 1383/17, LEX nr 2441402.

jest znana ustawodawcy i zastosowana została jedynie do definiowania pojęcia budynku, a nie powierzchni użytkowej³².

Ze względu na powyższe, w sytuacji gdy dany obiekt nie posiada tradycyjnych ścian, ale z przestrzeni wyodrębniają go słupy, filary czy inne konstrukcje nośne, dokonanie jego obmiaru powinno nastąpić po wewnętrznej krawędzi tych konstrukcji (słupów, filarów itp.). Do powierzchni użytkowej nie powinna być zatem wliczana powierzchnia, którą zajmuje filar (słup), podobnie zresztą jak na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie bierze się pod uwagę powierzchni zajętej przez ściany budynku³³.

10. Fundament

Wbrew pozorom ustalenie, czy obiekt budowlany ma fundamenty, jest w praktyce niekiedy dosyć trudne, zwłaszcza w odniesieniu do takich obiektów jak garaże blaszaki, hale namiotowe, kioski, domki turystyczne, pawilony, altany czy też obiekty kontenerowe. Obiekty te, gdy mają fundamenty, są opodatkowane jako budynki, a w przypadku ich braku jako budowle (kioski, pawilony, hale namiotowe) albo nie podlegają opodatkowaniu (garaże blaszaki, altany, domki turystyczne). Tak więc to fundament decyduje o tym, czy i jak będą opodatkowane tego typu obiekty. Nie ma niestety w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych definicji fundamentu, co w praktyce prowadzi do powstawania licznych sporów przy odkodowywaniu tego pojęcia. Nie ma też tej definicji w ustawie – Prawo budowlane, co przed zmianą definicji budynku i budowli mogło być przydatne przy ustalaniu tego, czy dany obiekt budowlany ma fundamenty. W tej sytuacji należy przyjąć słownikowe rozumienie tego pojęcia, na co wielokrotnie wskazywano w orzecznictwie i literaturze³⁴. W Słowniku języka polskiego PWN „fundament” to: „dolna część budowli lub innej konstrukcji

³² Wyrok WSA w Kielcach z 12.10.2017 r., I SA/Ke 461/17, LEX nr 2387842.

³³ Warto zwrócić uwagę na wyrok WSA we Wrocławiu z 13.08.2014 r., I SA/Wr 1189/14, LEX nr 1569541, w którym sąd podkreślił, że dla potrzeb obliczenia kwoty podatku od nieruchomości od obiektu budowlanego będącego budynkiem konieczne jest ustalenie jego przedmiotu – powierzchni użytkowej wyrażonej w metrach kwadratowych (m²). Przegrody budowlane wydzielające obiekt budowlany z przestrzeni w postaci, jaką mają one w przypadku parkingu opisanego we wniosku, o ile pozwalają na wymierzenie powierzchni kondygnacji po wewnętrznej długości ścian (art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.), spełniają wymóg wydzielenia obiektu budowlanego dla potrzeb jednoznacznego ustalenia jego powierzchni w celu ustalenia przedmiotu opodatkowania (powierzchni użytkowej wyrażonej w jednostce m²) oraz obliczenia kwoty podatku od nieruchomości od budynku.

³⁴ Zob. S. Babiarsz, *Trwale związanie z gruntem oraz fundamenty jako element definicji budynku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych*, PPLiFS 2018/3.

osadzona w ziemi”³⁵. Definicja ta, z założenia ogólna, jest mało przydatna przy ustalaniu, czy konkretny obiekt ma fundament. Szerzej zdefiniował fundament sąd administracyjny w jednym z ostatnio wydanych wyroków³⁶. Klasyfikując na gruncie prawa budowlanego tzw. domek holenderski ustawiony na bloczkach betonowych, sąd stwierdził, że „zgodnie z encyklopedyczną definicją przez pojęcie «fundamentów» należy rozumieć «osadzoną w gruncie dolną część budowli lub podstawę konstrukcji (np. maszyny)», fundamenty mogą być różne, np. «stopowe – pod słupy, ławowe – pod ściany, płytowe – pod całe obiekty, na gruntach o niedostatecznej nośności fundamenty opiera się na palach, studniach, kesonach» (Encyklopedia Popularna PWN, Warszawa 1982, s. 223). Fundamentem będzie zatem osadzona w ziemi dolna część budynku, przy czym dolna płaszczyzna fundamentu musi znajdować się pod powierzchnią ziemi, zaś przeniesienie fundamentu w inne miejsce musi wymagać prac ziemnych, który zapewnia jego stabilność i trwałość i przenosi ciężar budynku na grunt”.

Tak sformułowana definicja pozwoliła sądowi stwierdzić, że „okoliczność, że sporny obiekt budowlany został posadowiony na bloczkach betonowych ułożonych luźno na gruncie, nie uprawniała do zakwalifikowania go jako budynku. Nie można bowiem bloczków takich uznać za fundament. Samo posadowienie obiektu budowlanego na bloczkach betonowych nie jest wystarczające do przypisania mu cech fundamentu i takiego związania z gruntem, które wynika z ich występowania i determinuje uznanie go za budynek. Przyjmując, że przedmiotowy obiekt budowlany został posadowiony tylko na bloczkach betonowych, których wykonanie nie wymaga prac ziemnych i samo ustawienie na nich obiektu nie ma charakteru niewzruszalnego, to bloczki takie pełnią jedynie funkcję podpór i izolacji obiektu od podłoża, nie zaś fundamentu trwale wiążącego obiekt z gruntem, dającego pewność jego zakotwiczenia”.

Pogląd ten, z którym należy się zgodzić, można odnieść do innych tego typu fundamentów w postaci położonych na ziemi trelinek, płytek chodnikowych, cegieł czy też kostek brukowych. Nie są to fundamenty w rozumieniu wynikającym z powołanego wyroku, ponieważ nie wymagają prac ziemnych i nie powodują trwałego związania danego obiektu z podłożem. Dodatkowo uzasadniając stanowisko sądu, należałoby wskazać, że takie bloczki czy też płyty chodnikowe nie zostały wzniesione w ramach robót budowlanych, a to jest istotna cecha wynikająca z definicji budynku zawartej w ustawie o podatkach

³⁵ Hasło Fundament, <https://sjp.pwn.pl/sjp/fundament;2558704.html> (dostęp: 23.04.2025 r.).

³⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z 26.06.2024 r., II SA/Gd 1021/23, LEX nr 3735741.

i opłatach lokalnych³⁷. Ułożenie na gruncie bloczków lub płytek betonowych nie wymaga wykonania prac objętych ustawą – Prawo budowlane, składających się na roboty budowlane.

Fundamentem w postaci wylewki betonowej musiał zająć się Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie opodatkowania szklarni³⁸. Zdaniem sądu: „obiekt ten posiada również fundament rozumiany jako element konstrukcyjny przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń budowli i za pomocą którego jest umocowany i zakotwiony w gruncie. Betonowa wylewka na jakiej posadowiony jest obiekt ma bowiem zapewnić trwałość konstrukcji, uniemożliwić jej przesunięcie, czy zniszczenie przez działanie sił przyrody – a więc pełni funkcję fundamentu. Nie ma natomiast kluczowego znaczenia dla sprawy technologia wykonania tegoż fundamentu, aczkolwiek wykonanie go w formie wylewki betonowej jest typowe dla tego rodzaju elementu konstrukcyjnego, czy też akcentowane przez autora skargi kasacyjnej wymiary tego elementu, czy też brak jego usytuowania w wykopie”.

Wylewka betonowa jest jednym z rodzajów fundamentów w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Może ona mieć różną formę, ale cechą charakterystyczną jest wykonanie w wyniku robót budowlanych i to, że przenosi ona na podłoże gruntowe ciężar obiektu oraz mocuje i zakotwicza ten obiekt w gruncie.

Zbliżonym do wylewki rodzajem fundamentu jest posadzka z kostki brukowej, na której posadowiony jest i zakotwiczony np. garaż blaszak. Posadzka ta wzniesiona w wyniku robót budowlanych po to, aby ustawić na niej garaż, pełni rolę fundamentu łączącego garaż z gruntem i przenoszącego jego ciężar na grunt. Inaczej natomiast należy zakwalifikować plac z kostki brukowej, na którym został posadowiony garaż. Plac taki jest najczęściej odrębną budowlą, wzniesioną w innym celu niż fundament pod garaż. W tym przypadku garaż nie ma fundamentu, chociaż może być trwale z takim placem połączony. Plac i garaż to dwa odrębne obiekty budowlane, co potwierdza poz. 24 załącznika nr 4 do u.p.o.l., gdzie place (także z kostki brukowej) są wskazane jako odrębne budowle.

Fundament, na co zwrócił uwagę NSA w uchwale z 29.09.2021 r., III FPS 1/21, ONSAiWSA 2021/6, poz. 89, należy traktować jako część składową budynku w rozumieniu cywilistycznym. Nie można go zatem odłączyć od budynku bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (art. 47 § 2 k.c.). Rozwijając

³⁷ Zob. art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

³⁸ Wyrok NSA z 10.04.2019 r., II OSK 1327/17, LEX nr 2681541.

ten pogląd, należy dodać, że w tym znaczeniu budynek musi być zespolony w sposób trwały z fundamentem w sensie fizycznym. Fundament budynku nie może być odrębnym od budynku obiektem (płac z kostki) albo stanowić części składowej innego obiektu (dach innego budynku). Musi to być część konstrukcyjna danego budynku wzniesiona w wyniku robót budowlanych służąca solidnemu posadowieniu budynku i powiązaniu z gruntem.

W powołanej wyżej uchwale NSA potwierdził (powołując się na literaturę fachową), że: „fundament stanowi budowlany element konstrukcyjny przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń budowli lub maszyn (w przypadku fundamentu pod maszynę lub urządzenie), wykonany z betonu, żelbetu, murowany z cegieł lub kamieni, rzadziej z drewna”. Sąd podkreślił również, że fundament winien być położony poniżej płaszczyzny gruntu, a jego wykonanie musi być związane z realizacją robót ziemnych.

Nawet najlepsza definicja fundamentu nie jest dowodem w postępowaniu podatkowym, gdzie kwestią sporną jest właśnie ten element konstrukcji budynku. Najprostszym sposobem rozwiązania tego sporu jest analiza dokumentacji budowlanej, a zwłaszcza projektu architektonicznego danego obiektu. Z takiego projektu wynika, czy i jaki fundament ma budynek. Ten sposób można jednak zastosować jedynie do budynków wymagających pozwolenia na budowę. Co wówczas, gdy budynek został wzniesiony bez projektu budowlanego? W takiej sytuacji konieczne są oględziny dokonane z udziałem podatnika. W ten sposób w większości typowych przypadków można ustalić, czy dany obiekt ma fundament. Protokół z oględzin i stosowna dokumentacja fotograficzna potwierdza, że budynek jest posadowiony na fundamencie. Jeżeli to nie wystarcza, konieczne jest powołanie biegłego z zakresu budownictwa. Ustalenie tego, czy to jest fundament, wymaga „wiadomości specjalnych”, o których mowa w art. 197 o.p. Zgodnie z nim w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami w celu wydania opinii. Opinia taka jest jednym z dowodów w postępowaniu i może być oczywiście kwestionowana przez podatnika, który może np. przedstawić ekspertyzy podważające niekorzystne dla niego ustalenia wynikające z opinii biegłego powołanego przez organ podatkowy. Czy jednak ma sens powołanie biegłego wówczas, gdy podatek od takich budynków (garaże blaszaki, kioski, pawilony) jest niższy niż koszt sporządzenia opinii? Rozwiązaniem problemu może być powołanie biegłego z grona pracowników gminy, którzy mają stosowne wykształcenie i praktykę (a więc wiadomości specjalne) do tego, aby ustalić, co jest fundamentem. Jak sądzę, nie jest to skomplikowany i przez to kosztowny do rozwiązania problem dla inżyniera budownictwa

pracującego w urzędzie gminy. Mogą tu się pojawić wątpliwości, czy pracownik gminy może być biegłym w sprawie prowadzonej przez gminny organ podatkowy, co swego czasu było podniesione w jednym z wyroków sądów administracyjnych. Z art. 197 § 3 o.p. nie wynika, że w takiej sytuacji biegły jest wyłączony z postępowania. W związku z tym pracownik gminy może być biegłym w postępowaniu podatkowym realizowanym przez wójta, burmistrza, prezydenta.

Reasumując, należy stwierdzić, że:

- ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia „fundament”, a zatem trzeba przyjąć słownikowe rozumienie tego pojęcia,
- fundamentem jest dolna część obiektu budowlanego osadzona w ziemi, przekazująca na podłoże gruntowe całość obciążeń obiektu i za pomocą której jest on umocowany i zakotwiony w gruncie. Fundamenty muszą być wzniesione w wyniku robót budowlanych i są częścią składową obiektu budowlanego;
- nie są fundamentem w powyższym rozumieniu ułożone na gruncie bloczki betonowe, trelinki, płyty chodnikowe, cegły czy też kostki brukowe,
- za fundament należy uznać wylewkę betonową (posadzkę z kostki brukowej), wzniesioną w wyniku robót budowlanych w celu posadowienia na niej obiektu budowlanego,
- nie jest fundamentem plac z kostki brukowej stanowiący odrębną budowlę, na której został posadowiony obiekt budowlany,
- do ustalenia, czy obiekt budowlany ma fundament, pomocne są dane wynikające z projektu budowlanego. W przypadku jego braku należy przeprowadzić oględziny i ewentualnie powołać biegłego z zakresu budownictwa.

11. Dach jako element definicji budynku

Jednym ze składowych elementów definicji budynku przyjmowanej na potrzeby podatku od nieruchomości jest dach. Ani ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, ani też prawo budowlane nie definiują tego pojęcia. Z językowego punktu widzenia dach to „część budowli lub pojazdu osłaniająca je od góry”³⁹. Definicja ta była jednak przedmiotem wielu orzeczeń sądów administracyjnych⁴⁰.

³⁹ Internetowy słownik języka polskiego, www.sjp.pwn.pl.

⁴⁰ Zob. R. Dowgier, *Dach jako element normatywnej definicji budynku przyjmowanej na potrzeby podatku od nieruchomości*, PPLiFS 2016/11.

W pierwszej kolejności w orzecznictwie sądów wskazuje się, że przy definiowaniu pojęcia dachu zasadne jest sięgnięcie do reguł języka potocznego: „Dach to nakrycie budynku, wierzchnia część osłoniętego wnętrza, część budynku ograniczająca go od góry, niezależnie od konstrukcji czy użytych do jego wybudowania materiałów”⁴¹. To techniczna konstrukcja całego obiektu powinna stanowić miarodajne kryterium i punkt odniesienia dla ustalenia, czy dany obiekt budowlany – dla celów jego opodatkowania – jest czy nie jest budynkiem⁴².

Na dach w rozumieniu, jakim posługuje się art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie⁴³ składa się nie tylko poszycie, lecz także konstrukcja więźby dachowej. Jedynie te dwa elementy, występujące łącznie, mogą stanowić dach w rozumieniu powołanego przepisu. W związku z tym, jak wskazał sąd, nie można mówić o istnieniu dachu w sytuacji, gdy obiekt budowlany posiada jedynie więźbę bez poszycia. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że w judykaturze wyraźnie zarysowała się linia orzecnicza⁴⁴, w świetle której dopiero całkowite i trwałe pozbawienie obiektu budowlanego dachu powoduje, że przestaje być on budynkiem w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Z tego wywieść należy, że budynek posiada dach do momentu jego całkowitego usunięcia, demontażu, rozbiórki. Uszkodzenie lub częściowe usunięcie nie oznacza, że dany obiekt nie posiada dachu⁴⁵. Pogląd taki prezentowany jest także w literaturze przedmiotu, nawiązując do innego elementu konstrukcji definicji budynku, jakim są przegrody budowlane. Podnosi się, że art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. wskazuje na wydzielenie budynku z przestrzeni za pomocą tychże przegród. Jednak w przypadku dachu ustawodawca nie wprowadza wymogu wydzielenia, obiekt ma tylko posiadać dach. W efekcie nawet niewielka pozostała część dachu konstituuje budynek⁴⁶.

Istnienie dachu jest elementem niezbędnym do klasyfikowania obiektu budowlanego jako budynku dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nie ma przy tym znaczenia, z jakiej przyczyny obiekt takiego dachu

⁴¹ Wyrok WSA w Gliwicach z 10.11.2010 r., I SA/GI 758/10, LEX nr 748340.

⁴² Wyrok NSA z 15.01.2016 r., II FSK 2974/13, LEX nr 2033542.

⁴³ Wyrok WSA w Krakowie z 24.06.2009 r., I SA/Kr 496/09, LEX nr 507644.

⁴⁴ Zob. m.in. wyroki: WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 25.05.2016 r., I SA/Go 123/16, LEX nr 2056155, oraz z 4.04.2013 r., I SA/Go 94/13, LEX nr 1333183; WSA w Olsztynie z 11.12.2013 r., I SA/Ol 671/13, LEX nr 1406119; WSA w Gliwicach z 3.04.2012 r., I SA/GI 987/11, LEX nr 1145256, oraz wyrok NSA z 3.04.2014 r., II FSK 812/12, LEX nr 1485453.

⁴⁵ R. Dowgier, *Dach...*

⁴⁶ W. Morawski [w:] *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, red. W. Morawski, Warszawa 2013, s. 28.

nie posiada. Brak dachu może wynikać w szczególności z prowadzonych prac remontowych, co oznacza, że już przed definitywnym zakończeniem rozbiórki może dojść do wygaśnięcia obowiązku podatkowego⁴⁷.

W praktyce należy podkreślić, że w sprawach spornych (np. przy uszkodzonej konstrukcji nośnej dachu) organ podatkowy może nie posiadać wystarczającej, specjalistycznej wiedzy do stwierdzenia, czy obiekt budowlany posiada jeszcze dach. W tych przypadkach, wobec tożsamości definicji budynku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych oraz w Prawie budowlanym (art. 3 pkt 2 pr. bud.), w pierwszej kolejności powinno się wykorzystywać dokumenty urzędowe, w tym mające formę decyzji administracyjnych pozwolenia na budowę. Co do zasady, stosownie do art. 194 § 1 o.p. wiążą one organy podatkowe. Zatem jeżeli z pozwolenia na budowę i stanowiącego załącznik do wniosku o jego wydanie projektu architektonicznego wynika, że dany obiekt jest budynkiem, za taki należy go uznać dla potrzeb opodatkowania. Pomińnięcie faktu stwierdzonego w dokumencie urzędowym bez przeprowadzenia przeciwdowodu stanowi naruszenie art. 194 § 1 o.p.⁴⁸ Związanie organu podatkowego dokumentem urzędowym jest szczególnie akcentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych⁴⁹.

Przy braku dokumentacji budowlanej obiektu, w przypadku zaistnienia sporu co do istnienia dachu, organ podatkowy może także skorzystać z opinii biegłego⁵⁰. Biegły nie może jednak bezpośrednio klasyfikować obiektu budowlanego jako budynku dla potrzeb opodatkowania. Słusznie w orzecznictwie podkreśla się, że: „Przedmiotem opinii biegłego są co do zasady okoliczności dotyczące stanu faktycznego. Opinia biegłego nie powinna dotyczyć stanu prawnego. Ponadto opinia biegłego ma na celu ułatwienie należytej oceny zebranego w sprawie materiału, gdy potrzebne są do tego wiadomości specjalne. Nie może ona natomiast sama być źródłem materiału stanu faktycznego sprawy, ani tym bardziej stanowić podstawy ustalenia okoliczności będących przedmiotem oceny biegłego”⁵¹. Więc rolą biegłego jest wskazanie, czy dany obiekt posiada wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 2 pr. bud. elementy, w tym dach, a do organu podatkowego należy zastosowanie w danej sprawie przepisów prawa poprzez zakwalifikowanie na podstawie opinii

⁴⁷ Wyroki WSA w Poznaniu: z 26.02.2008 r., I SA/Po 1123/07, LEX nr 534588, oraz z 28.05.2010 r., III SA/Po 106/10, LEX nr 686825.

⁴⁸ Wyrok WSA w Łodzi z 12.09.2012 r., I SA/Łd 686/12, LEX nr 1225144.

⁴⁹ Wyrok NSA z 13.01.2012 r., I GSK 850/10, LEX nr 1113207.

⁵⁰ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z 22.11.2013 r., III SA/Po 253/13, LEX nr 1395898.

⁵¹ Wyrok NSA z 25.02.2016 r., I FSK 1977/14, LEX nr 2035546.

biegłego danego obiektu budowlanego do kategorii budynków lub stwierdzenie, że budynku on nie stanowi.

12. Obiekty o cechach budynku, których podstawowym parametrem technicznym jest pojemność (silosy, zbiorniki)

Zgodnie z nową definicją budynku nie jest nim obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność. Ten nowy fragment definicji budynku pojawił się w związku z problemem dotyczącym klasyfikowania silosów na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. O tym, czy silos powinien być opodatkowany jako budynek czy też budowla, rozstrzygał TK w wyroku z 13.12.2017 r., SK 48/15, OTK-A 2018/2. Pomimo sformułowanej przez TK tezy, zgodnie z którą każdy obiekt budowlany wypełniający kryteria wyrażonej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych normatywnej definicji budynku musi być tak kwalifikowany dla potrzeb opodatkowania, już po tym rozstrzygnięciu pojawiły się orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, które w dalszym ciągu bazowały przy ocenie takich obiektów na kryterium funkcjonalnym (przeznaczeniu, wyposażeniu i sposobie wykorzystania)⁵². Orzeczenia te dotyczyły m.in. silosów, a więc obiektów, które na gruncie Prawa budowlanego (art. 3 pkt 3) mogą być jako zbiorniki zaliczone do budowli. Sprawa była przedmiotem uchwały NSA (7) z 29.09.2021 r., III FPS 1/21, ONSAiWSA 2021/6, poz. 89, gdzie pojawiła się pojemność jako przesłanka wykluczająca zaliczenie danego obiektu do budynków.

Chcąc definitywnie rozstrzygnąć ten problem, w nowelizowanej definicji budynku obiekty takie jak silosy, dla których podstawowym parametrem technicznym jest ich pojemność (a nie powierzchnia, jak przy budynkach) zostały wyłączone z kategorii budynku. W związku z tym pojawia się problem dotyczący tego, jak ustalić, że podstawowym parametrem jest pojemność, a nie powierzchnia. Najłatwiej to zrobić, sięgając do dokumentacji budowlanej, a zwłaszcza projektu technicznego, gdzie funkcja i parametry techniczne obiektu są określone. Jeżeli nie ma dokumentacji budowlanej, to jedynym sposobem ustalenia tych parametrów jest wystąpienie o opinię do biegłego z zakresu budownictwa.

⁵² Zob. np. wyroki NSA z 8.05.2018 r.: II FSK 1162/16, LEX nr 2544074; II FSK 1281/16, LEX nr 2527686; II FSK 1296/16, LEX nr 2544063; II FSK 1297/16, LEX nr 2544073, oraz II FSK 331/17, LEX nr 2527688.

Pojemność jako podstawowy parametr danego obiektu skutkuje tym, że nie jest to budynek. Nie przesądza to jednak o tym, jak powinien być opodatkowany. Jeżeli taki obiekt ma cechy budowli i jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, to jest opodatkowany jako budowla. W poz. 6 załącznika nr 4 do u.p.o.l. wskazuje się wprost obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność, inny niż wymieniony w poz. 4 i poz. 5. Tego typu obiekty podlegają opodatkowaniu wraz z instalacjami niezbędnymi do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

13. Jak powinny być opodatkowane garaże blaszaki w 2024 roku i wcześniej?

Przy opodatkowaniu takiego obiektu decydujące znaczenie ma to, czy ma on wszystkie cechy budynku wynikające z definicji zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Zgodnie z tą definicją budynek to 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. Nie budzi wątpliwości, że takie garaże mają przegrody budowlane i dach. Problemy pojawiają się przy ustalaniu, czy mają one fundamenty oraz czy są trwale z gruntem związane. Co do fundamentów, to najwięcej wątpliwości jest związanych z tzw. wylewkami, na których są te garaże ustawiane. Czy taka wylewka betonowa jest fundamentem? W rozumieniu potocznym betonowe podłoże wykonane po to, aby ustawić na nim garaż, jest jedną z form fundamentu. W większości przypadków podatnicy też nie kwestionują traktowania takiej wylewki jako fundamentu. Co jednak wówczas, gdy podatnik upiera się, że to nie jest fundament? Niestety, problemu tego nie można rozwiązać inaczej, niż powołując biegłego. Ustalenie tego, czy to jest fundament, wymaga „wiadomości specjalnych”, o których mowa w art. 197 o.p. Zgodnie z nim w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami w celu wydania opinii. Ale czy to ma sens wówczas, gdy podatek od takiego garażu oscyluje w granicach kilkuset złotych, a przecież biegłemu trzeba zapłacić? Nie ma jednak innego sposobu ustalenia, czy taka wylewka jest fundamentem. Nie może tego zrobić skutecznie organ podatkowy, który nie dysponuje z założenia wiadomościami specjalnymi z zakresu budownictwa, co niewątpliwie podniesie podatek, wnioskując o powołanie „prawdziwego” biegłego. Wydaje się, że rozwiązaniem problemu może być powołanie biegłego

z grona pracowników gminy, którzy mają stosowne wykształcenie i praktykę (a więc wiadomości specjalne) do tego, aby ustalić, co jest fundamentem. Jak sądzę, nie jest to skomplikowany i przez to kosztowny do rozwiązania problem dla inżyniera budownictwa pracującego w urzędzie gminy. Mogą się tu pojawić wątpliwości, czy pracownik gminy może być biegłym w sprawie prowadzonej przez gminny organ podatkowy. Z art. 197 § 3 o.p. nie wynika, że w takiej sytuacji biegły jest wyłączony z postępowania. Może zatem sporządzić opinię, do której będzie mógł się ustosunkować podatnik. Jest to jeden z dowodów w postępowaniu, który podatnik może kwestionować, przedstawiając inne (np. ekspertyzy).

Ustalenie, że garaż blaszak ma fundament, z reguły przesadza o tym, że jest też „trwale” z gruntem związany. W orzecznictwie sądowym podnosi się, że na trwały związek budynku z gruntem wskazuje to, że ma fundamenty i jego konstrukcja jest tak powiązana z tym fundamentem, że „stawia czoło parciu wiatrów i innych czynników atmosferycznych”⁵³. Garaże blaszaki zawsze są tak umocowane z podłożem (nie tylko fundamentem), że nie fruwają w powietrzu, przez co są trwale z gruntem związane w rozumieniu prezentowanym w orzecznictwie sądowym. Trwały związek z gruntem nie jest w takim rozumieniu trudny do ustalenia zwłaszcza w wietrzne dni.

W przypadku, gdy dany garaż ma dach, przegrody budowlane, fundamenty i trwały związek z gruntem, to jest budynkiem. Podatek jest naliczany od jego powierzchni użytkowej. Stawka podatku zależy od tego, czy jego właścicielem (podatnikiem) jest przedsiębiorca, czy też osoba nieprowadząca działalności gospodarczej. Przedsiębiorcy od tych garaży płacą podatek według stawek najwyższych, a osoby fizyczne według tzw. stawek pozostałych.

Inaczej przedstawiają się zasady opodatkowania garażu blaszaka wówczas, gdy nie ma on wszystkich cech budynku z przytoczonej wyżej definicji. Najczęściej nie będzie miał fundamentów, co skutkuje tym, że jest to obiekt budowlany niebędący budynkiem, a zatem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest to budowla. Budowle podlegają opodatkowaniu tylko wówczas, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – zob. art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Tak więc garaż budowla będzie opodatkowany jedynie w sytuacji, gdy jest w posiadaniu przedsiębiorcy lub innej osoby prowadzącej działalność gospodarczą. Od takiego garażu podatek jest płacony w wysokości 2% jego wartości amortyzacyjnej brutto.

⁵³ Zob. L. Etel, *Podarek od budynków i budowli*, Warszawa 2022, s. 46 oraz podane tam orzecznictwo i literatura

Garaż budowla będący w posiadaniu osoby nieprowadzącej działalności gospodarczej nie podlega opodatkowaniu. Oznacza to, że osoby fizyczne wykorzystujące garaż na własne potrzeby, nie muszą płacić podatku od garaży budowlanych. Oznacza to także, że nie muszą wykazywać garaży budowlanych w informacji na podatek od nieruchomości, ponieważ nie podlegają one opodatkowaniu, co nie może być utożsamiane ze zwolnieniem od podatku.

14. Opodatkowanie garaży blaszaków w 2025 r.

Po wprowadzeniu od początku roku definicji budowli i budynku zawartej w ustawie z 19.11.2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej zmieniły się zasady opodatkowania garaży blaszaków od początku 2025 r.⁵⁴ Zmiany wynikają z nowej definicji budowli, która nie obejmuje już garaży blaszaków. Nic się natomiast nie zmienia przy opodatkowaniu tego rodzaju garaży jako budynków.

Najpierw o garażach budynkach w 2025 r. Zgodnie z nową definicją budynku jest to „obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność”.

Jak widać, w nowej definicji zachowano podstawowe cechy decydujące o zaliczeniu danego obiektu do budynków, a mianowicie trwałe związanie z gruntem, przegrody budowlane, fundament i dach. Nowością jest warunek wzniesienia obiektu w wyniku robót budowlanych. W znowelizowanej ustawie jest też definicja tychże robót rozumianych jako „prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane”. Jest to więc bardzo szeroka definicja, obejmująca również montaż garażu z elementów składowych. Pozwala to twierdzić, że każdy garaż blaszak jest – w rozumieniu tej definicji – wzniesiony w wyniku robót budowlanych. Potwierdza to także wymóg posiadania przez garaż fundamentów, a te niewątpliwie mogą

⁵⁴ Dz.U. z 2024 r. poz. 1757.

być wzniesione jedynie w wyniku „budowy” jako podstawowej formy robót budowlanych⁵⁵. Jeżeli za budynek można uznać jedynie garaż mający fundamenty, a te muszą być wybudowane, to każdy garaż budynek jest wzniesiony w wyniku robót budowlanych.

Pewną nowością w ustawowej definicji budynku jest wskazanie, że jego elementem składowym są instalacje zapewniające możliwość użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Wymóg ten obowiązywał i wcześniej, ale wynikał z definicji obiektu budowlanego zawartej w art. 3 pkt 1 pr. bud. Oznacza to, że instalacje takie nie są opodatkowane jako budowle, ponieważ wchodzą w skład budynku, w przypadku którego podstawą opodatkowania jest jego powierzchnia. Należy podkreślić, że instalacje nie są niezbędnym warunkiem uznania danego obiektu za budynek. W garażach blaszakach z reguły ich nie ma, co nie stoi na przeszkodzie uznania ich za budynek, pod warunkiem, że posiadają pozostałe cechy budynku zawarte w definicji ustawowej.

Dla prowadzonych rozważań nie ma znaczenia fragment definicji budynku, z którego wynika, że nie są zaliczane do budynków obiekty, których podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność. Garaże blaszaki mają łatwą do ustalenia powierzchnię, będącą podstawą ich opodatkowania. Ich „podstawowym parametrem” nie jest na pewno pojemność.

Nowa definicja w zasadzie niczego nie zmienia w sposobie klasyfikowania garaży jako budynków opodatkowanych podatkiem od nieruchomości. Garaże blaszaki trwale z gruntem związane, mające fundament, ściany i dach były i są traktowane jako budynki. Definicja ta nie rzutuje także na stawki podatkowe. Garaże budynki będące w posiadaniu przedsiębiorców są i będą opodatkowane stawkami najwyższymi jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast garaże u podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej to z reguły stawki pozostałe⁵⁶. Tak więc garaże blaszaki jako budynki są od 2025 r. nadal opodatkowane na takich samych zasadach jak wcześniej.

Nie będzie tak w przypadku uznania w 2025 r., że dany garaż blaszak nie ma wszystkich cech budynku. Taki obiekt nie będzie klasyfikowany jako budowla podlegająca opodatkowaniu. Do końca 2024 r., jeżeli garaż blaszak

⁵⁵ Zgodnie z art. 3 pkt 6 pr. bud. przez budowę należy rozumieć „wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego”.

⁵⁶ Mogą też być zwolnione z podatku, np. zob. art. 7 ust. 2 u.p.o.l. i zawarte tam zwolnienia podmiotowe.

nie miał np. fundamentów, to był traktowany jako budowla i podlegał opodatkowaniu u przedsiębiorców (budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej). Nie płacili podatku od takiego garażu osoby nieprowadzące działalności gospodarczej.

W 2025 r. nie będzie podatku od garażu, który nie ma cech budynku. Wynika to z nowej definicji budowli. Budowlą – przytaczając jedynie istotne elementy definicji z uwagi na analizowaną tematykę – jest „obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (...) – wzniesiony w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowi część obiektu niewymienionego w ustawie”. A zatem garaż blaszak może być uznany za budowlę jako przedmiot opodatkowania, tylko wówczas, gdy jest wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W załączniku tym wymienia się 28 rodzajów budowli, ale nie ma wśród nich garażu blaszaka. Najbardziej zbliżonym do takiego garażu jest „obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem”. Według mnie chodzi tu o kontener w rozumieniu potocznym, za który nie można uznać garażu blaszaka. Pewna wątpliwość może powstać, gdy weźmiemy pod uwagę garaż – kontener. Jeżeli taki garaż kontener nie miałby np. fundamentów albo nie był trwale z gruntem związany, należałoby go klasyfikować jako budowlę wymienioną w załączniku nr 4 i opodatkować, gdy byłby związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jednak konstrukcja takiego garażu kontenera odbiega zasadniczo od typowych garażów blaszaków, co potwierdza wcześniejsze twierdzenie, że garaże blaszaki nie są wymienione w załączniku nr 4, a przez to nie są objęte podatkiem od nieruchomości.

15. Domki rekreacyjne, szopy, przyczepy „holenderskie”

Od początku 2025 r. zmieniły się zasady opodatkowania tak popularnych obiektów jak domki rekreacyjne w ośrodkach wypoczynkowych niemające fundamentów. Nie są to budynki (brak fundamentów) i nie są wymienione w załączniku nr 4. Nie podlegają zatem opodatkowaniu. Do końca 2024 r. były u przedsiębiorców opodatkowane jako budowle. Dotychczas obiekty takie były budowlami i przedsiębiorcy płacili podatek od ich wartości. W zasadzie każdy obiekt budowlany w kształcie budynku, pozbawiony jednak fundamentów albo niezwiązany trwale z gruntem, będzie w 2025 r. wyłączony z opodatkowania. Tak zwane domki holenderskie, ustawione na trelinkach, także będą wyłączone z opodatkowania. Można mieć wątpliwości, dlaczego szopa bez fundamentów nie podlega opodatkowaniu, a wiata (poz. 11 załącznika) i zadaszenie (poz. 24

załącznika)⁵⁷ – także bez fundamentów, są uznane za budowlę i opodatkowane u przedsiębiorców. Po wprowadzeniu nowej definicji należy uważnie rozważyć, jakie budowle dotychczas opodatkowane przestaną nimi być.

16. Nowa definicja budowli

Budowla, zgodnie z nową definicją, to:

- a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
 - b) elektrownia wiatrowa, elektrownia jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, biogazownia rolnicza, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski oraz skocznia, w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,
 - c) urządzenie budowlane – przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
 - d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a–c – wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
 - e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową
- wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.

17. Budowla jako obiekt niebędący budynkiem

Zgodnie z nową definicją budowla jest obiektem niebędącym budynkiem. To sformułowanie wskazuje, że utrzymana została wcześniej obowiązująca zasada, zgodnie z którą najpierw należy ustalić, czy dany obiekt ma cechy budynku z definicji ustawowej. Jeżeli tak – jest budynkiem na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nie ma już zatem potrzeby analizowania, czy to może być także budowla. Ustalenie, że np. pawilon sprzedaży ulicznej ma fundament, przegrody budowlane i jest trwale z gruntem związany, skutkuje tym, że należy uznać go za budynek. Nie może być opodatkowany jako

⁵⁷ Nie ma sensu się zastanawiać, czym różni się wiata do zadaszenia, bo oba obiekty są budowlami wymienionymi w załączniku nr 4 i przez to podlegają opodatkowaniu na takich samych zasadach.

budowla, chociaż jest wymieniony w poz. 28 załącznika nr 4 do u.p.o.l., gdzie zostały wyliczone budowle. Podobnie jest np. z halą namiotową, kioskiem, pawilonami ulicznymi tam wskazanymi jako budowla. Chcąc je opodatkować, należy zacząć od ustalenia, czy mają one cechy budynku. Jeżeli nie mają (np. fundamentu), to nie są budynkami. Są one jednak wymienione w załączniku nr 4, co skutkuje tym, że mogą być opodatkowane jako budowla, pod warunkiem, że są trwale związane z gruntem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Muszą też być – jak wszystkie budowle podlegające opodatkowaniu – związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wskazane pawilony lub kioski jako budynki będą opodatkowane u osób fizycznych i przedsiębiorców. Natomiast ich opodatkowanie jako budowli będzie możliwe jedynie u przedsiębiorców z uwagi na wymóg ich związania z prowadzeniem działalności gospodarczej.

18. Obiekt wymieniony w załączniku nr 4

W załączniku nr 4 zostało wyliczonych 28 rodzajów obiektów będących budowlami i podlegających opodatkowaniu wraz z instalacjami umożliwiającymi ich użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem (o czym niżej). Obiekty te nie są zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, co pozwala przyjąć ich słownikowe rozumienie. Warto podkreślić, że pomocna przy odkodowaniu pojęcia np. wodociąg, linia elektroenergetyczna czy też konstrukcja oporowa lub wsporcza będzie literatura specjalistyczna, gdzie te pojęcia są przybliżone. Można także korzystać z dokumentacji budowlanej, a zwłaszcza projektu architektoniczno-budowlanego, gdzie zawarte jest nie tylko nazwa obiektu, ale też w formie opisowej i graficznej jego charakterystyka pozwalająca na ustalenie m.in. tego, czy ma fundamenty, czy jest wolnostojący, trwale z gruntem związany, jakie instalacje są niezbędne do jego funkcjonowania oraz czy został wzniesiony w wyniku robót budowlanych. Wykorzystanie dokumentacji budowlanej umożliwia definicja robót budowlanych (art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l.), z której wynika, że są to prace, do których stosuje się przepisy ustawy – Prawo budowlane. Stąd też nie ma podstaw do kwestionowania, że amfiteatr wymieniony w pozwoleniu na budowę jest amfiteatrem z załącznika nr 4 poz. 3 u.p.o.l.

Szczegółowe rozważania dotyczące opodatkowania poszczególnych rodzajów budowli z załącznika są zawarte w dalszej części komentarza.

19. Budowle wraz z instalacjami

Pojęcie instalacji zapewniającej możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem zostało opisane w części komentarza dotyczącej budynku. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że tylko obiekty wymienione w załączniku nr 4 podlegają opodatkowaniu wraz z instalacjami. Inne obiekty uznane za budowle na mocy art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b, c, d, e u.p.o.l. są opodatkowane bez instalacji, nawet jeżeli je mają.

Instalacje tego typu wchodziły w skład budowli i w związku z tym dzielą jej „los” podatkowy. Sprowadza się to do tego, że wartość tych instalacji składa się na wartość amortyzacyjną budowli, stanowiącą jej podstawę opodatkowania. Tego typu instalacje nie są w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odrębnymi budowlami ani też urządzeniami budowlanymi.

Wspomniany już wyżej pawilon wystawowy wskazany w załączniku nr 4 w poz. 28, a więc budowla, będzie opodatkowany wraz z instalacją elektryczną (od łącznej wartości). Natomiast taki pawilon wystawowy, gdy będzie miał fundament i inne cechy budynku, będzie podlegał opodatkowaniu jako budynek, a instalacja elektryczna w nim zamontowana nie będzie podlegała opodatkowaniu.

20. Część budowlana urządzeń technicznych

Za budowlę uznane zostały części budowlane urządzeń technicznych wymienionych w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b (elektrownia wiatrowa, elektrownia jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, biogazownia rolnicza, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski oraz skocznia), a także w lit. d (inne urządzenia techniczne). Można się zastanawiać, dlaczego podzielono urządzenia techniczne na dwie grupy. Opodatkowanie tych urządzeń jest bowiem identyczne. Przedmiotem podatku jest część budowlana zarówno elektrowni wiatrowej (lit. a), jak i innego urządzenia technicznego (lit. d). Jeżeli urządzenie techniczne nie jest samodzielną budowlą z załącznika nr 4, elementem instalacji ani urządzeniem budowlanym (o czym niżej), to podlega opodatkowaniu wyłącznie w zakresie jego części budowlanych. Zgodnie bowiem z art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a–c tego przepisu jest opodatkowane tylko od części budowlanych. Analizowane urządzenie techniczne można opodatkować pod dwoma warunkami:

- ma część budowlaną i
- zostało wzniesione w wyniku robót budowlanych.

Pojęcie części budowlanej nie zostało (a szkoda) zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Wynika to chyba stąd, że w poszczególnych obiektach część budowlana może mieć różną formę. Na pewno nie można jej utożsamiać tylko z fundamentem, ponieważ tym pojęciem także posługuje się ustawodawca w definicji budowli (zob. art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.). Reguły wykładni wykluczają nadawanie tego samego znaczenia różnym pojęciom użytym w ustawie. Fundament będzie na pewno częścią budowlaną, ale nie można twierdzić, że jedyną. Można wskazać urządzenia techniczne, których częścią budowlaną nie są fundamenty, ale np. wsporniki, słupki, kotwy mocujące. Ma to miejsce w przypadku paneli fotowoltaicznych, gdzie częścią budowlaną nie są panele (urządzenie techniczne), ale konstrukcje mocujące te panele do gruntu (stoły) na których te panele są ułożone⁵⁸. W tym rozumieniu nie stanowi części budowlanej urządzenie techniczne i instalacje związane z danym obiektem. Nie są nią też urządzenia budowlane, ponieważ są one opodatkowane w całości jako odrębna budowla wymieniona w lit. c analizowanego przepisu. Jeżeli zatem wykluczymy z części budowlanej urządzenia techniczne, instalacje i urządzenia budowlane (część techniczna), to pozostaną jedynie różnorodne elementy konstrukcji budowlanej, na której umocowane są elementy części technicznej. W ich identyfikacji pomocnym jest projekt architektoniczno-budowlany obiektu, a także projekt techniczny.

Części budowlane urządzenia technicznego muszą być wzniesione w wyniku robót budowlanych. To pozwala bliżej określić, co jest taką częścią w przypadku urządzeń technicznych. Jeżeli np. paczkomat został posadowiony na gruncie na wcześniej wylanej w tym celu wylewce, fundamencie lub wbetonowanych kotwach mocujących, to nastąpiło to w wyniku robót budowlanych w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Te części urządzenia technicznego (paczkomatu) należy uznać za jego część budowlaną, stanowiącą z paczkomatem całość użytkową. Natomiast w przypadku przykręcenia paczkomatu do istniejącego wcześniej chodnika z kostki brukowej, nie można chodnika uznać za część budowlaną paczkomatu, ponieważ jest to odrębna budowla (poz. 8 załącznika nr 4). W takiej sytuacji paczkomat nie ma części budowlanej, a przez to nie ma czego opodatkować.

⁵⁸ Instalacja fotowoltaiczna składa się z pojedynczych paneli fotowoltaicznych połączonych ze sobą elektrycznie i zamontowanych na konstrukcji stalowej, która jest zakotwiona w gruncie przez palowanie, system kotew lub za pomocą płyt betonowych. Sposób przytwierdzenia paneli do konstrukcji umożliwia w razie potrzeby ich wymontowanie, np. w przypadku uszkodzenia poszczególnych paneli. Konstrukcje wsporcze są ułożone w rzędach, tworząc równoległe stoły, na których montowane będą panele z pochyleniem w kierunku południowym. Stan faktyczny występujący w sprawie rozstrzygniętej wyrokiem NSA z 6.12.2022 r., III FSK 740/22.

21. Urządzenia techniczne jako samodzielne budowle

Nie ma już w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych potrzeby odkodowywania pojęcia „wolnostojące urządzenia techniczne”, które są wymienione w art. 3 pkt 3 pr. bud., jako przykład budowli. Nie zostało one przeniesione do nowej definicji budowli. Nie oznacza to, że tego typu urządzenia nie podlegają już opodatkowaniu. Są opodatkowane wówczas, gdy zostały wymienione w załączniku nr 4 do u.p.o.l. Jako przykład takich urządzeń można wskazać wagę samochodową i wagę kolejową (poz. 27). Urządzenia te w całości (część budowlana wraz z instalacjami) podlegają opodatkowaniu. Urządzenia tego typu można też odnaleźć w innych pozycjach załącznika (poz. 5, 12, 13, 17, 25, 26). Urządzenia te mogą mieć w niektórych przypadkach cechy instalacji (np. poz. 5 – instalacja do odgazowywania) albo urządzenia budowlanego (poz. 26 – wolnostojący komin). Jednak ich wymienienie w załączniku nr 4 skutkuje tym, że powinny być klasyfikowane jako budowle wraz z instalacjami wymienionymi w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. Oznacza to, że w całości podlegają opodatkowaniu (nie tylko część budowlana) i nie muszą spełniać przewidzianych dla opodatkowania urządzeń budowlanych dodatkowych warunków (bezpośrednio związane i niezbędne).

22. Urządzenia techniczne jako instalacje

Zarówno w definicji budynku, jak i budowli wskazane są instalacje zapewniające możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Nie ma w ustawie definicji instalacji, co wymaga ustalenia znaczenia tego pojęcia w oparciu o reguły wykładni językowej. Instalacja w Wielkim słowniku języka polskiego jest określona jako „zespół urządzeń i przewodów doprowadzających jakiegoś rodzaj substancję lub sygnał”⁵⁹. Podobnie określa się instalację w literaturze fachowej z zakresu budownictwa⁶⁰. Są to zespoły urządzeń i elementów technicznych, które są połączone ze sobą w sposób funkcjonalny i służą do realizacji określonych zadań w procesach produkcyjnych. Zadaniem instalacji jest umożliwienie procesu m.in.: transportu, destylacji, odpylania, suszenia, mieszania, odparowywania i składowania mediów (wody, prądu, gazu, powietrza, paliwa, ścieków oraz innych substancji), które są potrzebne do użytku przy

⁵⁹ Hasło Instalacja, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/18821/instalacja/5063057/przewody> (dostęp: 23.04.2025 r.). Podobnie w Słowniku języka polskiego M. Szymczaka (red.), t. 1, Warszawa 1978, s. 794 przez instalację należy rozumieć zespół urządzeń technicznych (przewodów i sprzętu) służących do jednolitego celu.

⁶⁰ Zob. np. <http://marianosinski.com/czym-sa-instalacje-przemyslowe> (dostęp: 23.04.2025 r.).

wytwarzaniu lub przetwarzaniu produktów⁶¹. Należy podkreślić, że instalacje w tym rozumieniu, stanowią nie tylko przewody, kable itp., ale i połączone z nimi urządzenia służące określonej celowi. Takie urządzenia techniczne są elementem składowym instalacji i dzielą ich „los” podatkowy.

W przypadku instalacji służących funkcjonowaniu budowli są one opodatkowane podatkiem od nieruchomości razem z budowlą. Ich wartość zwiększa podstawę opodatkowania budowli. Nie są odrębnym przedmiotem podatku, tylko ich wartość składa się na wartość amortyzacyjną brutto budowli (ew. wartość rynkową, gdy budowla nie jest amortyzowana).

Inaczej jest w przypadku instalacji w budynkach. Są one elementem składowym budynku, opodatkowanego od jego powierzchni użytkowej. Z tego powodu instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem nie są opodatkowane. Wartość instalacji nie może zwiększyć bowiem podstawy opodatkowania budynku, którą jest jego powierzchnia⁶². A zatem instalacje służące budynkowi są faktycznie wyłączone z opodatkowania. Wyłączenie nie dotyczy wszystkich instalacji znajdujących się w budynku, ale tylko tych, które zapewniają możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Jak ustalić, które to instalacje? Najprościej jest sięgnąć do projektu architektoniczno-budowlanego, a zwłaszcza projektu technicznego obiektu, gdzie są wskazane instalacje związane z jego funkcjonowaniem. Jeżeli dalej są wątpliwości albo nie ma dokumentacji budowlanej, to należy je wyjaśniać w oparciu o opinię biegłego z zakresu budownictwa.

23. Urządzenia budowlane

Urządzenie budowlane jako jeden z rodzajów budowli podlegających opodatkowaniu jest zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.o.l. Jest to „przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenia techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem”.

⁶¹ Zob. <https://izolwent.pl/blog/jak-brzmi-definicja-instalacji-przemyslowej> (dostęp: 23.04.2025 r.).

⁶² Znajduje to potwierdzenie w uzasadnieniu analizowanej ustawy. „Analogicznie, jak w obowiązującym stanie prawnym, przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie budynek wraz z instalacjami (o ile je posiada) zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Instalacje takie jak: instalacja elektroenergetyczna, wodociągowa, kanalizacyjna, ciepła, telekomunikacyjna, gazowa nie będą stanowiły odrębnego przedmiotu opodatkowania i nie będą w konsekwencji podlegały opodatkowaniu, gdyż podstawą opodatkowania budynku jest jego powierzchnia użytkowa”.

Nowa definicja nie pokrywa się z definicją urządzeń budowlanych z ustawy – Prawo budowlane (art. 3 pkt 9). Różnice sprowadzają się przede wszystkim do tego, że urządzenia budowlane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zostały „mocniej” powiązane z obiektem budowlanym⁶³. Wyraża się to tym, że zgodnie z nową definicją muszą one być bezpośrednio związane z budynkiem lub budowlą oraz muszą być niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Z uzasadnienia ustawy wprowadzającej nową definicję wynika, że urządzenie budowlane musi „pełnić służebną rolę” w stosunku do budynku lub budowli i „tylko wtedy, gdy związek użytkowy takiego urządzenia technicznego z takim budynkiem albo budowlą jest bezpośredni oraz niezbędny dla ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (nie będą urządzeniami technicznymi urządzenia jedynie usprawniające funkcjonowanie budynku albo budowli, np. kasa fiskalna, terminal komputerowy, taśmociąg, suwnica itp.)”.

Bardzo trudno będzie ustalić, na czym polega związek bezpośredni urządzenia budowlanego z obiektem. Wydaje się, że chodzi tu o fizyczne połączenie urządzenia z budowlą lub budynkiem. Potwierdza takie rozumienie wyrzucenie z nowej definicji urządzenia budowlanego ogrodzeń i placów postojowych, które fizycznie nie muszą być połączone z budynkiem. W orzecznictwie sądowym także w zbliżony sposób rozumie się bezpośrednie związanie urządzenia (dystrybutora paliwa) z budowlą (zbiornikiem paliwa)⁶⁴.

Nie są niezbędne do użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem – co wynika z uzasadnienia ustawy – m.in. kasa fiskalna, terminal komputerowy, taśmociąg. Nie są to najlepsze przykłady, ponieważ zmieniła się definicja urządzenia budowlanego⁶⁵. Urządzenia te nie są urządzeniami budowlanymi

⁶³ Mniejsze znaczenie ma to, że w nowej definicji urządzenia budowlanego nie znalazły się „przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki”. Są one nadal opodatkowane jako budowle wymienione w załączniku nr 4 (poz. 18, 22 i 24). Nie muszą być przy tym tak jak urządzenia budowlane bezpośrednio związane z obiektem budowlanym i niezbędne do jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. W ten sposób rozszerzono możliwości opodatkowania tego typu obiektów.

⁶⁴ Wyrok NSA z 6.09.2024 r., III FSK 1523/23, LEX nr 3766776: „Dystrybutory paliwa umożliwiają więc użytkowanie obiektu budowlanego, czyli zbiornika podziemnego będącego budowlą, zgodnie z celem, dla którego został on zamontowany na stacji paliw. Nie mogą funkcjonować samodzielnie bez zbiornika paliw, podobnie jak bez dystrybutorów zbiornik paliw nie mógłby być gospodarczo użytkowany. Można zatem mówić o bezpośrednim i koniecznym powiązaniu dystrybutora ze zbiornikiem paliw”.

⁶⁵ Przykład kas i terminali zaczerpnięty z wyroku NSA z 6.09.2023 r., III FSK 653/23, LEX nr 3650111, dotyczył poprzednio obowiązującej definicji urządzenia budowlanego. Sąd stwierdził, że „urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.P.b. może być wyłącznie urządzenie techniczne zapewniające możliwość użytkowania obiektu budowlanego (m.in. budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b.) zgodnie z jego przeznaczeniem i tylko wówczas, gdy związek

z zupełnie innego powodu – nie zostały wzniesione w wyniku robót budowlanych⁶⁶. Takie urządzenia nigdy nie były opodatkowane i nie ma przy tym znaczenia, czy są „niezbędne” do użytkowania danego budynku lub budowli. Kasa fiskalna w sklepie jest niezbędna, ale nie jest opodatkowana, ponieważ jej zainstalowanie nie miało nic wspólnego z robotami budowlanymi. W uzasadnieniu też wskazuje się, że suwnica nie jest urządzeniem budowlanym, ponieważ nie jest niezbędna do użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Wszystko zależy od tego, jaka to jest suwnica (konstrukcja) i w jakim budynku się znajduje. Suwnice z częścią budowlaną wzniesione w wyniku robót budowlanych (fundamenty, tory, podkłady betonowe) mogą być urządzeniem budowlanym albo urządzeniem technicznym innym (lit. c) i wówczas opodatkowana jest ich część budowlana.

Urządzenia budowlane są opodatkowane jako samodzielna budowla wymieniona w powołanym przepisie i tym się różnią od urządzeń wchodzących w skład instalacji. Różnica ta jednak jest mało przydatna przy klasyfikowaniu urządzeń technicznych jako urządzeń budowlanych albo urządzeń wchodzących w skład instalacji. W praktyce bardzo trudno jest odróżnić te urządzenia⁶⁷. W razie wątpliwości o zaliczaniu danego urządzenia technicznego do urządzeń budowlanych albo instalacji będzie decydowała dokumentacja budowlana i opinia biegłego z zakresu budownictwa. O taką opinię można wystąpić dlatego, że urządzenia budowlane muszą być wzniesione w wyniku robót budowlanych, do których stosuje się przepisy prawa budowlanego, co wynika

użytkowy jest konieczny dla zapewnienia użytkowania z obiektu budowlanego (w rozpatrywanym przypadku zbiornika paliw) i bezpośredni (nie będą urządzeniem budowlanym powiązane z ww. obiektem komputery, kasy fiskalne, terminale itp.).”

⁶⁶ Przed 2025 r. urządzenie budowlane, tak jak każdy obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego, musiało być wzniesione z wyrobów budowlanych. Pojęcie to było bardzo szerokie, czego najlepszym dowodem było uznawanie przez NSA dystrybutorów paliw czy też transformatorów na farmach fotowoltaicznych za urządzenia budowlane, a zatem wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Pojęcie wyrobów budowlanych zdefiniował NSA m.in. w wyroku z 13.03.2024 r., III FSK 945/23, ONSAiWSA 2025/1, poz. 4, rozpatrując sprawę rozdzielnii w budynkach. Wprowadzony z początkiem 2025 r. wymóg wzniesienia w wyniku robót budowlanych wyklucza z kategorii urządzeń budowlanych urządzenia techniczne jedynie umieszczone w budynku lub budowli, bez konieczności wykonania robót budowlanych.

⁶⁷ Piec gazowy jest urządzeniem technicznym instalacji grzewczej budynku, ale już zbiornik na gaz jest urządzeniem budowlanym, a zatem podlega opodatkowaniu, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Szambo jest urządzeniem budowlanym (opodatkowanym), a rury kanalizacyjne w budynku są elementem składowym instalacji wodno-kanalizacyjnej (wyłączone z opodatkowania). Komin w budynku jest elementem składowym instalacji grzewczej budynku (nieopodatkowanym), ale komin ustawiony obok budynku jest urządzeniem budowlanym (opodatkowanym).

już bezpośrednio z nowej definicji budowli. Pozwala to wykluczyć z kategorii urządzeń budowlanych urządzenia techniczne niewymagające ich instalacji w wyniku robót budowlanych.

Błędy w zaklasyfikowaniu danego urządzenia technicznego do instalacji albo jako urządzenie budowlane nie wywołują znaczących skutków podatkowych. Podatek od obu rodzajów tych urządzeń jest taki sam – 2% ich wartości amortyzacyjnej (lub rynkowej, gdy nie są amortyzowane). Jednakże, o ile urządzenia techniczne jako instalacje muszą zapewniać możliwość użytkowania budowli zgodnie z jej przeznaczeniem, o tyle urządzenie techniczne jako urządzenie budowlane musi być dodatkowo bezpośrednio związane z budynkiem lub budowlą oraz niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Ogranicza to możliwości opodatkowania urządzeń technicznych, ale w niewielkim zakresie.

24. Fundamenty pod maszyny i urządzenia techniczne

Jako samodzielne budowle podatkowi od nieruchomości podlegają fundamenty pod maszyny oraz urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.). Z uzasadnienia ustawy wynika, że „są to fundamenty dedykowane pod konkretny rodzaj maszyn oraz urządzeń technicznych w celu przenoszenia na grunt obciążeń generowanych podczas prac tych maszyn lub urządzeń technicznych.⁶⁸ Fundamenty te nie są częścią składową budynku lub innej budowli (która może składać się z innego fundamentu będącego jej częścią składową), tylko stanowią odrębną budowlę, która może być zlokalizowana wewnątrz albo na zewnątrz obiektu budowlanego”. Podobne znaczenie nadawane jest temu pojęciu w piśmiennictwie fachowym z zakresu budownictwa⁶⁹.

To, że fundament pod urządzeniem technicznym lub maszyną podlega opodatkowaniu, nie przesądza o opodatkowaniu tego urządzenia albo

⁶⁸ Druk sejm. nr 741, X kadencja, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm10.nsf/druk.xsp?nr=741> (dostęp: 12.05.2025 r.).

⁶⁹ Zob. <https://www.abc-budowy.com.pl/arttykul/fundamenty-pod-maszyny-w-jakim-celu-sie-jewykonuje-169240> – „Fundamenty pod maszyny to oddzielne konstrukcje budowlane utrzymujące konkretne urządzenie w wyznaczonym miejscu, zapewniając jego stabilność. Wyróżnia się następujące typy takich obiektów: bezpośrednie, pośrednie. W skład fundamentów bezpośrednich wchodzi wszelkiego rodzaju skrzynie, ruszty oraz bloki fundamentowe. Typ pośredni to pale, studnie i inne, podobne konstrukcje. Wybór odpowiedniego rodzaju zależy wyłącznie od sił generowanych podczas pracy maszyny oraz indywidualnej charakterystyki danego zakładu przemysłowego”.

maszyny. Mogą one być elementem instalacji albo stanowić urządzenie budowlane i wówczas są opodatkowane na zasadach przewidzianych dla tych obiektów.

25. Budowla wraz z instalacjami

Zgodnie z nową definicją budowlą jest obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.). Z przytoczonego przepisu wynika, że tylko obiekty wymienione w załączniku nr 4 podlegają opodatkowaniu wraz z instalacjami. Inne obiekty uznane za budowle na mocy art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b, c, d, e są opodatkowane bez instalacji, nawet jeżeli je mają. Chodzi tu o:

- elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznię, w części niebędącej budynkiem. Są opodatkowane wyłącznie w zakresie ich części budowlanych (lit. b);
- urządzenie budowlane – przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (lit. c),
- urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a–c, opodatkowane wyłącznie w zakresie jego części budowlanych (lit. d),
- fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (lit. e).

Obiekty z lit. b–e są opodatkowane bez wartości instalacji z nimi powiązanych. Z tego powodu w praktyce będzie niezmiernie trudno ustalić podstawę opodatkowania w przypadku urządzeń budowlanych, stanowiących środki trwałe. Z wartości amortyzacyjnej tych urządzeń wynikającej z ewidencji środków trwałych należy wyliczyć wartość instalacji z nimi związanych. Można też przyjąć, za czym się opowiadam, że urządzenia budowlane nie mają instalacji, przez co wartość wszystkich ich elementów składowych stanowi podstawę opodatkowania.

W przypadku obiektów wymienionych w lit. b i d opodatkowaniu podlega wartość ich części budowlanej, co także nie będzie łatwe do ustalenia. Nie zdecydowano się bowiem na ustawowe określenie tego, co składa się na część

budowlaną obiektu. Na pewno nie wchodzi do niej instalacje oraz urządzenia budowlane i inne urządzenia techniczne zlokalizowane na tych obiektach. Przy ustalaniu części budowlanej pomocna będzie dokumentacja budowlana, a zwłaszcza projekt architektoniczno-budowlany i projekt techniczny.

Ustalenie, że dana instalacja służy zapewnieniu możliwości funkcjonowania budowli, przesądza o zasadach jej opodatkowania. Najczęściej podlega ona opodatkowaniu jako część techniczna budowli, a nie odrębny, samodzielny przedmiot opodatkowania. Instalacje tego typu wchodzi w skład budowli i w związku z tym dzielą jej „los” podatkowy. Sprowadza się to do tego, że wartość tych instalacji składa się na wartość amortyzacyjną budowli, stanowiącą jej podstawę opodatkowania. Tego typu instalacje nie są w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odrębnymi budowlami ani też urządzeniami budowlanymi. Stanowią one element składowy budowli w sensie fizycznym i przez to zwiększają jej wartość na potrzeby opodatkowania.

26. Opodatkowanie paczkomatów do końca 2024 r.

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń do odbioru i nadawania przesyłek, potocznie zwanych paczkomatami⁷⁰, budziło i może budzić wątpliwości po dokonanej z początkiem 2025 r. nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Kwestie te mają istotne znaczenie praktyczne, może nie tyle ze względu na jednostkowy wymiar tego podatku w odniesieniu do pojedynczego automatu do przesyłek, ile z uwagi na dużą skalę funkcjonowania tego rodzaju obiektów w przestrzeni publicznej.

Duże znaczenie ma w analizowanej sprawie wyrok NSA z 5.05.2022 r., II OSK 1376/19, ONSAiWSA 2022/6, poz. 90, w którym uznano automat do przesyłek za obiekt budowlany w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Nie jest to orzeczenie odosobnione, gdyż w późniejszym czasie składy orzekające Naczelnego Sądu Administracyjnego podzielały ten pogląd⁷¹. Pomimo tego, że orzeczenia te nie zapadły w sprawach podatkowych, a na tle regulacji prawa budowlanego ich znaczenia dla kwestii opodatkowania paczkomatów w stanie prawnym obowiązującym do końca 2024 r. nie sposób przecenić. Wynika to, o czym niżej, ze ścisłych powiązań, jakie w tym czasie istniały pomiędzy

⁷⁰ Jest to znak towarowy marki InPost. Inni operatorzy nadają takim urządzeniom własne nazwy, np. Pochtex AUTOMAT czy DHL BOX 24/7.

⁷¹ Podobne stanowisko zajął NSA w wyrokach z 7.03.2024 r., II OSK 155/23, oraz z 16.11.2023 r., II OSK 1457/23, CBOSA.

konstrukcją prawną podatku od nieruchomości a definicją obiektu budowlanego z prawa budowlanego. Sytuacja ta uległa jednak zmianie z początkiem 2025 r., chociaż powiązań ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z prawem budowlanym całkowicie nie zerwano. Uzasadnia to podział rozważań w dalszej części komentarza na te, które odnoszą się do stanu prawnego sprzed i po 1.01.2025 r. W obu przypadkach istota sprawy sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy paczkomat stanowi budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Pomimo tego, że urządzenia do przechowywania przesyłek w ostatnich latach powstawały jak grzyby po deszczu⁷², ciekawostką jest to, że kwestia ich prawidłowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie doczekała się merytorycznego rozstrzygnięcia (przynajmniej z jego uzasadnieniem) w orzecznictwie sądów administracyjnych, które orzekają w sprawach podatkowych. Analiza Centralnej Bazy Orzecznictwa Sądów Administracyjnych⁷³ pozwala stwierdzić, że nie zawiera ona wyroków ani na poziomie sądów wojewódzkich, ani Naczelnego Sądu Administracyjnego, które merytorycznie rozstrzygałyby o dopuszczalności opodatkowania automatów do przesyłek podatkiem od nieruchomości. Może to dziwić, gdy uwzględnić szeroko prowadzoną w tym zakresie dyskusję w literaturze przedmiotu i prezentowane skrajnie odmienne poglądy⁷⁴. Zasadniczo dywagacje przedstawicieli doktryny dotyczyły możliwości kwalifikowania paczkomatów jako obiektów budowlanych w rozumieniu prawa budowlanego. Przypomnieć bowiem należy, że do końca 2024 r., zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., budowlą był 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 budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.

⁷² Na koniec III kwartału 2024 r. było 51,4 tys. automatów paczkowych, o blisko 3,3 tys. więcej niż w II kwartale br. (+6,8 proc.) i o 15,6 tys. w porównaniu z analogicznym kwartałem ubiegłego roku. To wzrost aż o 43,8 procent – wynika z danych serwisu Cashless.pl, <https://www.prawo.pl/samorzad/opodatkowanie-paczkomatow-postulat-gmin,529743.html> (dostęp: 27.12.2024 r.).

⁷³ <https://www.orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp: 27.12.2024 r.)

⁷⁴ Przykładowo za opodatkowaniem tego rodzaju urządzeń opowiadali się Ł. Rogowski, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości automatów przechowujących przesyłki*, PPLiFS 2021/4; R. Dowgier, *Jeszcze w kwestii opodatkowania paczkomatów*, PPLiFS 2021/6, a pogląd przeciwny prezentował np. A. Kałężny, *Czy podatek od nieruchomości należy płacić od urządzeń takich jak paczkomaty niebędących obiektami budowlanymi?*, PPLiFS 2021/5.

Na tle powyższego jako argumenty przemawiające przeciwko opodatkowaniu tego rodzaju obiektów wskazywano, że paczkomaty nie stanowią obiektów budowlanych w świetle przepisów prawa budowlanego, nie są bowiem wykonane z wyrobów budowlanych ani nie są wynikiem robót budowlanych⁷⁵. Z kolei możliwość opodatkowania wywodzono przede wszystkim z tego, że skoro od lutego 2020 r. w art. 29 ust. 2 pkt 28 pr. bud. wskazano, że nie wymaga decyzji o pozwoleniu na budowę oraz zgłoszenia, o którym mowa w art. 30 pr. bud., budowa m.in. automatów przechowujących przesyłki lub automatów służących do wykonywania innego rodzaju usług o wysokości do 3 m włącznie, to muszą być to obiekty budowlane, skoro są przedmiotem zainteresowania ustawy – Prawo budowlane.

W istocie więc, uwzględniając nawet autonomię prawa podatkowego, zasadniczo należało przyjąć, że prawo budowlane do końca 2024 r. w szerokim zakresie współkształtowało definicję budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13.09.2011 r., P 33/09, OTK-A 2011/7/71, opodatkowane mogły być tylko takie budowle, które wskazano w art. 3 pkt 3 pr. bud., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej. Poza sporem pozostaje fakt, że w powołanym art. 29 ust. 2 pkt 28 pr. bud. wskazano wprost na obiekty zwane potocznie paczkomatami. Jeżeli więc mieliśmy do czynienia z obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego, który został w nim wprost wskazany, a nie był budynkiem lub obiektem małej architektury, to powinien on być, o ile występował jego związek z działalnością gospodarczą, opodatkowany jako budowla⁷⁶. Przy czym zaznaczyć należy, że przed dodaniem do Prawa budowlanego art. 29 ust. 2 pkt 28, sądy administracyjne również uznawały paczkomaty za obiekty budowlane, przy czym jedne składy orzekające (jak Naczelny Sąd Administracyjny w analizowanym wyroku) zaliczały je do kategorii wolno stojących urządzeń technicznych, a inne do tymczasowych obiektów budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 9 pr. bud.⁷⁷

W naszej ocenie, aktualnie nie może być już wątpliwości, w świetle orzecnictwa sądów administracyjnych odnoszącego się do regulacji prawa budowlanego, paczkomaty są obiektami budowlanymi w rozumieniu tej ustawy. Już sam art. 29 ust. 2 pr. bud. wskazuje, że są one efektem budowy. Budowa, co wynika z art. 3 pkt 6 pr. bud., to wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowa, rozbudowa, nadbudowa obiektu budowlanego.

⁷⁵ A. Kałużny, *Czy podatek...*

⁷⁶ Por. wyrok TK z 13.12.2017 r., SK 48/15.

⁷⁷ Zob. np. wyrok WSA w Łodzi z 17.01.2019 r., II SA/Łd 761/18, CBOSA.

Z kolei w art. 3 pkt 7 pr. bud. definiuje się roboty budowlane – należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego. Słusznie więc wskazał WSA w Warszawie w wyroku z 12.09.2017 r., VII SA/Wa 2409/16, LEX nr 2366600, że termin „roboty budowlane” można stosować tylko w odniesieniu do obiektów budowlanych. W odniesieniu do paczkomatów potwierdził to WSA we Wrocławiu w wyroku z 8.09.2022 r., II SA/Wr 599/21, LEX nr 3412005, w którym wskazał: „W momencie posadowienia paczkomatu na nieruchomości dochodzi bowiem do powstania nowej substancji budowlanej na gruncie, co wiąże się z wykonaniem robot budowlanych. Wobec tego wymagane było zgłoszenie, czy też pozwolenie na budowę. Zgodnie z art. 28 Prawa budowlanego budowa i roboty budowlane mogą być wykonywane wyłącznie po uzyskaniu pozwolenia na budowę albo, w określonych w ustawie wypadkach, zgłoszeniu zamiaru ich wykonania (art. 29 ust. 1 i 3 Prawa budowlanego). Przez roboty budowlane należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego (art. 3 pkt 7). Roboty, które polegają na ustawieniu obiektu na podłożu bez wykonywania prac połączeniowych mieszczą się zaś w pojęciu montażu, użytego w art. 3 pkt 7 ustawy (patrz wyrok Naczelny Sąd Administracyjny z 23.10.2008 r., sygn. akt II OSK 1247/07)”.

Oczywiste jest także, i to już w świetle wyroków sądów administracyjnych orzekających w sprawach podatkowych⁷⁸, że paczkomaty są wzniesione z użyciem „wyrobów budowlanych”, skoro jest to każdy wyrób bądź zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.

W świetle powyższego trudno być zaskoczonym rozstrzygnięciem Naczelnego Sądu Administracyjnego powołanym na wstępie niniejszego opracowania, zgodnie z którym paczkomat, czyli automat przechowujący przesyłki, był przed nowelizacją prawa budowlanego z 13.02.2020 r. i po tej dacie obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. NSA podzielił przy tym pogląd sądu pierwszej instancji, wedle którego przez „wybudowanie” paczkomatu należy rozumieć dostarczenie takiego obiektu i jego usytuowanie na gruncie z ewentualnym wykonaniem robót przystosowawczych, takich jak podłączenie do prądu lub utwardzenie podłoża. Jednoznacznie Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że nie jest wykluczone uznanie za obiekty budowlane urządzeń technicznych.

⁷⁸ Por. np. wyrok NSA z 14.02.2024 r., III FSK 4215/21, CBOSA.