

PODATKI I OPŁATY LOKALNE PODATEK ROLNY PODATEK LEŚNY

Komentarz

Stanisław Bogucki, Paweł Borszowski
Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska, Krzysztof Winiarski

WYDANIE **2**

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

PODATEK ROLNY

PODATEK LEŚNY

Komentarz

Stanisław Bogucki, Paweł Borszowski
Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska, Krzysztof Winiarski

WYDANIE **2**
ZMIENIONE I POSZERZONE

Stan prawny na 16 sierpnia 2025 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Paweł Smoleń

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktorka prowadząca

Paulina Staniszevska-Chudzik

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Komentarze do poszczególnych artykułów napisali:

Stanisław Bogucki, Paweł Borszowski, Krzysztof Winiarski – Wprowadzenie

Podatki i opłaty lokalne:

Stanisław Bogucki – art. 2 (tezy 6–11), art. 7 (tezy 2–12), art. 7a, art. 9–12b

Paweł Borszowski – art. 1, art. 1a (tezy 26–29), art. 1b, art. 1c, art. 2 (tezy 1–5), art. 3–4,

art. 5 (tezy 1–4, 6–15), art. 6, art. 7 (tezy 1, 13, 16–27, 29–41), art. 7b–8, art. 19a

Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska, Paweł Borszowski – art. 5 (tezy 16–18), art. 7 (tezy 14, 28),

art. 7 (teza 42), art. 15–17, art. 18a

Paweł Borszowski, Krzysztof Winiarski – art. 1a (tezy 20–25)

Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska, aktualizacja Paweł Borszowski – art. 5 (teza 5), art. 7 (teza 15),

art. 17a, art. 19

Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska – art. 13–14, art. 17b, art. 18, art. 20–20d, art. 21–23

Krzysztof Winiarski – art. 1a (tezy 1–19)

Podatek rolny:

Stanisław Bogucki – art. 3–3a, art. 5–6, art. 13b–13c

Paweł Borszowski – art. 1–2, art. 4, art. 6a–6f, art. 12 (tezy 1–15, 19–29), art. 13, art. 13d–13f

Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska – art. 3b, art. 7–11, art. 12 (tezy 16–18), art. 13a

Podatek leśny:

Stanisław Bogucki – art. 4–5, 6a, art. 7 (tezy 1–4, 14)

Paweł Borszowski – art. 1–3, art. 6, art. 7 (tezy 5–13)

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

ISBN 978-83-8390-754-3

2. wydanie zmienione i poszerzone

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Zarządzania Prawami Autorskimi i Treściami

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 692 477 076

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	7
Wstęp	11
Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych	13
Rozdział 1. Przepisy ogólne	15
Rozdział 2. Podatek od nieruchomości	180
Rozdział 2a. Ewidencja podatkowa nieruchomości oraz sprawozdawczość podatkowa w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego	384
Rozdział 3. Podatek od środków transportowych	399
Rozdział 4. <i>(uchylony)</i>	488
Rozdział 5. Opłaty lokalne	489
Rozdział 6. Przepisy końcowe	533
Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym	547
Rozdział 1. Przepisy ogólne	549
Rozdział 2. Zasady ustalania podatku i przekazywania jego części na rzecz uprawnionego podmiotu	604

Rozdział 3	(<i>uchylony</i>)	643
Rozdział 4.	Zwolnienia i ulgi podatkowe	645
Rozdział 5.	Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	706
Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym		707
Bibliografia		761
O Autorach		775

Wykaz skrótów

Akty prawne

- k.c.** – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2025 r. poz. 1071)
- k.p.a.** – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.)
- k.p.c.** – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.)
- Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.r.o.** – ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2023 r. poz. 2809 ze zm.)
- o.p.** – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 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)
- p.r.d.** – ustawa z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1251 ze zm.)
- pr. lotn.** – ustawa z 3.07.2002 r. – Prawo lotnicze (Dz.U. z 2023 r. poz. 2110 ze zm.)
- pr. wod.** – ustawa z 20.07.2017 r. – Prawo wodne (Dz.U. z 2025 r. poz. 960)

- rozporządzenie w sprawie ewidencji gruntów i budynków** – rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 27.07.2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. z 2024 r. poz. 219 ze zm.)
- TFUE** – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47)
- 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.z.o.z.** – ustawa z 23.07.2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1292)
- 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.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 2025 r. poz. 707)
- u.p.p.m.** – ustawa z 20.12.1996 r. o portach i przystaniach morskich (Dz.U. z 2023 r. poz. 1796)
- u.p.r.** – ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.)
- 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.s.r.** – ustawa z 26.04.2001 r. o rentach strukturalnych w rolnictwie (Dz.U. z 2018 r. poz. 872)
- u.s.d.g.** – ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.) – akt archiwalny
- u.s.m.** – ustawa z 15.12.2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 558)
- ustawa o lecznictwie uzdrowiskowym** – ustawa z 28.07.2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1135)
- u.t.k.** – ustawa z 28.03.2003 r. o transporcie kolejowym (Dz.U. z 2025 r. poz. 1234)

- u.u.s.r.** – ustawa z 20.12.1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 2025 r. poz. 197 ze zm.)
- u.w.l.** – ustawa z 24.06.1994 r. o własności lokali (Dz.U. z 2021 r. poz. 1048)

Czasopisma i publikatory

- Biul. Skarb.** – Biuletyn Skarbowy
- Dor. Pod.** – Doradca Podatkowy
- Dz.U.** – Dziennik Ustaw
- Dz.Urz. Doln.** – Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego
- Dz.Urz. Lubus.** – Dziennik Urzędowy Województwa Lubuskiego
- Dz.Urz. Małop.** – Dziennik Urzędowy Województwa Małopolskiego
- Dz.Urz. Opol.** – Dziennik Urzędowy Województwa Opolskiego
- Dz.Urz. Podk.** – Dziennik Urzędowy Województwa Podkarpackiego
- Dz.Urz. Pomor.** – Dziennik Urzędowy Województwa Pomorskiego
- Dz.Urz. UE** – Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
- Dz.Urz. Wielk.** – Dziennik Urzędowy Województwa Wielkopolskiego
- Dz.Urz. Zachod.** – Dziennik Urzędowy Województwa Zachodniopomorskiego
- FK** – Finanse Komunalne
- GP** – Gazeta Prawna
- GSP-PO** – Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
- Mon. Pod.** – Monitor Podatkowy
- M.P.** – Monitor Polski
- NZS** – Nowe Zeszyty Samorządowe
- ONSA** – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
- ONSAiWSA** – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OSNC** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
- OSP** – Orzecznictwo Sądów Polskich
- OSS** – Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
- OTK-A** – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
- PiP** – Państwo i Prawo
- POP** – Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
- PPLiFS** – Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych

- Prz. Pod.** – Przegląd Podatkowy
- Rzeczposp. PCD** – Rzeczpospolita – Prawo co dnia
- Rzeczposp. PiP** – Rzeczpospolita – Prawo i Praktyka
- S. Pod.** – Serwis Podatkowy
- ST** – Samorząd Terytorialny
- ZNSA** – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

- CBOSA** – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
- GUS** – Główny Urząd Statystyczny
- LEX** – System Informacji Prawnej LEX
- NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny
- RIO** – Regionalna Izba Obrachunkowa
- SN** – Sąd Najwyższy
- TK** – Trybunał Konstytucyjny
- WSA** – Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wstęp

Niniejsze opracowanie stanowi drugie wydanie komentarza do ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 707), ustawy z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.), a także do ustawy z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 176), które ukazują się w rozszerzonym składzie autorskim. W komentarzu omówiono poszczególne regulacje tych trzech ustaw podatkowych, wskazując na ich konstrukcję normatywną, jak również prezentując problemy pojawiające się w praktyce ich stosowania, z uwzględnieniem orzecznictwa, w szczególności Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych, także najnowszych judykatów. Wskazano również na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w zakresie podatku od nieruchomości, jak choćby wyrok TK z 24.02.2021 r., SK 39/19, i konsekwencje w zakresie odróżnienia zwrotów legislacyjnych „związany z działalnością gospodarczą” i „zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej”. W opracowaniu omówiono także wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wielka izba) z 29.04.2025 r. w sprawie C-453/23 dotyczący zwolnienia określonego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W analizie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych istotną część rozważań stanowi wyjaśnienie definicji legalnych zawartych w jej art. 1a. W konsekwencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4.07.2023 r., SK 14/21, w którym stwierdzono niezgodność z Konstytucją RP art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z dniem 1.01.2025 r. ustawodawca wprowadził nie tylko nową definicję budowli, ale także budynku. Oznacza to zatem określenie kształtu normatywnego elementu przedmiotu opodatkowania w podatku od nieru-

chomości poprzez wprowadzenie tych nowych definicji. Dla praktyki podatkowej w zakresie podatku od nieruchomości regulacja ta ma niezwykle istotne znaczenie.

Paweł Borszowski

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

(Dz.U. z 2025 r. poz. 707)

Rozdział 1. Przepisy ogólne

Paweł Borszowski

Art. 1. [Zakres regulacji]

Ustawa normuje:

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

Zakres normatywnego pojęcia podatków i opłat lokalnych

1. Zakres normatywnego pojęcia podatków i opłat lokalnych, a więc także kształt przepisu art. 1 ustawy, podlegał pewnym modyfikacjom. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że ustawodawca w art. 1 – w obecnym kształcie – nie używa wyrażenia wskazującego na pojęcie podatków i opłat lokalnych, jednakże to pojęcie wynika z samego tytułu ustawy, który zgodnie z § 16 w zw. z § 19 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283) zawiera ogólne opisowe określenie przedmiotu ustawy. W tekście pierwotnym ustawy (Dz.U. z 1991 r. Nr 9, poz. 31) aż do 1.01.2003 r. ustawodawca posługiwał się kategorią

obowiązku podatkowego, a jednocześnie używał wyrażenia definiującego opłaty lokalne. Zgodnie z tym przepisem ustawa określała obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku od posiadania psów oraz opłatach lokalnych: targowej, miejscowej i administracyjnej. Wprowadzenie z dniem 1.01.2003 r. takiego kształtu normatywnego przepisu art. 1 u.p.o.l., w którym ustawodawca nie używa wyrażenia definiującego podatki i opłaty lokalne, lecz wymienia ich zakres (co z pewnymi modyfikacjami obowiązuje także w obecnym kształcie prawnym), nie ma znaczenia dla praktyki podatkowej. W szczególności nie oznacza, że w obecnym stanie prawnym (a także z dniem 1.01.2003 r.) w art. 1 u.p.o.l. w katalogu wymienionych podatków i opłat zawarł prawodawca także te, które nie mają charakteru podatków i opłat lokalnych. Ponadto, skoro ustawodawca używa pojęcia podatków i opłat, powstaje pytanie, czy istotnie normodawca przestrzega wymogów konstrukcji normatywnej charakterystycznej dla podatków i opłat?

Wydaje się, że tego założenia ustawodawcy nie udało się zrealizować w pełni, gdyż – jak słusznie się podkreśla w doktrynie – opłata targowa, pomimo że określenie to wskazuje na opłatę jako daninę, nie wykazuje cech opłaty, lecz podatku. Brak tu bowiem odpłatności charakterystycznej dla opłaty (R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 619–620). Opłata targowa mieści się więc w zakresie pojęcia podatku. Zgodnie z art. 6 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) podatkiem jest bowiem publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Opłatę targową należy więc kwalifikować jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz gminy. Problem odpłatności opłat lokalnych zdaje się mieć większy zakres. Trudności napotyka bowiem poszukiwanie cechy odpłatności w przypadku pozostałych opłat lokalnych, jak również co do nowego rozwiązania normatywnego, jakie ustawodawca serwuje w zakresie opłaty reklamowej.

Komentowany art. 1 u.p.o.l. w obecnym kształcie normatywnym wymienia więc świadczenia, kwalifikując je do obszaru podatków lokalnych i opłat lokalnych, pomimo że nie używa tego wyrażenia. Potwierdzeniem tego jest także art. 1c u.p.o.l., który przy określeniu organu właściwego w sprawach podatków i opłat również nie używa sformułowań wskazujących na podatki i opłaty „lokalne”, lecz

posługuje się wyrażeniem „podatków i opłat unormowanych w niniejszej ustawie”.

Unikanie pojęcia podatków i zastępowanie ich pojęciem opłat ma wymiar psychologiczny (J. Gliniecka, *Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, E. Fojcik-Mastalska, Wrocław 2009, s. 167; zob. również w kwestii braku cechy odpłatności P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Opłata eksploatacyjna jako danina publiczna* [w:] *Prawo i Administracja dla Regionu*, nr 2, *Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskał, Wałbrzych 2015). Pojawia się jednak problem oceny takiego podejścia normodawcy. Do rozważenia pozostaje zatem kwestia potencjalnych korzyści, jakie prawodawca osiągnie poprzez preferowanie pojęcia opłat dla „konstrukcyjnych podatków”, i jednocześnie negatywnych skutków, jakie to spowoduje w zakresie lansowanego pojęcia systemu danin publicznych.

Jeżeli chodzi o zakres podatków i opłat lokalnych, to od 1.01.2003 r. zmienił się on kilkakrotnie. Na mocy art. 54 pkt 1 ustawy z 28.07.2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1135) z dniem 2.10.2005 r. do art. 1 dodano pkt 5a określający opłatę uzdrowiskową. Z dniem 1.01.2007 r. uchylono art. 1 pkt 6, czyli przepis dotyczący opłaty administracyjnej na mocy art. 13 pkt 1 ustawy z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 1154). Na podstawie art. 1 pkt 1 lit. a ustawy z 7.12.2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 249, poz. 1828) uchylono przepis art. 1 pkt 3 dotyczący podatku od posiadania psów, wprowadzając w art. 1 pkt 7 opłatę od posiadania psów zgodnie z art. 1 pkt 1 lit. b tej ustawy. Na mocy ustawy z 24.04.2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu (Dz.U. poz. 774) z dniem 11.09.2015 r. wprowadzono nową opłatę publiczno-prawną, tj. opłatę reklamową jako narzędzie zmierzające do porządkowania przestrzeni publicznej.

Nie tylko w literaturze przedmiotu, ale także w praktyce podatkowej, pojawiają się stosunkowo często określenia wskazujące na podatki samorządowe. Warto zatem wyjaśnić relację pomiędzy pojęciem podatków lokalnych a pojęciem podatków samorządowych.

Podatki lokalne a podatki samorządowe

2. W praktyce podatkowej używa się wyrażenia „podatki samorządowe” (przykładem takiej praktyki może być wyrok WSA w Poznaniu z 7.03.2007 r., I SA/Po 90/07, LEX nr 340167). Wyrok ten dotyczy poprzedniego stanu prawnego, gdy ustawodawca wprowadził konstrukcję podatku od posiadania psów, niemniej ma bezpośrednie odniesienie do poruszanej problematyki. Termin „podatki samorządowe” jest również przyjmowany przez doktrynę (E. Ruśkowski, *Komentarz do art. 5 [w:] Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Gdańsk 2013, s. 68).

Sformułowanie to nie jest pojęciem normatywnym. Nie posługuje się nim bowiem ustawodawca w komentowanej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ani w ustawie z 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1572 ze zm.) czy też w ustawie z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 1153). Określenie „podatki samorządowe” jest więc wykorzystywane do opisanía podatków lokalnych, ale ma szerszy zakres, ponieważ obejmuje także inne podatki, które stanowią dochód samorządu gminnego, ale jednocześnie takie podatki, w ramach których organy samorządu gminnego mają pewien wpływ na kształtowanie ich konstrukcji normatywnej. Chodzi tu o podatek rolny uregulowany ustawą z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.) oraz podatek leśny uregulowany ustawą z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 176).

Termin „podatki samorządowe” jest więc określeniem szerszym niż termin „podatki lokalne”. Istotę tego pojęcia wyznaczają następujące cechy:

- 1) bezpośredni wpływ tych podatków na dochody gminy,
- 2) udział organów gminy w kształtowaniu ich konstrukcji normatywnej.

Wypada jednak podkreślić posługiwanie się przez ustawodawcę sformułowaniem „podatki lokalne”, co potwierdza także ustawodawca w Konstytucji RP (ustawa z 2.04.1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), gdzie w przepisie art. 168 stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Dlatego też słusznie postuluje się w literaturze wprowadzenie jednego pojęcia obejmującego wszystkie podatki lokalne (samorządowe),

ponieważ obecne wyodrębnienie w komentowanej ustawie podatków i opłat lokalnych jest oparte wyłącznie na kryterium formalnym, czyli ujęciu w ustawie o tej nazwie (G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych* [w:] L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Warszawa 2008, wyd. na płycie CD).

Nie można również pominąć tych podatków, które zostały zakwalifikowane do dochodów samorządu gminnego, jednakże normodawca nie przyznał organom kompetencji do kształtowania ich konstrukcji normatywnej. Chodzi tu o: podatek od czynności cywilnoprawnych (uregulowany ustawą z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. z 2024 r. poz. 295 ze zm.), podatek od spadków i darowizn (uregulowany ustawą z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz.U. z 2024 r. poz. 1837 ze zm.) czy podatek dochodowy uiszczany w formie karty podatkowej (uregulowany ustawą z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. z 2025 r. poz. 843). Posługiwanie się w stosunku do tych podatków terminem „podatki samorządowe” akcentuje wyłącznie ich bezpośredni wpływ na dochody gminy, co ma, jak się zdaje, przesądzające znaczenie. Niemniej jednak z uwagi na przyjęty w komentarzu pogląd, brak w tym przypadku drugiej cechy, tj. wpływu organów gminy na kształtowanie ich konstrukcji normatywnej.

Art. 1a. [Definicje legalne]

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) 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, koleję 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 2025 r. poz. 418);
- 2c) trwałe 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)¹ 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 2024 r. poz. 1130, 1907 i 1940 oraz z 2025 r. poz. 527);

¹ 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 Rzeczypospolitej Polskiej wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 12.12.2017 r., SK 13/15 (Dz.U. z 2017 r. poz. 2372) z dniem 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 Rzeczypospolitej Polskiej wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 24.02.2021 r., SK 39/19 (Dz.U. z 2021 r. poz. 401) z dniem 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.

- 4) działalność gospodarcza – działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236, 1222 i 1871 oraz z 2025 r. poz. 222, 621 i 622);
- 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 produktów 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, 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 2024 r. poz. 1061 i 1237), wchodzące w skład przedsiębiorstwa przedsiębiorcy 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.

Krzysztof Winiarski

Uwagi ogólne

1. Podatek od nieruchomości stanowi najważniejszą daninę wśród podatków i opłat uregulowanych ustawą o podatkach i opłatach lokalnych. Wpływy z podatku od nieruchomości w 2021 r. wyniosły ponad 5,7 mld euro². Może się wydawać, że to niewiele, zważywszy, że w 2021 r. udział podatku od nieruchomości w PKB naszego kraju wynosił 0,9956%, a w ogólnych wpływach podatkowych – 2,7052%³. Z perspektywy jednak gmin i ich finansów zagadnienie to należy oceniać odmiennie. Podatek ten stanowi dochód budżetu gmin⁴ i zarazem istotny element przychodowy budżetów tychże jednostek samorządu terytorialnego. Na przykład w budżecie Miasta Stołecznego Warszawy na 2023 r. planowany udział podatku od nieruchomości w zaplanowanych ogólnych dochodach to około 7,5%⁵. W przypadku takich ośrodków miejskich jak Częstochowa czy Gliwice współczynnik ten wynosi

² Źródło: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/splSearchForm.html

³ Tamże.

⁴ Zgodnie z art. 4 pkt 1 lit. a ustawy z 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1572 ze zm.) wpływy z podatku od nieruchomości są źródłem dochodów własnych gminy.

⁵ Źródło: <https://um.warszawa.pl/finanse-miasta> (planowane ogólne dochody na 2023 r. to około 20,217 mld zł, przy wpływach z podatku od nieruchomości około 1,519 mld zł).

po około 16%⁶. Przykładowo w 2023 r. struktura wpływów w gminach z tytułu podatku od nieruchomości wynosiła:

- 1) od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – 3318,8 mln zł, tj. 10,62% ogółu wpływów z podatku od nieruchomości;
- 2) od gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – 2515,6 mln zł, tj. 8,05% ogółu wpływów z podatku od nieruchomości;
- 3) od budynków mieszkalnych – 1059,6 mln zł, tj. 3,39% ogółu wpływów z podatku od nieruchomości;
- 4) od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 12 587,5 mln zł, tj. 40,28% ogółu wpływów z podatku od nieruchomości;
- 5) od budynków pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – 1481,3 mln zł, tj. 4,74% ogółu wpływów z podatku od nieruchomości;
- 6) od budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń – 121,9 mln zł, tj. 0,39% ogółu wpływów z podatku od nieruchomości;
- 7) od budowli – 10 153,2 mln zł, tj. 32,49% ogółu wpływów z podatku do nieruchomości⁷.

W konsekwencji trudno nie doceniać roli podatku od nieruchomości w realizacji przez gminy ich ustrojowych zadań, przewidzianych między innymi w ustawie z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym⁸.

W art. 1a u.p.o.l. ustawodawca zamieścił słownik definicji legalnych podstawowych pojęć, którymi posługuje się w odniesieniu do

⁶ Źródło: <https://www.czystochowa.pl/czystochowa-ma-budzet-na-2023-r> (planowane ogólne dochody na 2023 r. to około 1,641 mld zł, przy wpływach z podatku od nieruchomości około 198,491 mln zł); <https://bip.gliwice.eu/storage/ba/projekt-oraz-budzet-na-dany-rok/2023/budzet-2023/budzet-2023.pdf> (planowane ogólne dochody na 2023 r. to około 1,469 mld zł, przy założonych wpływach z podatku od nieruchomości w wysokości 236,900 mln zł).

⁷ Źródło: <https://www.podatki.gov.pl/podatki-i-oplaty-lokalne/ewidencja-i-sprawozdawczosc-podatkowa/sp-1-bazy-danych-i-opracowania/>

⁸ Dz.U. z 2025 r. poz. 1153.

podatku od nieruchomości. Definicje legalne w założeniu mają wskazywać na znaczenie określonego pojęcia (np. „budynek”, „budowla”) czy też zwrotu legislacyjnego (np. „związany z prowadzeniem działalności gospodarczej”) na użytek stosowania przepisów danego aktu normatywnego, w których treści takie określenia (zwroty) się pojawiają. Zasady określania decyzji legalnych ustalone zostały w § 146 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”⁹. Zgodnie z nim w ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli: 1) dane określenie jest wieloznaczne; 2) dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości; 3) znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe; 4) ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia. Owa „klaryfikacja pojęcia użytego w tekście aktu prawnego” ma ułatwić „zrozumienie normy prawnej zgodnie z intencją prawodawcy” (por. T. Bąkowski, *Kilka krytycznych uwag i spostrzeżeń dotyczących formułowania definicji legalnych we współczesnym prawodawstwie*, GSP 2016/2, s. 57).

Przepis art. 1a wprowadzony został do ustawy z dniem 1.01.2003 r.¹⁰ W założeniu słowniczek służyć miał właśnie zapewnieniu właściwej systematyki przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹¹. Potwierdza to kolejność definiowanych pojęć: budynek; budowla; grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej; działalność gospodarcza; powierzchnia użytkowa budynku lub jego części; działalność rolnicza; działalność leśna. W późniejszym okresie regulacja art. 1a u.p.o.l. była wielokrotnie nowelizowana. Zmiany te przez długi czas nie dotyczyły jednak definicji takich podstawowych pojęć jak budynek czy też budowla.

Przed 1.01.2025 r. definicje budynku i budowli zamieszczone w ustawie podatkowej (odpowiednio w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l.) nie ulegały żadnym modyfikacjom, co nie znaczy, że nie zmieniał się zakres na przykład pojęcia budowli. Było to jednakże wynikiem wyłączenie zmian oraz wprowadzania nowych rozwiązań ustawowych w obrębie konstrukcji legislacyjnych przyjętych w ustawach niepodat-

⁹ Dz.U. z 2016 r. poz. 283.

¹⁰ Ustawą z 30.10.2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 200, poz. 1683).

¹¹ Por. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, IV kadencja Sejmu RP, druk sejm. nr 828.

kowych regulujących zagadnienia budowli, lecz mieszczących się w szeroko rozumianym dziale prawo budowlane.

Brak w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (w stanie prawnym obowiązującym do końca 2002 r.) legalnej definicji przede wszystkim takich pojęć jak „budynek”, „budowla” czy też „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” znacząco utrudniał odczytanie znaczenia tych określeń w konkretnych sprawach podatkowych. Sięganie do stosowanych w takim przypadku reguł wykładni językowej (znaczenia poszczególnych wyrażań w języku potocznym) nie zawsze było wystarczające. Stąd też uzupełnienie tekstu ustawy o cały katalog legalnych definicji pojęć, którymi ustawa się posługuje, należy z gruntu uznać za zabieg celowy, choć – jak się okazuje – niewystarczający. Za mankament można też uznać zdominowanie katalogu definicji zawartych w art. 1a przez pojęcia odnoszące się do podatku od nieruchomości. Z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej, wprowadzającej słowniczek istotnych pojęć, można również wyczytać, że celem regulacji art. 1a było „zapewnienie większej stabilności dochodów z podatków i opłat lokalnych, poprzez doprecyzowanie norm powodujących problemy interpretacyjne w stosowaniu przepisów”¹². Czy rzeczywiście cel ten został osiągnięty? Kolejne lata pokazały, że tak nie było.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, regulująca różne daniny, obejmuje art. 1–24¹³, z czego podatkowi od nieruchomości poświęcone zostały regulacje art. 1a–7 tego aktu prawnego¹⁴. Pozornie mogłoby się wydawać, że przy tak szczupłej materii prawnej regulującej podatek od nieruchomości (*de facto* osiem artykułów) nie powinno być większych problemów z wypracowaniem jednolitej i niebudzącej wątpliwości linii interpretacyjnej. Przeczy temu praktyka stosowania przepisów ustawowych normujących podatek od nieruchomości. Potwierdzają to liczne

¹² Por. uwagi ogólne do uzasadnienia projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, IV kadencja Sejmu RP, druk sejm. nr 828.

¹³ Art. 13–14 zostały wprawdzie uchylone, lecz dodano do ustawy dodatkowe jednostki redakcyjne w postaci: art. 1a, 1b, 1c, 7a, 7b, 11a, 12a, 12b, 17a, 17b, 18a, 19a, 20a, 20b, 20c, 20d. W konsekwencji ustawa o podatkach i opłatach lokalnych obejmuje łącznie 36 artykułów.

¹⁴ Art. 7a dotyczy ewidencji nieruchomości na potrzeby podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego. Art. 7b – sprawozdawczości w zakresie podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego.

wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego (sześć wyroków¹⁵ i jedno postanowienie sygnalizacyjne¹⁶), Naczelnego Sądu Administracyjnego, w tym wyjaśniające poważne zagadnienia prawne (np. w składach siedmiu sędziów od roku 2009 podjęto jedenaście uchwał¹⁷, jeden wyrok składu siedmiu sędziów¹⁸ oraz jedno postanowienie sygnalizacyjne¹⁹). Dodać do tego należy pytanie prejudycjalne skierowane do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z 19.04.2023 r. (III FSK 3/22, LEX nr 3573827), na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²⁰, w sprawie zgodności ulgi podatkowej przewidzianej w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. z art. 107 ust. 1 TFUE. Pytanie zostało przyjęte do

¹⁵ Wyrok TK z 13.09.2011 r., P 33/09 (OTK-A 2011/7, poz. 71); wyrok TK z 12.12.2017 r., SK 13/15 (OTK-A 2017/85); wyrok TK z 13.12.2017 r., SK 48/15 (OTK-A 2018/2); wyrok TK z 24.02.2021 r., SK 39/19 (OTK-A 2021/14); wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21 (Dz.U. poz. 1313); wyrok TK z 18.10.2023 r., (OTK-A 2023/88).

¹⁶ Postanowienie TK z 15.12.2020 r., S 3/20 (OTK-A 2020/73).

¹⁷ Chronologicznie: uchwała z 27.04.2009 r., II FPS 1/09, ONSAiWSA 2009/5, poz. 88; uchwała z 27.02.2012 r., II FPS 4/11, ONSAiWSA 2012/3, poz. 36; uchwała z 18.11.2013 r., II FPS 2/13, ONSAiWSA 2014/2, poz. 21; uchwała z 3.02.2014 r., II FPS 11/13, ONSAiWSA 2014/4, poz. 58; uchwała z 13.03.2017 r., II FPS 5/16, ONSAiWSA 2017/5, poz. 76; uchwała z 24.09.2018 r., II FPS 1/18, ONSAiWSA 2018/6, poz. 97; uchwała z 9.12.2019 r., II FPS 3/19, ONSAiWSA 2020/2, poz. 12; uchwała z 21.09.2020 r., II FPS 1/20, ONSAiWSA 2021/1, poz. 1; uchwała z 29.09.2021 r., III FPS 1/21, ONSAiWSA 2021/6, poz. 89; uchwała z 10.10.2022 r., III FPS 2/22, ONSAiWSA 2023/2, poz. 16; uchwała z 21.10.2024 r., III FPS 2/24, ONSAiWSA 2025/1, poz. 1.

¹⁸ Wyrok NSA (7) z 22.10.2018 r., II FSK 2983/17, ONSAiWSA 2020/2, poz. 13.

¹⁹ Postanowienie sygnalizacyjne składu siedmiu sędziów NSA z 22.10.2018 r., II FSK 2983/17, OSP 2020/11, poz. 94.

²⁰ „Czy w świetle art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47) zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji przyznanie przez kraj członkowski adresowanej do wszystkich przedsiębiorców ulgi podatkowej, takiej jak w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), polegającej na zwolnieniu od podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym? 2) Czy w przypadku odpowiedzi pozytywnej na pytanie 1 przedsiębiorca, który skorzystał ze zwolnienia od podatku na podstawie ww. przepisu krajowego, wprowadzonego bez zachowania wymaganej procedury, określonej w art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47) w związku z art. 2 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z 13.07.2015 r. ustanawiającego szczególne zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 248, s. 9), jest zobowiązany do zapłaty zaległego podatku wraz z odsetkami?”.

rozpoznania przez Wielką Izbę TSUE pod sygn. C-453/23. Rozprawa odbyła się na początku lipca 2024 r., natomiast Rzecznik Generalna Juliane Kokott zaprezentowała swoje stanowisko w dniu 17.10.2024 r. Rzecznik Generalna zaproponowała, żeby na pytania Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska) Trybunał odpowiedział w następujący sposób: „Wykładni art. 107 ust. 1 TFUE należy dokonywać w ten sposób, że odstępstwo od systemu odniesienia w drodze ustawowego zwolnienia podatkowego ma miejsce tylko wtedy, gdy dany przepis krajowy jest oczywiście niespójny. Jeśli tak nie jest, to jest on częścią danego (krajowego) systemu odniesienia i nie może stanowić selektywnej korzyści. W tym sensie przepis jest niespójny, jeśli został zaprojektowany na podstawie oczywiście dyskryminujących parametrów w celu obejścia zakazu pomocy państwa ustanowionego w art. 107 ust. 1 TFUE. Rozstrzygnięcie, czy mamy do czynienia z taką sytuacją, należy do sądu krajowego. Nic nie wskazuje jednak na to, aby art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., zgodnie z którym właściciele gruntów wyposażonych w infrastrukturę kolejową są zwolnieni z podatku od nieruchomości, nie wpisywał się w spójny sposób w polską ustawę o podatku od nieruchomości”. W dniu 29.04.2025 r. zapadł wyrok, w którym (w polskim tłumaczeniu) wyeksponowano następującą tezę: „Art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie wydaje się, by przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, stanowiły środek, który przysparza beneficjentom tego zwolnienia selektywnej korzyści”²¹.

²¹ ECLI:EU:C:2025:285. Warto tu zasygnalizować zastrzeżenia do tłumaczenia rozstrzygnięcia TS na język polski z pierwowzoru w języku francuskim, który brzmi: „L'article 107, paragraphe 1, TFUE doit être interprété en ce sens qu'une législation d'un État membre qui exonère de l'impôt foncier les terrains, bâtiments et constructions faisant partie de l'infrastructure ferroviaire, lorsque celle-ci est mise à la disposition des transporteurs ferroviaires, **n'apparaît pas comme étant une mesure qui procure** un avantage sélectif aux bénéficiaires de cette exonération»” (zaznaczenie fragmentu dokonane przez autora tekstu). Lektura wersji francuskiej (*étant*, czyli imiesłów czasu teraźniejszego czasownika *être* – ‘być’ – czyli ‘będący/będąc’) i porównanie z wersją anglojęzyczną: „Article 107(1) TFEU must be interpreted as meaning that a piece of Member State legislation which exempts from property tax the land, buildings and structures forming part of railway infrastructure where that infrastructure is made available to rail carriers does not appear to be a measure which confers a selective advantage on the beneficiaries of that exemption”. Podobnie wypada porównanie z wersją włoską: „L'articolo 107,

Większość rozstrzygnięć Trybunału Konstytucyjnego oraz uchwał składów siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczy sposobu interpretacji przepisów regulujących pojęcia budynku, budowli czy też zwrotu legislacyjnego „związany z prowadzeniem działalności gospodarczej”, a także znaczenia ewidencji gruntów i budynków przy wymiarze podatku. Prowadzić to może do smutnej konkluzji, że wprowadzenie do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych słowniczka używanych w tym akcie pojęć i zwrotów wygenerowało w praktyce stosowania przepisów normujących zwłaszcza przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości najwięcej problemów interpretacyjnych.

W przypadku podatku od nieruchomości ustawodawca posiłkował się dość nietypowym (w porównaniu z innymi daninami), a zarazem karkołomnym zabiegiem legislacyjnym, polegającym na wprowadzeniu szeregu odesłań do innych ustaw (w tym niepodatkowych) przy ustalaniu istotnych elementów konstrukcyjnych podatku, jak chociażby przedmiot opodatkowania. Zawarte w ustawie podatkowej definicje budynku czy budowli są niepełne. W konsekwencji zbudowanie normy prawnej określającej takie definicje jak budynek czy budowla wymaga sięgnięcia do innego aktu prawnego (czasem nawet więcej niż jednego), głównie do ustawy – Prawo budowlane. Jak już zaznaczono, w okresie od 1.01.2003 r. do 31.12.2024 r. mieliśmy do czynienia z sytuacją, w której brzmienie przepisów podatkowych (zawierających niepełne zakresowo definicje budynku i budowli) nie ulegało korektom, natomiast zmianom podlegały definicje i pojęcia zawarte w ustawach pozapodatkowych, co wywierało zasadniczy wpływ na sposób określenia przedmiotu opodatkowania.

Jednym z przykładów ilustrujących omawianą sytuację były rozwiązania legislacyjne związane z wprowadzeniem do obrotu prawnego

paragrafo 1, TFUE deve essere interpretato nel senso che una normativa di uno Stato membro che esenta dall'imposta sui beni immobili i terreni, gli edifici e le costruzioni facenti parte dell'infrastruttura ferroviaria, qualora quest'ultima sia messa a disposizione dei vettori ferroviari, non risulta essere una misura che procura un vantaggio selettivo ai beneficiari di tale esenzione". Można też zwrócić uwagę na fragmenty wersji polskiej opinii Rzecznik, np. pkt 45: „Zwolnienie podatkowe wydaje się zatem zrozumiałe i w konsekwencji nie wydaje się oczywiście dyskryminujące” (ECLI:EU:C:2024:898). Właściwe tłumaczenie wyroku wpłynąć powinno na poprawną interpretację regulacji dotyczącej ulgi podatkowej przewidzianej w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., o czym dalej w komentarzu do tego przepisu.

ustawy z 20.05.2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 317). Równolegle do wejścia w życie regulacji tej ustawy dokonano również zmian w Prawie budowlanym. Zmiany te polegały między innymi na wykreśleniu z art. 3 pkt 3 zwrotu „elektrowni wiatrowych” – z fragmentu, który brzmiał: „a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)”. Kolejna zmiana polegała na rozbudowaniu treści kategorii XXIX tabelarycznego załącznika do Prawa budowlanego, w którym wymieniono enumeratywnie „Kategorie obiektów budowlanych”. W dotychczasowej treści kategoria ta obejmowała tylko „wolno stojące kominy i maszty”, a po nowelizacji – między innymi także „wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe”. Z treści zatem załącznika (kategoria obiektów budowlanych XXIX – na przykład elektrownie wiatrowe) w powiązaniu z funkcjonującym w art. 3 pkt 3 pr. bud. określeniem „urządzenia techniczne” wyprowadzić można wniosek, że mimo wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, elektrownię wiatrową można było identyfikować jako budowlę – urządzenie techniczne również w rozumieniu Prawa budowlanego. Otóż w art. 2 pkt 1 tej ustawy zdefiniowano elektrownię wiatrową jako budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z 20.02.2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2024 r. poz. 1361 ze zm.). Z kolei w pkt 2 tego artykułu wyjaśniono, że przez elementy techniczne elektrowni wiatrowej należy rozumieć: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Rysujący się na tle wymienionych przepisów problem interpretacyjny dotyczący tego, co stanowi w istocie przedmiot opodatkowania (jedynie fundament oraz wieża, tj. części budowlane, czy też całość, na którą składają się wymienione składniki budowlane oraz tzw. element techniczny elektrowni wiatrowej), rozstrzygnięty został wyrokiem składu siedmiu sędziów NSA z 22.10.2018 r., II FSK 2983/17. W wyroku tym Naczelny Sąd Administracyjny, uwzględniając unormowania zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 pr. bud. oraz art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, a także zasadę dookreśloności podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, wynikającą z art. 217, art. 2 i art. 84 ustawy zasadniczej, doszedł

do wniosku, że w stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2017 r. do 31.12.2017 r.:

- 1) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegały elektrownie wiatrowe o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z 20.02.2015 r. o odnawialnych źródłach energii;
- 2) przedmiotem opodatkowania tym podatkiem objęte były wyłącznie fundament i wieża oraz elementy techniczne elektrowni wiatrowych, wymienione w art. 2 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Wypada tu zaznaczyć, że w wyniku zmian legislacyjnych dokonanych ustawą z 7.06.2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1276) katalog budowli zawarty w art. 3 pkt 3 pr. bud. został jednoznacznie uzupełniony o „części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń)”. Ustawodawca przywrócił zatem w tym zakresie brzmienie przepisu w stanie prawnym obowiązującym do 15.07.2016 r. Oznacza to, że w świetle obowiązujących obecnie unormowań nie budzi polemiki identyfikacja przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym zakresie zastosowanie znajdują wyłącznie przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2) oraz art. 3 pkt 3 pr. bud.

Istotny wpływ na ustalanie zakresu przedmiotowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości miała też nowelizacja Prawa budowlanego dokonana z dniem 28.06.2015 r. Z dniem tym zmianie uległa definicja obiektu budowlanego określona w art. 3 pkt 1 pr. bud.²² Zgodnie z ustalonym wcześniej brzmieniem tego przepisu przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Do 27.06.2015 r. przez obiekt budowlany należało rozumieć: a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami; c) obiekt małej architektury.

²² Art. 3 pkt 1 zmieniony przez art. 1 pkt 1 lit. a ustawy z 20.02.2015 r. (Dz.U. poz. 443) zmieniającej nin. ustawę z dniem 28.06.2015 r.

Oba przytoczone przykłady odnoszące się do zmian regulacji zawartych w ustawach niepodatkowych miały wpływ na ustalanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W praktyce stosowania prawa taki stan rzeczy generował od samego początku wiele wątpliwości związanych z odróżnieniem dla celów podatkowych budynku od budowli. Na to wszystko nakładały się spory dotyczące sposobu rozumienia pojęcia „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” czy też „zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej” i in. Dotyczyło to zwłaszcza sytuacji, w których określone obiekty budowlane (np. zbiorniki) z perspektywy przepisów prawa budowlanego, z uwagi na ich techniczne uwarunkowania oraz przeznaczenie, mogą być identyfikowane podwójnie: w pewnych przypadkach jako budowla, a w innych jako budynek. Tymczasem dla celów podatkowych przedmiot opodatkowania może być tylko jeden (por. K. Winiarski, *Kontrowersje związane z odróżnieniem budynku od budowli na tle opodatkowania podatkiem od nieruchomości zbiorników* [w:] *Sądownictwo administracyjne w umacnianiu państwa prawa. Księga z okazji 100-lecia sądownictwa administracyjnego w województwie śląskim*, red. A. Matan, A. Nita, Warszawa 2022, s. 322). Poza gruntami przedmiotem opodatkowania może być albo budynek, wówczas podstawę opodatkowania stanowić będzie jego powierzchnia użytkowa²³, albo budowla, w przypadku której co do zasady podstawę tę kreuje wartość ustalona zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.²⁴ W przypadku gruntów i budynków „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” problemy wiązały się z ustaleniem sposobu opodatkowania podatników, którzy są przedsiębiorcami, jednak niektóre (a czasem wszystkie) należące do nich nieruchomości, niebędące mieszkalnymi, nie służą prowadzeniu działalności gospodarczej. Na to wszystko nakładały się problemy interpretacyjne dotyczące między innymi znaczenia i zakresu mocy wiążącej ewidencji gruntów i budynków, sposobu obliczania powierzchni użytkowej budynków i wysokości poszczególnych lokali itp.

²³ Art. 4. ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

²⁴ Podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi, z zastrzeżeniem ust. 4–6, wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Stąd też sygnalizowana od lat potrzeba dokonania gruntownych zmian w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a najlepiej zastąpienia tego aktu nową ustawą, kompleksowo regulującą problematykę opodatkowania nieruchomości (w tym również rolnych i leśnych). Zwracano uwagę, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych to ostatni element polskiego systemu podatkowego, który nie został po 1990 r. znacząco zreformowany, chociaż całkowicie zmieniły się warunki społeczno-gospodarcze (por.: L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 13; K. Winiarski, *Elektrownie wiatrowe – ciąg dalszy kontrowersji z opodatkowaniem budowl* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 2, red. J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska, Warszawa 2019, s. 314). Wątpliwości konstytucyjne dotyczące określenia w ustawie podatkowej przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a zwłaszcza w zakresie definicji budowli, podnosił też wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny. Istotne zastrzeżenia dotyczące tej materii sformułowane zostały już w wyroku z 13.09.2011 r., w sprawie o sygn. P 33/09 (OTK-A 2011/7, poz. 71), w którym skład orzekający zwracał uwagę między innymi na to, że definicje budynku i budowli, sformułowane w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., obarczają nie tylko mankamenty, które zostały stwierdzone przy okazji analizy Prawa budowlanego, lecz także one same stanowią źródło nowych niejasności (do orzeczenia tego TK nawiązywał też w wyroku z 13.12.2017 r., SK 48/15, OTK-A 2018/2).

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wydanym na podstawie art. 155 p.p.s.a. – w składzie siedmiu sędziów – postanowieniu sygnalizacyjnym wytknął, że podstawowe elementy konstrukcyjne podatku, w tym dotyczące przedmiotu opodatkowania, powinny wprost wynikać z ustawy podatkowej. Zastrzeżenia Naczelnego Sądu Administracyjnego budziła praktyka legislacyjna polegająca na swoistym rozproszeniu elementów składających się na jedną normę podatkową w różnych tekstach prawnych. Podniesiono zastrzeżenia co do dopuszczalności konstruowania normy podatkowej na podstawie przepisu zawartego w ustawie podatkowej z uwzględnieniem rozwiązań legislacyjnych przyjętych w więcej niż jednym akcie tej samej rangi, lecz regulującym problematykę niemieszczącą się w prawie podatkowym. Przypomniano, że w przypadku budynków i budowli, stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zachodziła

dodatkowo sytuacja, w której brzmienie przepisu podatkowego (art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l.) nie uległo zmianie od 1.01.2003 r., natomiast zmianom podlegały definicje i pojęcia zawarte w ustawach pozapodatkowych, co mogło prowadzić do znaczących, a jednocześnie nie zawsze zamierzonych zmian w podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Istotne znaczenie miało także postanowienie sygnalizacyjne Trybunału Konstytucyjnego z 15.12.2020 r., S 3/20. W orzeczeniu tym sąd konstytucyjny, działając na podstawie art. 35 ust. 1 ustawy z 30.11.2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 2393), zasygnalizował „Sejmowi i Senatowi oraz Ministrowi Finansów istnienie uchybień w prawie, których usunięcie jest niezbędne do zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej, w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170), polegających na zawarciu w tym przepisie odwołania do przepisów prawa budowlanego, co nie pozwala na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych”. Zdaniem Trybunału uchybienie w prawie, uzasadniające wydanie postanowienia sygnalizacyjnego, stanowiło zawarcie w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odwołania do przepisów prawa budowlanego, co nie pozwalało na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Trybunał zauważył też, że określenie przedmiotu opodatkowania ma kluczowe znaczenie w kontekście wywodzonych z art. 2 Konstytucji RP zasad: zaufania obywatela do państwa, bezpieczeństwa prawnego oraz określoności prawa – dla podatników. Podkreślono przy tym, że już na podstawie samego brzmienia przepisów ustawy podatkowej powinni oni wiedzieć, bez większych wątpliwości, czy podlegają w danym stanie faktycznym opodatkowaniu, czy też nie. Tymczasem w wypadku budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie jest możliwe zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania wyłącznie na podstawie ustawy podatkowej, jaką jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Konieczne jest bowiem odwołanie się do przepisów Prawa budowlanego, które również nie pozwalają na precyzyjne ustalenie – dla celów podatkowych – czy dany obiekt podlega opodatkowaniu jako budowla, czy też nie. Trybunał zwrócił uwagę na konieczność

wprowadzenia w ustawie podatkowej (ustawie o podatkach i opłatach lokalnych) autonomicznej, pełnej definicji legalnej budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, bez odwołań do aktów prawnych spoza prawa podatkowego, wraz z enumeratywnym wyliczeniem budowli stanowiących przedmiot opodatkowania (na przykład w załączniku do ustawy). Zaakcentowany został pogląd, że to ustawa podatkowa powinna regulować całość przedmiotu opodatkowania danym podatkiem, bez konieczności odwoływania się do aktów spoza prawa podatkowego. Kończąc swoje wywody, TK stwierdził, że z punktu widzenia Konstytucji nie można zaakceptować tego, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, definiując budowlę, odwołuje się do przepisów prawa budowlanego i nie określa samodzielnie, w ramach ustawy podatkowej, przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zauważyć w tym miejscu wypada, że zasygnalizowanie luk i uchybień w prawie stanowi wprawdzie istotną kompetencję Trybunału Konstytucyjnego, to jednak jej źródłem nie jest Konstytucja RP, lecz ustawa o TK. Z tych też względów uwagi te mają dla adresata charakter niewiążący (por. P. Kucza, *Orzecznictwo sygnalizacyjne Trybunału Konstytucyjnego w latach 2014–2020*, Acta Universitatis Wratislaviensis No 4056, Przegląd Prawa i Administracji CXXVI, Wrocław 2021, s. 69). W konsekwencji ustawodawca nie zareagował na postulaty wynikające z wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 33/09 ani z wymienionego postanowienia sygnalizacyjnego z 2020 r.

Przełomowe znaczenie należy natomiast przypisać wyrokowi TK z 4.07.2023 r., SK 14/21. W przeciwieństwie do wydawanych uprzednio orzeczeń dotyczących podatku od nieruchomości, ten wyrok nie ma charakteru interpretacyjnego. Tym razem Trybunał stwierdził, że to nie określone rozumienie omawianego przepisu jest niezgodne z Konstytucją RP, ale przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., definiujący budowlę na potrzeby podatku od nieruchomości. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt u.p.o.l. jest niezgodny z art. 84 i 217 Konstytucji RP (pkt I). Jednocześnie odroczył derogację tego przepisu o 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw RP (pkt II)²⁵. Podobnie jak w wyroku z 13.09.2011 r., P 33/09, i postano-

²⁵ Wyrok TK z 4.07.2023 r. opublikowany został w Dz.U. z dnia 10.07.2023 r., pod poz. 1313, zatem termin 18 miesięcy, o którym mowa w pkt II orzeczenia, należało liczyć od tej daty.

wieniu sygnalizacyjnym z 15.12.2020 r., S 3/20, również w tym wyroku Trybunał przypominał, że z art. 84 i 217 RP Konstytucji wynika podwyższony standard określoności prawa właściwy prawu daninowemu. Powtórzono przy tym, że wymienione w art. 217 Konstytucji RP elementy konstrukcji prawnej podatku, a w szczególności przedmiot opodatkowania, muszą wynikać z ustawy i być uregulowane na tyle precyzyjnie, aby podatnik wiedział, czy ustawa łączy z dotyczącym go stanem faktycznym lub prawnym obowiązek podatkowy, czy też nie. Za sprzeczny ze standardami konstytucyjnymi uznano zabieg legislacyjny determinujący konieczność sięgnięcia do przepisów prawa budowlanego dla określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, ponieważ definicja zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest niepełna, a przepis ten odsyła aż dwukrotnie do przepisów prawa budowlanego, a więc – do regulacji niepodatkowych. Trybunał wskazał na wątpliwości co do możliwości precyzyjnego ustalenia, jakie akty prawne (ustawowe czy również podustawowe) należą do szeroko pojmowanego prawa budowlanego. Trybunał podniósł również, że w jego ocenie nie jest dopuszczalne regulowanie w ustawie niepodatkowej tak istotnych elementów konstrukcji prawnej podatku jak jego przedmiot. Konkludując, Trybunał stwierdził, że posłużenie się przez ustawodawcę w definicji legalnej budowli, zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ogólnym odesłaniem do „przepisów prawa budowlanego” uniemożliwia podatnikom ustalenie na podstawie samych przepisów ustawy podatkowej, czy należące do nich budowle są objęte podatkiem od nieruchomości, czy też nie. Z tych powodów Trybunał uznał definicję legalną budowli na potrzeby podatku od nieruchomości za sprzeczną z podwyższonym standardem określoności prawa daninowego, wynikającym z art. 84 i 217 Konstytucji RP. Spowodowało to konieczność uznania w całości art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. za niezgodny z art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Z uwagi na potrzebę zachowania ciągłości opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości termin utraty mocy obowiązującej przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. został przez Trybunał Konstytucyjny odroczony o 18 miesięcy. Ma to pozwolić ustawodawcy na przygotowanie i wprowadzenie nowego uregulowania definicji legalnej budowli na potrzeby określania przedmiotu podatku od nieruchomości.

Co istotne, Trybunał podkreślił również, że ustawodawca, wprowadzając w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nową definicję legalną budowli, która nie będzie odwoływała się do ustaw

niepodatkowych, powinien również zmienić obowiązującą definicję legalną budynku, zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy, która również odwołuje się do „przepisów prawa budowlanego”. Nakazując wypracowanie w ustawie podatkowej autonomicznej definicji budowli, a także nowej definicji budynku, Trybunał nie sformułował zarazem szczegółowych wytycznych co do ich kształtu.

Dla porządku wskazać należy, że na zagrożenia wynikające z faktu zawarcia w ustawie podatkowej (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.) odesłań do przepisów prawa budowlanego zwracał już uwagę WSA w Gliwicach w postanowieniu z 1.06.2009 r. (I SA/Gl 110/09, LEX nr 532945), którym przedstawiono Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z art. 217 w zw. z art. 84 i 2 Konstytucji RP. Konsekwencją zadanego pytania był wyrok TK z 13.09.2011 r., P 33/09, w którym sąd konstytucyjny odniósł się do wyżej sygnalizowanych problemów nie tylko w odniesieniu do budowli w wyrobiskach górniczych, lecz ogólnie – do postrzegania dla celów podatkowych zakresu definicji pojęcia budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W orzeczeniu tym Trybunał Konstytucyjny, uznając, że legalna definicja budowli zawarta w ustawie podatkowej daleka jest od jasności i precyzji, stwierdził jednak, iż wyeliminowanie występujących w tym zakresie obiektywnych trudności interpretacyjnych jest możliwe poprzez wykorzystanie „przyjętych w polskiej kulturze prawnej reguł wykładni, w szczególności reguł systemowych w aspekcie pionowym, których przejawem jest tzw. technika wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją, oraz reguł funkcjonalnych”. Jednocześnie Trybunał w wyroku z 13.09.2011 r. w sposób jednoznaczny określił, jak należy definiować budowle oraz urządzenia budowlane, by mogły one stanowić – w świetle art. 217 i 84 Konstytucji RP – przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (pkt 4.4.3 uzasadnienia wyroku). Z uzasadnienia tego wyroku wynika, że o kwalifikacji określonych obiektów do budowli będących przedmiotem opodatkowania może decydować wyłącznie akt rangi ustawowej („nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”). Trybunał nie zastrzegł wówczas, że winna być to ustawa podatkowa (zresztą nie wynika to też z treści art. 217 Konstytucji RP).

Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 4.07.2023 r. nie podjął natomiast polemiki z orzecznictwem sądów administra-

cyjnych, jakie ukształtowało się na tle rozumienia definicji budowli (zwłaszcza uwzględniającym wskazania z wcześniejszych wyroków TK), w tym również nie nawiązał do uchwał składu siedmiu sędziów NSA z 29.09.2021 r., III FPS 1/21 (ONSAiWSA 2021/6, poz. 89) oraz z 10.10.2022 r., III FPS 2/22 (ONSAiWSA 2023/2, poz. 16), które nie stanowią podstawy wznowieniowej, ani do wyroku składu siedmiu sędziów NSA z 22.10.2018 r., II FSK 2983/17 (ONSAiWSA 2020/2, poz. 13). Nie zawarto również wskazań odnośnie do sposobu wykładni regulacji art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. do momentu odroczenia terminu wygaśnięcia mocy obowiązującej tego przepisu.

Co do zasady, w momencie opublikowania wyroku Trybunału Konstytucyjnego zostaje obalone domniemanie konstytucyjności normy prawnej, której dotyczy orzeczenie, a skutek uchylenia domniemanie konstytucyjności przepisu następuje od momentu jego wejścia w życie. Konstatacja ta znajduje oparcie w początkowym fragmencie pierwszego zdania art. 190 ust. 3 Konstytucji RP, w myśl którego: „Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego wchodzi w życie z dniem ogłoszenia [...]”. Ale z dalszej treści tego przepisu wynika, że „Trybunał Konstytucyjny może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. Termin ten nie może przekroczyć osiemnastu miesięcy, gdy chodzi o ustawę, a gdy chodzi o inny akt normatywny – dwunastu miesięcy”. Z takiej właśnie możliwości skorzystał Trybunał, odraczając w pkt II wyroku z 4.07.2023 r. utratę mocy zakwestionowanego przepisu o 18 miesięcy. Mimo odroczenia terminu derogacji przepisu do Naczelnego Sądu Administracyjnego wpływały skargi o wznowienie postępowania zakończonych prawomocnymi wyrokami tego sądu, zgłaszane w trybie przewidzianym w art. 272 § 1 p.p.s.a.²⁶ Strony na poparcie swojego stanowiska przywoływały między innymi wyrok NSA z 23.02.2006 r., II OSK 1403/05 („Wokanda” 2006/5, s. 35), w którym wyeksponowana została teza, że sąd może odmówić zastosowania przepisu rozporządzenia niezgodnego z Konstytucją również w okresie odroczenia utraty mocy obowiązującej tego przepisu (podobnie w wyroku NSA z 4.07.2007 r., II OSK 575/07, LEX nr 373709, czy w wyroku NSA z 20.02.2009 r., I FSK 1978/07, LEX nr 519224).

²⁶ Zgodnie z tym przepisem: „Można żądać wznowienia postępowania również w przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą, na podstawie którego zostało wydane orzeczenie”.

Z kolei w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 27.10.2004 r., SK 1/04 (OTK-A 2004/9, poz. 96) Trybunał stwierdził, że obowiązywanie przez określony czas niekonstytucyjnego przepisu zapewnia możliwość wyboru przez same sądy takiego środka proceduralnego, który pozwoli na osiągnięcie efektu najbliższego nakazowi wykładni i stosowania prawa w zgodzie z Konstytucją RP.

Oddalając skargę o wznowienie postępowania, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 25.10.2023 r., III FSK 1042/23 (LEX nr 3628698) stwierdził, że: „Orzeczenie o niekonstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.) w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 r. o sygn. SK 14/21 nie stoi na przeszkodzie do procedowania i orzekania z zastosowaniem tego przepisu przed upływem określonej w pkt II wyroku TK klauzuli odraczającej termin utraty mocy wymienionego przepisu, podobnie jak nie może stanowić podstawy ponownego rozpatrzenia kwestii merytorycznej, jaką jest opodatkowanie budowli w konkretnych okolicznościach faktycznych w sprawach zakończonych ostatecznymi decyzjami lub prawomocnymi wyrokami sądów administracyjnych, w tym również w trybie wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego na podstawie art. 272 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.), jak też wznowienia postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.)”.

Warto też przytoczyć *in extenso* rozważania NSA dotyczące powodów odroczenia terminu derogacji kwestionowanego przepisu ustawy podatkowej. Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu ww. wyroku z 25.10.2023 r. podkreślił, że: „Trybunał Konstytucyjny za niezgodny ze standardami wynikającymi z ustawy zasadniczej uznał jedynie przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w którym nakreślona została legalna definicja budowli. Traktowanie natomiast budowli, jako jednej z kategorii przedmiotowych, objętej podatkiem od nieruchomości, nie zostało podważone. Trybunał nie wypowiedział się w kontekście mocy obowiązującej normy prawnej zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w świetle której opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają «budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej». Oznacza to, że przepis ten nie jest kwestionowany. Przyjęcie we wskazanych okolicznościach koncepcji

o niestosowaniu legalnej definicji budowli, a zatem art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., oznaczałoby konieczność sięgnięcia do językowego postrzegania kategorii «budowla», co niekoniecznie (w określonych stanach faktycznych) mogłoby się okazać korzystniejsze dla podatników, w świetle standardów wykładni wypracowanych na tle stosowania tego przepisu we wcześniejszych orzeczeniach zarówno Trybunału Konstytucyjnego, jak i sądów administracyjnych. Z całą pewnością sytuacja taka mogłaby wywołać swoisty chaos interpretacyjny, niepożądany z perspektywy czasu, jaki wyznaczony został ustawodawcy do wykreowania nowej definicji. Zresztą zwrócił na to uwagę pośrednio Trybunał Konstytucyjny, akcentując w końcowym fragmencie uzasadnienia wyroku z 4 lipca 2023 r., że odroczenie o 18 miesięcy terminu wygaśnięcia mocy obowiązującej przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nastąpiło z uwagi na «potrzebę zachowania ciągłości opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości». Natomiast «Do czasu nowelizacji, co powinno nastąpić nie później niż w terminie wskazanym w sentencji wyroku Trybunału, przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, będący przedmiotem niniejszego rozstrzygnięcia, może być nadal stosowany, a wydane na jego podstawie decyzje w sprawach indywidualnych pozostają w mocy». Niewątpliwie TK wyprowadził swoje wnioski, porównując dwie wartości konstytucyjne: z jednej strony wartość taką stanowi problem stosowania przepisu, który uznany został za sprzeczny z ustawą zasadniczą, z drugiej – konsekwencje (np. społeczne i gospodarcze, w tym dla zachowania równowagi finansów publicznych) zastosowania się do takiej dyrektywy w sposób natychmiastowy. Odroczenie terminu wygaśnięcia mocy obowiązującej przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oznacza, że TK przyjął drugi z wymienionych wariantów. Skoro Trybunał zadecydował o przejściowym utrzymaniu stosowania przepisu uznanego za niekonstytucyjny, z uwagi na potrzebę zachowania ciągłości opodatkowania budowli, a w efekcie uwzględniając stabilność o równowagę finansów publicznych, to niedopuszczalne byłoby stosowanie przez sądy przepisu w taki sposób, który prowadziłby do naruszenia tej wartości”.

Podobny pogląd prezentowały był również w literaturze. R. Dowiegier zwraca uwagę, że uznanie danego przepisu za niekonstytucyjny przy jednoczesnym odroczeniu terminu jego mocy obowiązkiwania oznacza jednak jego obowiązywanie. Rozpatrując problem potencjalnego podważenia ostatecznych decyzji podatkowych wydanych z zastosowaniem dotychczasowego brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.,

Autor ten zauważa, że wykładnia art. 240 § 1 pkt 8 o.p.²⁷ nie może pomijać treści i wniosków wynikających z art. 190 ust. 3 i 4 Konstytucji RP i konsekwencji odroczenia przez Trybunał utraty mocy obowiązującej ocenianego przepisu, skoro wskazany przepis Ordynacji podatkowej jest realizacją treści art. 190 ust. 4 Konstytucji RP. Wykładnia odmienna, kładąca nacisk jedynie na to, że dana decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP orzekł Trybunał Konstytucyjny, prowadziłaby do rezultatów pozbawionych sensu, zupełnie niweczony byłby bowiem skutek zastosowania przez Trybunał odroczenia utraty mocy obowiązującej ocenianego przepisu (por. R. Dowgier, *Czy wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21) stanowi podstawę do wznowienia postępowań podatkowych w sprawach z zakresu podatku od nieruchomości?*, PPLiFS 2023/8, s. 22–27).

Nakreślony w wyroku TK z 4.07.2023 r. warunek nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych został zrealizowany – można powiedzieć – w ostatniej chwili ustawą z 19.11.2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej. Ustawa opublikowana została w Dz.U. z 29.11.2024 r., pod poz. 1757. Celem nowelizacji było wprowadzenie nowych definicji pojęć budowli oraz budynku – na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, doprecyzowanie zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych, doprecyzowanie zakresu zwolnienia z podatku od nieruchomości budowli infrastruktury portowej, zmiana zakresu zwolnienia z podatku od nieruchomości obiektów infrastruktury kolejowej, zmiana zasad korzystania ze zwolnień podmiotowych w podatku rolnym, a także zmiana o charakterze dostosowującym do aktualnie obowiązujących przepisów unijnych w sprawie zasad stosowania ulg dotyczących inwestycji w gospodarstwach rolnych, których warunki muszą spełniać polskie przepisy dotyczące stosowania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym²⁸.

²⁷ Zgodnie z tym przepisem w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny.

²⁸ Por. też uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, X kadencja Sejmu RP, druk sejm. nr 741.

Niezwykle krótka, bo jednomiesięczna, *vacatio legis* tejże ustawy stanowi istotne wyzwanie dla jednostek samorządu terytorialnego, a także podatników, z uwagi na konieczność analizy potencjalnych wpływów i obciążeń podatkowych, a w przypadku gmin – również konstrukcji budżetu na 2025 r.²⁹ Ważne jest to, że intencją projektodawcy było zaproponowanie takich korekt w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, by z jednej strony stanowiły one realizację wyroku TK z 4.07.2023 r., z drugiej – nie burzyły dotychczasowej struktury i wielkości wpływów budżetowych gmin oraz nie generowały nowych istotnych obciążeń dla podatników. Za nader pozytywną praktykę należy uznać zapewnienie wielu instytucjom, zarówno reprezentującym jednostki samorządu terytorialnego, jak i podatników, udziału w procesie konsultacji proponowanych zmian do ww. ustawy. Najbliższy czas pokaże skutki wynikające z nowelizacji ustawy podatkowej. Co prawda w ustawie nowelizującej brak tzw. regulacji przejściowych, to jednak nie ulega wątpliwości, że do stanów faktycznych i zdarzeń zaistniałych przed datą 1.01.2025 r. należy odnieść stan prawny obowiązujący do 31.12.2024 r. Tym samym przez wiele jeszcze lat organy podatkowe oraz sądy administracyjne będą mierzyć się z dotychczasowymi rozwiązaniami legislacyjnymi.

²⁹ W myśl art. 6 ust. 1 ustawy nowelizującej z 2025 r. podatnicy, o których mowa w art. 6 ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2 (tzn. osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, a także jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe), mogą składać deklaracje na podatek od nieruchomości na rok 2025 w terminie do dnia 31.03.2025 r., jeżeli spełnią warunki określone w ust. 2. Zgodnie natomiast z art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej w celu skorzystania z uprawnienia, o którym mowa w ust. 1, podatnicy są obowiązani: 1) złożyć do właściwego organu podatkowego w terminie do dnia 31.01.2025 r. pisemne zawiadomienie o skorzystaniu z tego uprawnienia, zawierające: a) nazwę organu podatkowego, do którego zawiadomienie jest kierowane, b) nazwę podatnika składającego zawiadomienie, adres jego siedziby oraz jego identyfikator podatkowy, c) oświadczenie o skorzystaniu z uprawnienia do złożenia deklaracji na podatek od nieruchomości na rok 2025 w terminie do dnia 31.03.2025 r.; a ponadto 2) bez wezwania organu podatkowego, wpłacić na rachunek właściwej gminy miesięczne raty podatku od nieruchomości: a) za styczeń – w terminie do dnia 31.01.2025 r., b) za luty – w terminie do dnia 15.02.2025 r., c) za marzec – w terminie do dnia 15.03.2025 r. – w wysokości odpowiadającej średniej miesięcznej kwocie należnego podatku za 2024 r.

Budynek

2. W art. 2 ust. 1 u.p.o.l. wymienione zostały elementy składające się na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Są to: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicja legalna budynku zawarta została w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Zgodnie z tym przepisem, w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2025 r., przez budynek należy rozumieć 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.

W stanie prawnym obowiązującym przed 1.01.2025 r. budynek definiowany był w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jako 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. Definicja ta była zbieżna z konstrukcją zawartą w art. 3 pkt 2 pr. bud.³⁰, choć w judykaturze po wielokroć zwracano uwagę, że na gruncie prawa podatkowego pojęcie budynku niekoniecznie musi oznaczać to samo (por. uchwałę składu siedmiu sędziów NSA z 29.09.2021 r., III FPS 1/21). Okoliczność, że ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i art. 3 pkt 2 pr. bud. sformułował tożsame co do treści definicje budynku nie oznacza więc, że pojęcia te należy identycznie postrzegać na gruncie prawa budowlanego i prawa podatkowego. Pamiętać należy bowiem o autonomii prawa podatkowego w stosunku do innych dziedzin prawa. Autonomia prawa podatkowego to swego rodzaju kompromis pomiędzy zasadami spójności i zupełności systemu prawa, do którego prawo podatkowe przynależy, a jego niezależnością w obrębie tego systemu, głównie zaś w stosunku do innych dziedzin prawa, również należących do systemu prawa publicznego *sensu largo* (por.: M. Zirk-Sadowski, *Problem*

³⁰ W myśl tego przepisu przez budynek należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

autonomii prawa podatkowego w świetle orzecznictwa NSA, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001/2, s. 39–58; R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, Prz. Pod. 2003/10, s. 12; A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 136 i n.).

O ile zatem definicję budynku ustaloną z dniem 1.01.2025 r. można uznać za autonomiczną, tzn. niezależną od przepisów zawartych w prawie budowlanym, a także zupełną (kompleksowo regulującą ten rodzaj przedmiotu opodatkowania, bez konieczności odwoływania się do pojęcia obiektu budowlanego), o tyle wcześniej zbudowanie normy prawnej konkretyzującej budynek jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości wymagało właśnie sięgnięcia do przepisów Prawa budowlanego, tj. do pojęcia obiektu budowlanego określonego w art. 3 pkt 1 tej ostatniej ustawy. W postanowieniu sygnalizacyjnym z 22.10.2018 r. (II FSK 2983/17) Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, że w stanie prawnym z 2017 r. w zakresie opodatkowania budowli, jaką jest elektrownia wiatrowa, zbudowanie normy prawnej określającej przedmiot opodatkowania jest jeszcze bardziej skomplikowane. Zakładając, że punktem wyjścia jest przepis ustawy podatkowej (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), zbudowanie takiej normy wymagało bowiem sięgnięcia do regulacji zawartych w dwóch ustawach pozapodatkowych, tj. do Prawa budowlanego (dla określenia, czy elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym, bo tego nie rozstrzyga ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych) oraz do przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (konkretnie do art. 2 pkt 1 tej ustawy).

Zgodnie z art. 3 pkt 1 pr. bud. przez obiekt budowlany należało rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu (tzn. budynku, budowli albo obiektu małej architektury) zgodnie z przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W stanie prawnym obowiązującym do 27.06.2015 r. zgodnie z art. 3 pkt 1 przez obiekt budowlany należało rozumieć: a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami; c) obiekt małej architektury.

Porównanie owych trzech stanów prawnych, tj. obejmujących okresy do 27.06.2015 r., od 28.06.2015 r. do 31.12.2024 r. oraz od 1.01.2025 r., pozwala ustalić elementy składowe oraz parametry, które

w tych przedziałach czasowych składały się na konstrukcję budynku. Jeszcze raz podkreślić należy, że przed 1.01.2025 r. o kwalifikacji danego obiektu do kategorii budynków decydowało spełnienie kryteriów wymienionych *expressis verbis* w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz równocześnie parametrów obiektu budowlanego, o których mowa w art. 3 pkt 1 pr. bud. Z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 pr. bud. wynikało bowiem, że za budynek mógł zostać uznany jedynie obiekt spełniający łącznie następujące kryteria:

- 1) jest obiektem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 1 pr. bud.,
- 2) jest trwale związany z gruntem,
- 3) jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- 4) posiada fundamenty i dach.

Dla porządku wypada zauważyć, że w dodanej z dniem 1.01.2025 r. do art. 1a ust. 1 u.p.o.l. nowej jednostce redakcyjnej – pkt 2a zdefiniowano na potrzeby ustawy podatkowej pojęcie obiektu budowlanego. Nowa definicja, mimo że w art. 1a ust. 1 pkt 1 (definicja budynku) czy art. 1a ust. 1 pkt 2 (definicja budowli) nie posłużono się określeniem „obiekt budowlany”, a jedynie określeniem „obiekt”, ma charakter całkowicie autonomiczny i różni się od pojęcia obiektu budowlanego przyjętego w art. 3 pkt 1 pr. bud. Zgodnie zatem z art. 1a ust. 1 pkt 2a u.p.o.l. przez obiekt budowlany należy rozumieć 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.

Zrezygnowano zatem z konstrukcji obiektu małej architektury, porzastając na wyliczeniu, jakie obiekty nie są budynkiem ani budowlą.

W stanie prawnym sprzed 1.01.2025 r. brak możliwości przypisania określonemu obiektowi wymienionych w art. 3 pkt 1 pr. bud. cech obiektu budowlanego wykluczała możliwość jego zaliczenia do którejkolwiek z kategorii wymienionych w tym przepisie i czynił bezprzedmiotowym prowadzenie dalszej weryfikacji, czy jest on budynkiem, czy też budowlą. Poniższa tabela ilustruje wszystkie kryteria, jakie –

w poszczególnych okresach – winien spełniać obiekt, by mógł zostać uznany za budynek dla celów podatkowych.

Budynek to:		
w stanie prawnym do 27.06.2015 r.	w stanie prawnym od 28.06.2015 r. do 31.12.2024 r.	w stanie prawnym od 1.01.2025 r.
obiekt: 1) wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; 2) trwale związany z gruntem; 3) wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych; 4) posiadający fundamenty i dach.	obiekt: 1) wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych; 2) obejmujący instalacje zapewniające możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem; 3) trwale związany z gruntem; 4) wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych; 5) posiadający fundamenty i dach.	obiekt: I. spełniający łącznie następujące warunki pozytywne: a) wzniesiony w wyniku robót budowlanych; b) obejmujący instalacje zapewniające możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem; c) trwale związany z gruntem; d) wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych; e) posiadający fundamenty i dach II. z wyłączeniem (prześlanka negatywna) f) 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.

Powyższe zestawienie pokazuje, że – mimo dokonywanych nowelizacji (czy to w Prawie budowlanym, czy to w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych) – szereg elementów składających się na definicję budynku, zastosowanych zwrotów legislacyjnych nie uległo zmianom. W efekcie brak podstaw do przydawania innego rozumienia powtarzającym się określeniom. Dotyczy to między innymi takich pojęć i zwrotów, jak: „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem”³¹, „wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych”, „posiadający fundamenty i dach”. W odniesieniu do wykładni tych pojęć nadal może zostać wykorzystany dorobek orzecznictwa sądów administracyjnych.

Dobrze się stało, że w ostatniej ustawie nowelizującej ustawodawca w sposób jasny doprecyzował, co należy rozumieć przez objętą definicją budynku element trwałego związania z gruntem. W art. 1a ust. 1 u.p.o.l. dodany został pkt 2c, w myśl którego przez trwałe związanie z gruntem rozumieć należy „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”³². Brak jasnej wypowiedzi legislacyjnej w tej kwestii stał się powodem rozbieżności orzeczniczych w postrzeganiu tego zwrotu. Ustalając, jak w konkretnej sytuacji faktycznej rozumieć określenie „trwałe związane z gruntem”, poszczególne składy orzekające opierały swoje stanowisko na:

- 1) ujęciu cywilistycznym – obiekt trwale związany stanowi część składową gruntu (zgodnie z art. 47 § 2 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)³³;
- 2) bądź ujęciu wypracowanym dotychczas w judykaturze w sprawach z zakresu prawa budowlanego (opieranie się czynnikom mogącym

³¹ Zwrot „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem” został z dniem 1.01.2025 r. wprost wprowadzony do definicji budynku określonej art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Przed tą datą (a od 28.06.2015 r.) określenie to stanowiło element definicji obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 pr. bud., do którego to przepisu odsyłała ówczesnie obowiązująca regulacja art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

³² Art. 1a ust. 1 pkt 2c dodany przez art. 2 pkt 1 lit. a tiret drugie ustawy z 19.11.2024 r. (Dz.U. poz. 1757) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.01.2025 r.

³³ Por. rozważania zawarte w wyroku NSA z 25.09.2019 r., II FSK 3286/17, LEX nr 2729763.

zniszczyć jego konstrukcję; sama tylko techniczna możliwość przeniesienia obiektu na inne miejsce nie ma zatem istotnego znaczenia)³⁴.

Jak widać, prawodawca przyjął w art. 1a ust. 1 pkt 2c u.p.o.l. rozwiązanie nawiązujące do poglądów orzeczniczych wypracowanych na gruncie prawa budowlanego. Bezsprzecznie ograniczy to liczbę sporów na tle rozumienia zwrotu „trwałe związanie z gruntem”, lecz – co istotne – na przyszłość.

Budynek wzniesiony w wyniku robót budowlanych a budynek wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych

3. Jak już uprzednio wykazano, jednym z determinantów wyznaczających możliwość uznania danego obiektu za budynek jest jego „wzniesienie w wyniku robót budowlanych”³⁵. Zarazem ustawodawca wyjaśnił pojęcie robót budowlanych, w dodanym z dniem 1.01.2025 r. do art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. punkcie 2b. W myśl tego przepisu przez roboty budowlane należy rozumieć „prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane”. Wprowadzenie z dniem 1.01.2025 r. do ustawy podatkowej zmian wynikających z wyroku TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, w którym za sprzeczny ze standardami konstytucyjnymi uznano zabieg legislacyjny determinujący konieczność sięgnięcia do przepisów prawa budowlanego dla określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Rzeczywiście co do zasady stwierdzić należy, że nowe definicje budynku (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) oraz budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.) mają obecnie charakter autonomiczny w stosunku do regulacji zawartych w przepisach prawa budowlanego, do stosowania których ustawodawca wcześniej odsyłał. Z tych też względów można odnieść wrażenie o pewnej niekonsekwencji ustawodawcy, skoro doprecyzowuje pewne fragmenty definicji budynku i budowli („wzniesione w wyniku robót budowlanych”) poprzez odesłanie do ustawy – Prawo budowlane. Owa niekonsekwencja jest jednak tylko pozorna. Przedmiot opodatkowania w postaci budynku i budowli generalnie

³⁴ Por. m.in. wyrok NSA z 21.01.2020 r., II OSK 536/18, LEX nr 3019685.

³⁵ Art. 1a ust. 1 pkt 1 *in initio* u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2025 r.

nakreślony został w ustawie podatkowej, natomiast odesłanie do ustawy – Prawo budowlane w odniesieniu do ustalenia rozumienia „robót budowlanych” jest zrozumiałe i oczywiste, zważywszy, że to właśnie ta ostatnia ustawa może precyzyjnie regulować te kwestie. Zgodnie z art. 1 pr. bud. przedmiotem kompleksowej regulacji tej ustawy są między innymi obszary dotyczące budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych. Co istotne, ustawodawca nie odsyła ogólnie do „przepisów prawa budowlanego”, jak w przypadku regulacji art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. w stanie prawnym sprzed 1.01.2025 r., lecz do konkretnego aktu prawnego, jakim jest ustawa – Prawo budowlane.

Jak już uprzednio zaznaczono, nowe regulacje prawne nie odnoszą się do realiów faktycznych ukształtowanych przed datą 1.01.2025 r. W odniesieniu do takich okoliczności organy podatkowe oraz sądy administracyjne swoje rozstrzygnięcia winny opierać na rozwiązaniach legislacyjnych obowiązujących do 31.12.2024 r. W katalogu tzw. „niezamkniętych” spraw ze skarg kasacyjnych wywodzonych od wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych można odnotować w bazie NSA jeszcze sprawy odnoszące się do stanu prawnego sprzed 28.06.2015 r.³⁶

W realiach prawnych obowiązujących do 31.12.2024 r. desygnałem budynku (podobnie budowli jako obiektu budowlanego) było jego „wzniesienie z użyciem wyrobów budowlanych” (art. 3 pkt 1 pr. bud.). Pojęcie wyrobu budowlanego, o którym mowa w art. 3 pkt 1 pr. bud., należy postrzegać przez pryzmat art. 10 pr. bud., zgodnie z którym: „Wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych – również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem”. Zauważyć również należy, że w myśl art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady nr 305/2011 z 9.03.2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG

³⁶ Autor tej części opracowania jest przewodniczącym Wydziału III Izby Finansowej NSA, kognicją którego objęte są sprawy z zakresu podatku od nieruchomości, oznaczone symbolem 6115. Spraw odnoszących się do stanów faktycznych sprzed 28.06.2015 r. pozostało niewiele do rozpatrzenia. Głównie dotyczy to tzw. spraw powracających, po wcześniejszych uchyleniach decyzji podatkowych.

(Dz.Urz. UE L 88, s. 5), do którego odsyła ustawa z 16.04.2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1213), „wyrób budowlany” oznacza każdy wyrób lub 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 (por. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 29.09.2021 r., III FPS 1/21, czy też wyrok NSA z 6.12.2022 r., III FSK 740/22, LEX nr 3480722; por. też A. Despot-Mładanowicz, komentarz do art. 3 [w:] A. Plucińska-Filipowicz, M. Wierzbowski, K. Buliński, A. Despot-Mładanowicz, T. Filipowicz, A. Kosicki, M. Rypina, M. Wincenciak, *Prawo budowlane. Komentarz*, red. A. Plucińska-Filipowicz, M. Wierzbowski, Warszawa 2018, LEX).

Przytoczone przepisy nie wyjaśniają natomiast, co konkretnie stanowić może „wyrób budowlany”. Wyjaśnienia tego pojęcia należy poszukiwać na gruncie języka potocznego. W tym znaczeniu pojęcie wyrobu budowlanego wiąże się z pojęciem materiału budowlanego. O ile jednak materiał budowlany stanowią środki (ciała) nieprzetworzone (np. piasek, kamień naturalny, glina) i przetworzone (np. ceramika budowlana, metale, stolarka budowlana, materiały szklane i in.), służące do budowy, konserwacji, remontu bądź modernizacji obiektów budowlanych, o tyle określenie „wyrób” determinuje postrzeganie tej kategorii w sposób węższy, uwzględniający element przetworzenia. Na aspekt ten zwraca się również uwagę w literaturze, gdzie akcentuje się, że „w definicji wyrobu istotny jest element przetworzenia rzeczy ruchomej”, a celem tego przetworzenia jest „nadanie rzeczy ruchomej takich cech, aby można było wyrób budowlany zastosować w sposób trwały w obiekcie budowlanym” (por.: B. Kurzępa, *Ustawa o wyrobach budowlanych. Objasnienia i komentarze*, Warszawa 2008, s. 17; H. Kisilowska [w:] H. Kisilowska, J. Smarż, *Ustawa o wyrobach budowlanych. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 28). Reasumując powyższe, stwierdzić należy, że pojęcie wyrobów budowlanych, o którym mowa w art. 3 pkt 1 pr. bud., obejmuje przetworzone materiały budowlane stosowane w całości lub części do wykonania obiektów budowlanych, jak też ich remontu bądź modernizacji, przez ich wykorzystanie na stałe w takim obiekcie. Wyrób budowlany stanowią zatem m.in.: wyroby metalowe, jak rury, blachy ze stali i innych materiałów, kształtowniki³⁷.

³⁷ Por. m.in. wyrok NSA z 30.05.2023 r., III FSK 48/22, ONSAiWSA 2024/1, poz. 10.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że wyrobem budowlanym może być w istocie wszystko, co stanowi przetworzony materiał budowlany, spełniający prawne kryteria wprowadzenia do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach.

Roboty budowlane

4. Wnioski interpretacyjne wypływające z odczytania znaczenia użytego w art. 3 pkt 1 pr. bud. określenia „wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”, prowadzące do konstatacji o nader szerokim zakresie jego rozumienia, a zwłaszcza pojęcia wyrobu budowlanego, miały niewątpliwie wpływ na doprecyzowanie elementu identyfikującego budynek czy budowlę przy okazji nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zwrot legislacyjny „wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych” w art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 u.p.o.l. zastąpiony został sformułowaniem: „wzniesiony w wyniku robot budowlanych”, z odesłaniem do interpretacji tego zwrotu legislacyjnego na gruncie przepisów Prawa budowlanego.

Przez roboty budowlane zgodnie z art. 3 pkt 7 pr. bud. należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego. W świetle przytoczonego przepisu budowa, montaż, remont i rozbiórka to oddzielne czynności (procesy) mieszczące się w pojęciu robót budowlanych. W konsekwencji montaż, podobnie jak remont i rozbiórka, nie jest objęty zakresem pojęcia budowy³⁸.

Z kolei określenie „budowa” oznacza wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego (art. 3 pkt 6 pr. bud.). W słowniczku zamieszczonym w art. 3 pr. bud. zdefiniowano także pojęcia przebudowy oraz remontu. Przez przebudowę należy rozumieć wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji; w przypadku dróg są dopuszczalne zmiany charakterystycznych

³⁸ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z 18.05.2023 r., II SA/Wr 458/20, LEX nr 3572696.

parametrów w zakresie niewymagającym zmiany granic pasa drogowego (art. 3 pkt 7a pr. bud.)³⁹. Remont oznacza wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym (art. 3 pkt 8 pr. bud.).

Użyte w ww. przepisach pojęcia, które nie zostały zdefiniowane w Prawie budowlanym (np. „wzniesienie”, „odbudowa” czy „rozbudowa”), doczekały się wyjaśnienia w orzecznictwie. Uwzględniając językowe znaczenie terminu „wzniesienie” i kontekst jego powiązania z robotami budowlanymi bądź (poprzednio) ze zwrotem legislacyjnym „z użyciem materiałów budowlanych”, przyjąć należy, że „wzniesienie” oznacza wybudowanie, tj. stworzenie obiektu przez połączenie różnych elementów, wykonanie obiektu posiadającego cechy obiektu budowlanego⁴⁰. Z rozbudową mamy do czynienia w przypadku zmiany, innych niż wysokość, charakterystycznych parametrów obiektu budowlanego, takich jak kubatura, powierzchnia zabudowy, jego długość czy szerokość. W szczególności jako rozbudowę traktuje się powiększenie istniejącego budynku o dodatkowe pomieszczenie, które stanowi część obiektu budowlanego⁴¹. Przez montaż należy z kolei rozumieć rodzaj robót budowlanych, które polegają na wytworzeniu obiektu z gotowych, połączonych (montowanych) w jedną funkcjonalną całość elementów⁴².

W judykaturze zauważa się, że odbudowę stanowią roboty budowlane polegające na odtworzeniu istniejącego pierwotnie obiektu budowlanego w tym samym miejscu oraz z zachowaniem pierwotnych wymiarów i układu funkcjonalnego⁴³. Natomiast z rozbudową mamy do czynienia w przypadku zmiany, innych poza wysokością, charakterystycznych parametrów obiektu budowlanego, jak kubatura, powierzchnia zabudowy, jego długość czy szerokość. W szczególności jako rozbudowę traktuje się powiększenie istniejącego budynku o dodatkowe pomieszczenie, które stanowi część obiektu budowlanego⁴⁴.

³⁹ Por. też wyrok WSA w Poznaniu z 22.11.2024 r., II SA/Po 508/24, LEX nr 3789674.

⁴⁰ Por. wyrok NSA z 30.01.2025 r., III FSK 1156/24, LEX nr 3844353.

⁴¹ Por. wyrok NSA z 18.07.2024 r., II OSK 190/23, LEX nr 3765522.

⁴² Por. wyrok WSA w Krakowie z 15.01.2008 r., II SA/Kr 912/07, LEX nr 957514.

⁴³ Por. wyroki NSA: z 20.07.2011 r., II OSK 1104/10, LEX nr 1083529; z 24.07.2013 r., II OSK 2513/11, LEX nr 1605217; z 13.02.2014 r., II OSK 2208/12, LEX nr 2843586; z 20.06.2024 r., II OSK 2445/21, LEX nr 3765361.

⁴⁴ Por. ww. wyrok NSA z 18.07.2024 r., II OSK 190/23.

Obiekt wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania

5. Stosownie do obowiązującego aktualnie przepisu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynek „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem” stanowi jeden obiekt i jeden przedmiot opodatkowania. Podstawą opodatkowania jest powierzchnia użytkowa budynku (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), a wymienione instalacje nie mogą stanowić odrębnego od budynku przedmiotu opodatkowania. Podobne rozwiązanie odniesione zostało do definicji budowli, którą – w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. – jest obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem”.

Ustawa podatkowa w żaden sposób nie przybliżyła, jak rozumieć zwrot legislacyjny „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość [...] użytkowania” obiektu. Nie ma natomiast wątpliwości, że tak postrzegane instalacje są funkcjonalnie powiązane ze skonkretyzowanym przedmiotem opodatkowania, jakim jest budynek czy budowla; „zapewniają” one, czyli służą ich użytkowaniu, zgodnie z przeznaczeniem tychże obiektów. Rozwiązanie tożsamej treści zostało przyjęte w definicji obiektu budowlanego sformułowanej w art. 3 pkt 1 pr. bud., w brzmieniu obowiązującym od 28.06.2015 r. W stanie prawnym sprzed 1.01.2025 r. ustalenie, czy dany obiekt jest budynkiem, czy budowlą, wymagało w pierwszej kolejności potwierdzenia, że jest obiektem budowlanym zgodnie z art. 3 pkt 1 pr. bud. Wynikało to wprost z zawartych w art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz pkt 2 u.p.o.l. odesłań, w świetle których: „Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek – 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;
- 2) budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury”.

Pomocne w procesie wykładni zwrotu legislacyjnego „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania” (zarówno w stanie prawnym sprzed 1.01.2025 r., jak i obowiązującym obecnie) może okazać się nawiązanie do definicji obiektu budowlanego

określonej w art. 3 pkt 1 pr. bud. w brzmieniu obowiązującym jeszcze przed datą 28.06.2015 r.

Otóż, zgodnie z ówczesnym brzmieniem art. 3 pkt 1 pr. bud.: „Ile-kroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- c) obiekt małej architektury”.

Nowelą z 20.02.2015 r., która weszła w życie z dniem 28.06.2015 r., dokonano zmiany definicji obiektu budowlanego. Zgodnie z obowiązującą od tej daty definicją za obiekt budowlany należy uznać „budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”. W wyniku dokonanej zmiany legislacyjnej definicją obiektu budowlanego (budynku, budowli albo obiektu małej architektury) objęte zostały instalacje zapewniające możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nadto uznanie danego obiektu za obiekt budowlany uzależnione zostało od wzniesienia go z użyciem wyrobów budowlanych (por. też A. Despot-Mładanowicz [w:] *Prawo budowlane. Komentarz*, red. M. Wierzbowski, A. Plucińska-Filipowicz, Warszawa 2021, s. 42).

Nasuwa się w tym miejscu pytanie: jakie znaczenie (w tym dla celów podatkowych) miała dokonana z dniem 28.06.2015 r. nowelizacja? W przypadku opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków rozstrzygnięcia wymaga kwestia, co składa się na przedmiot opodatkowania przed i po dokonanej zmianie legislacyjnej. Czy zwrot legislacyjny „budynek [...] wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” (stan prawny obowiązujący od 28.06.2015 r.) oznacza to samo, co sformułowanie „budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi” (brzmienie art. 3 pkt 1 lit. a pr. bud. sprzed 28.06.2015 r.).

Dokonana z dniem 28.06.2015 r. zmiana brzmienia art. 3 pkt 1 pr. bud. miała niewątpliwie charakter normatywny. W stanie prawnym obowiązującym przed 28.06.2015 r. obiekt budowlany będący budynkiem stanowił jeden przedmiot opodatkowania wraz ze znajdującymi się w nim instalacjami i urządzeniami technicznymi. Zwrot legislacyjny „budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi” mógł sugerować, że wszelkie instalacje i urządzenia techniczne

powiązane z samym budynkiem lub znajdujące się w jego wnętrzu (wypełniające budynek np. w związku z realizacją w nim określonych funkcji gospodarczych) tworzą jedną całość podlegającą opodatkowaniu według zasad przyjętych dla budynków. Można powiedzieć, że w takim przypadku w odniesieniu do budynków podatek od nieruchomości byłby swoistym podatkiem przestrzennym. Wątpliwości mogły dotyczyć sytuacji, w których w budynku zlokalizowana była instalacja (urządzenie techniczne), która poza tymże budynkiem mogłaby być identyfikowana jako samodzielna budowla (budowla wymieniona w art. 3 pkt 3 pr. bud. albo urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 pr. bud.).

Wskutek dokonanej z dniem 28.06.2015 r. nowelizacji art. 3 pkt 1 pr. bud. jednoznacznie zawężono (wykluczono) możliwość uznania za odrębny przedmiot opodatkowania jedynie „instalacji zapewniających możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Teza ta znajduje oparcie zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie. Podkreśla się, że „jeżeli w budynku są zlokalizowane instalacje, które nie służą bezpośrednio użytkowaniu budynku, to podlegają opodatkowaniu jako budowle (o ile są to obiekty budowlane)” (L. Etel, *Co wynika z uchwały NSA z 29 września 2021 r. (sygn. akt III FPS 1/21) w sprawie silosów?*, PPLiFS 2022/1, s. 6). Tym samym należy przyjąć, że w budynku mogą być zlokalizowane instalacje i urządzenia stanowiące niezależny od budynku przedmiot opodatkowania. Zgodzić się należy również ze stanowiskiem, w myśl którego: „Będzie tak np. wtedy, gdy nie pełnią one roli służebnej wobec budynku, co w świetle obowiązującej definicji obiektu budowlanego nakazywałoby uznać je za element budynku, lecz to budynek pełni wobec nich funkcję służebną, gdyż umożliwia ich ochronę przed czynnikami zewnętrznymi oraz pozwala na realizację celów przedsiębiorstwa” (R. Dowgier, *Czy urządzenia i instalacje w budynku mogą stanowić odrębny przedmiot opodatkowania?*, PPLiFS 2021/4, s. 12). „W niektórych przypadkach budynek stanowi osłonę samodzielnych budowli, np. sieciowych. Niekiedy jedynie część budowli znajduje się w budynku, a w pozostałym zakresie jest poza budynkiem. Wszystkie te przypadki wymagają odrębnej analizy i nie można w tym zakresie stosować uogólnień” (R. Dowgier, *Czy urządzenia i instalacje w budynku...*, s. 12).

Odnotować tu należy również pogląd wyrażony w wyroku NSA z 16.07.2020 r. (II FSK 1048/20, LEX nr 3242406), zgodnie z którym art. 3 pkt 1 pr. bud. (w stanie prawnym obowiązującym od 28.06.2015 r.) pozwalał na przyjęcie, że w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3

pkt 1 i pkt 3 pr. bud. przedmiotowe obiekty – transformatory, urządzenia rozdzielcze oraz baterie akumulatorów stanowią część sieci elektroenergetycznej, a nie część składową budynku (tj. zapewniającą „możliwość użytkowania [tego] obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”). Elementy te należy identyfikować jako część instalacji (odrębnego obiektu budowlanego), które zapewniają właśnie możliwość użytkowania tejże instalacji (obektu budowlanego) zgodnie z jej przeznaczeniem. Są zatem niezbędne dla funkcjonowania budowli. „[...] w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 u.p.b., przedmiotowe obiekty – transformatory, urządzenia rozdzielcze oraz baterie akumulatorów stanowią część sieci elektroenergetycznej”, a nie część składową budynku (tj. zapewniającą „możliwość użytkowania [tego] obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”). Elementy te należy natomiast identyfikować jako część instalacji (odrębnego obiektu budowlanego), które zapewniają właśnie możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Są zatem niezbędne dla funkcjonowania budowli stanowiącej odrębny od budynku przedmiot opodatkowania.

W wyroku z 30.01.2025 r. (III FSK 1156/24, LEX nr 3844353) Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że wyznacznikiem rozgraniczającym instalacje składające się na część techniczną budynku od obiektów budowlanych, które stanowią odrębne budowle, jest ustalenie, czy zapewniają one wyłącznie możliwość użytkowania tego konkretnego budynku (w którym się znajdują) zgodnie z jego przeznaczeniem. W tym kontekście nie należy natomiast uwzględniać funkcji, jaką wypełniają dane instalacje, obiekty w procesie produkcyjnym, stanowiąc element linii technologicznej. Takie powiązanie funkcjonalne nie dotyczy bowiem samego budynku, wynika natomiast z ich roli w wytwarzaniu danego produktu. Zarówno budynek umiejscowiony w zakładzie produkcyjnym, jak i budowla przynależna do tego zakładu (niezależnie od tego, czy znajduje się wewnątrz budynku, czy poza budynkiem) mogą stanowić odrębne przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Z całą pewnością instalacje stanowiące część składową budynku w rozumieniu cywilistycznym⁴⁵ (zapewniające zarazem możliwość jego

⁴⁵ Zgodnie z art. 47 k.c.: „§ 1. Część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. § 2. 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. § 3. Przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych”.

użytkowania zgodnie z przeznaczeniem) nie mogą być identyfikowane jako odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Względę funkcjonalne oraz logika prowadzą do konstatacji, że również urządzenia techniczne powiązane z określonym typem instalacji budynku (np.: kaloryfery i urządzenia grzewcze związane z instalacją c.o., agregat zapewniający działanie instalacji klimatyzacyjnej, urządzenie uzdatniania wody połączone z instalacją wodociągową, windy osobowe w budynkach mieszkalnych itp.) powinny być rozpoznawane jako część instalacji zapewniających możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, mimo że mogą stanowić przedmiot połączony z instalacją do przemijającego użytku. Idąc tym tokiem rozumowania dodać należy, że nie będą stanowiły odrębnego przedmiotu opodatkowania inne części składowe budynku, tzn. takie, które związane są z jego użytkowaniem i nie mogą być od budynku odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (art. 47 § 2 k.c.)⁴⁶. Z kolei w wyroku z 3.11.2022 r. (III FSK 814/21, LEX nr 3433884) Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że w przypadku obiektów o złożonej konstrukcji należy także ocenić, czy ich poszczególne elementy mogą stanowić odrębne przedmioty opodatkowania jako budynek i oddzielnie budowla. Może to mieć miejsce w takich przypadkach, gdy wydzielona część obiektu może być od niego odłączona bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany części wydzielanej. Jeżeli takie wydzielenie nie jest możliwe, to o podatkowoprawnej kwalifikacji obiektu budowlanego o złożonej konstrukcji powinny decydować zasadnicze cechy obiektu. Z powyższym poglądem koreluje stanowisko zajęte przez Sąd Najwyższy w wyroku z 11.03.2003 r. (V CKN 1715/00, LEX nr 1632212), który przyjął, że: „O części składowej rzeczy w rozumieniu art. 47 § 2 k.c. może być mowa tylko w wypadku rzeczy złożonych, czyli obejmujących kilka lub więcej elementów o samodzielnym znaczeniu. Fizyczne i funkcjonalne połączenie w sposób trwały (tj. nie do przemijającego użytku) kilku samodzielných elementów, w taki sposób, że tworzą one całość w sensie gospodarczym sprawia, że rzeczą w rozumieniu art. 45 k.c. jest ta właśnie całość. Odłączenie od niej jednego z tych elementów powoduje, że ulega istotnej zmianie możliwość korzystania bądź z odłączonego elementu, bądź z pozostałej reszty. W konsekwencji o tym, czy określone

⁴⁶ Por. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 29.09.2021, III FPS 1/21.

elementy stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania. Zgodnie natomiast z przepisem art. 47 § 1 k.c. część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych⁴⁷.

Na marginesie powyższych rozważań zauważyć należy, że samo wyposażenie obiektu budowlanego (np. budynku) w instalacje nie jest elementem decydującym o jego kwalifikacji. W praktyce istnieją obiekty spełniające określone funkcje, będące budynkami, lecz których uzbrojenie w określone instalacje (np. elektryczne, grzewcze, wodne), w kontekście ich przeznaczenia, jest zbędne.

Natomiast zgodnie z art. 49 § 1 k.c. urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzą w skład przedsiębiorstwa. Wejście w skład przedsiębiorstwa nie jest tylko kwestią faktu, lecz również prawnego stania się częścią składową przedsiębiorstwa. Połączenie urządzeń w sposób trwały z przedsiębiorstwem, tak aby mówić o części składowej, wymaga spełnienia przesłanki trwałości z art. 47 § 2 k.c. Odłączenie tych urządzeń musiałoby spowodować uszkodzenie lub istotną zmianę całości (przedsiębiorstwa) albo przedmiotu odłączonego (urządzeń). W sensie prawnym odłączenie spowodowałoby, że urządzenia nie spełniałyby roli przesyłowej w sieci, a więc nie mogłaby być wykonywana funkcja przedsiębiorstwa, którego miałyby być częścią. Trwałe połączenie z przedsiębiorstwem jest więc niezbędne, żeby jakiejś instalacji wodociągowej, energetycznej lub innej podobnej w ogóle dać miano urządzeń „służących do doprowadzania lub odprowadzania”, jak stanowi art. 49 k.c. Brak połączenia sprowadza te instalacje do ruchomości pozostających w ścianach budynków lub w gruncie, jako ich części składowe, dzieląc także z nimi ich status prawny (własnościowy lub inny)⁴⁷.

Trwałe związanie z gruntem oraz fundamenty

6. Dokonując oceny, czy w określonych realiach faktycznych mamy do czynienia z budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., niezbędne jest ustalenie, czy spełnione zostały takie parametry jak trwałe

⁴⁷ Por. wyrok SA w Łodzi z 2.06.2017 r., I ACa 1523/16, LEX nr 2664182.

związanie z gruntem oraz posiadanie przez obiekt fundamentów. Wydaje się, że oba te kryteria powinny być rozpatrywane łącznie, ponieważ przenikają się tu częściowo wspólne uwarunkowania techniczne, jakim winien odpowiadać obiekt, by mógł zostać zaliczony do kategorii budynków. Obiekt budowlany trwale związany z gruntem musi co do zasady posiadać prefabrykowany lub murowany fundament albo odpowiednio przygotowane podłoże wymagające wykonania stosownych robót ziemnych.

Jak już zaznaczono, ustawodawca w ostatniej noweli zdecydował o celowości zdefiniowania określenia „trwale związanie z gruntem”. Powtórzyć wypada, że oznacza to 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. Powyższy zabieg legislacyjny dla potrzeb podatkowych jednoznacznie odrywa definicję „trwałego związania z gruntem” od konstrukcji cywilistycznej, która również była uwzględniana w orzecznictwie (por. wyrok NSA z 25.09.2019 r., II FSK 3286/17, LEX nr 2729763). W wyroku z 25.09.2019 r. Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił stanowiska zawartego w orzeczeniach sądów administracyjnych, w których przyjęto, że trwałego powiązania z gruntem, w rozumieniu prawa budowlanego, jako immanentnej cechy budowli w postaci urządzenia reklamowego nie można utożsamiać z wymienionym w art. 48 k.c. połączeniem z gruntem, pociągającym za sobą zmianę właściciela łączonej z gruntem ruchomości; tożsamość tych dwóch definicji z uwagi na odrębność przedmiotu regulacji jest bowiem pozorna. Konsekwencją tego poglądu było uznanie za podatnika właściciela gruntu, na którym najemca (dzierżawca) posadził urządzenie reklamowe (tzw. totem), trwale je wiążąc z gruntem. Problem rodzący się w kontekście przyjętego przez NSA w ww. wyroku stanowiska może być o tyle dyskusyjny, że określone urządzenie, trwale powiązane z gruntem należącym do innego podmiotu, w dalszym ciągu ujmowane jest jako środek trwały w wykazie środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych najemcy (dzierżawcy) gruntu, który dokonuje od niego stosownych odpisów amortyzacyjnych, traktując to urządzenie jako swoją własność. W praktyce bywa i tak, że określone urządzenie reklamowe zostało sfinansowane i figuruje na stanie firmy leasingowej, z którą najemcę gruntu łączy stosowna umowa.

Warto też odnotować stanowisko zajęte przez NSA w wyroku z 6.04.2017 r. (II FSK 630/15, ONSAiWSA 2018/5, poz. 90), w którym między innymi wyeksponowano tezę, że „przez «trwałe związanie» rozumieć należy połączenie, które powinno mieć charakter fizyczny, a nie prawny”.

Ostatecznie, jak już nadmieniono, wątpliwości dotyczące zdefiniowania określenia „trwałe związanie z gruntem” rozstrzygnął ustawodawca, wprowadzając z dniem 1.01.2025 r. do art. 1a ust. 1 u.p.o.l. dodatkową jednostkę redakcyjną w postaci pkt 2c, zgodnie z którym to przepisem przez trwałe związanie z gruntem należy rozumieć „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”. Rozwiązanie to nawiązuje do linii orzeczniczej prezentowanej przez składy orzekające Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach budowlanych. Za ugruntowany można tu było uznać pogląd, 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 miejsce⁴⁸. W konsekwencji samo „trwałe związanie z gruntem” nie oznacza, że obiekt tak właśnie z gruntem powiązany staje się jego częścią składową. Inaczej mówiąc, o braku trwałego związania z gruntem nie świadczy fakt posadowienia obiektu na „stopach fundamentowych zabetonowanych” (np. wolno stojące urządzenie reklamowe), a nawet na fundamencie, w przedstawionym poniżej rozumieniu, traktowanym jako samodzielny przedmiot opodatkowania (np. fundament pod posadowionymi na nim instalacjami elektrowni wiatrowej), jeżeli sposób zamocowania na ww. elementach budowlanych pozwala na odłączenie posadowionych na nim obiektów bez ich uszkodzenia lub zniszczenia, a jednocześnie na przemieszczenie w inne miejsce. Inaczej natomiast należy traktować fundament – jako element budynku. Stanowi on nierozłączną całość z budynkiem (część składową budynku w rozumieniu art. 47

⁴⁸ Por. wyroki NSA: z 19.12.2023 r., II OSK 1769/22, LEX nr 3703158; z 18.01.2023 r., II OSK 2605/21, LEX nr 3512411; z 17.01.2020 r., II OSK 526/18, LEX nr 2785214; z 10.04.2019 r., II OSK 1500/17, LEX nr 3655279.

§ 2 k.c.), wraz z pozostałymi desygnatami budynku (wyodrębnionymi z przestrzeni przegrodami budowlanymi oraz dachem).

W każdym razie, odnosząc się do takich parametrów budynku jak trwałe związanie z gruntem i fundamenty, należy zaznaczyć, że aktualność zachowują rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego w uchwale składu siedmiu sędziów z 29.09.2021 r. (III FPS 1/21) oraz w wielu wyrokach, jakie zapadły po tej dacie.

W ww. uchwale NSA zwrócił uwagę na to, że wyjaśnieniu pojęcia „trwale związany z gruntem” służy powiązanie tej cechy budynku z drugą, jaką jest fundament. Fundament należy traktować jako część składową budynku w rozumieniu cywilistycznym. „Fundament stanowi budowlany element konstrukcyjny przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń budowli lub maszyn (w przypadku fundamentu pod maszyną lub urządzenie), wykonany z betonu, żelbetu, murowany z cegieł lub kamieni, rzadziej z drewna”. W tym ostatnim przypadku mówi się o tzw. budowlach lekkich (por. R. Czarnota-Bojarski, J. Lewandowski, *Fundamenty budowli lądowych. Przykłady obliczeń*, Warszawa 1978). Akcentuje się również to, że fundament powinien być położony poniżej płaszczyzny gruntu, a jego wykonanie musi być związane z realizacją robót ziemnych. W związku z tym wyróżnia się fundamenty płytke i głębokie (por. B. Horszyńska, *Wykonywanie fundamentów*, Radom 2005, s. 18). W judykaturze z kolei akcentowano, że „fundament, przekazując na podłoże gruntowe całość obciążeń budowli, ma zapewniać trwałość konstrukcji, uniemożliwić jej przesunięcie czy zniszczenie przez działanie sił przyrody”⁴⁹.

Reasumując, należy stwierdzić, że pojęcie „trwałego związania z gruntem” oznacza posiadanie przez budynek zarówno fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budowlany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych. Odłączenie obiektu budowlanego od fundamentów, prowadząc do istotnej zmiany całości, a czasem również do uszkodzenia lub zniszczenia części budowlanej położonej ponad fundamentami, niweczy możliwość trak-

⁴⁹ Por. wyrok NSA z 23.03.2010 r., II OSK 1858/09, LEX nr 1613285.

towania odłączanego fragmentu (bez fundamentu stanowiącego część składową obiektu budowlanego) jako budynku. W efekcie nie jest budynkiem tymczasowy obiekt budowlany (art. 3 pkt 5 pr. bud.), który nie jest trwale związany z gruntem albo jest przewidziany do przeniesienia. Może być budynkiem tymczasowy obiekt budowlany przeznaczony do rozbiórki, do czasu tej czynności.

Warto też odnotować wyrok NSA z 26.01.2022 r. (III FSK 957/21, ONSAiWSA 2022/4, poz. 61), w którym skład orzekający rozwinął problem takich parametrów budynku, jak trwałe związanie z gruntem i fundament. W wyroku tym wyeksponowano tezę, że: „W świetle art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, fundament, wydzielone z przestrzeni przegrody budowlane i dach stanowią zespół nierozłącznie powiązanych ze sobą elementów, wzniesionych z materiałów budowlanych, tworzących trwale związaną z gruntem i jednolitą konstrukcyjnie całość, jaką jest budynek, którego cechą wyróżniającą jest istnienie powierzchni użytkowej”. W dalszym fragmencie uzasadnienia sąd zauważył, że niewymagająca nadzwyczajnych zabiegów budowlano-technologicznych możliwość odłączenia obiektu budowlanego od podłoża, bez naruszenia jego dotychczasowej struktury i konstrukcji, a w konsekwencji możliwość przeniesienia go w inne miejsce w tej samej postaci, wyklucza kwalifikację takiego obiektu do kategorii budynków w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. z uwagi na to, że nie spełnienia on warunku trwałego związania z gruntem.

Wykonanie fundamentu wiąże się zatem w każdym przypadku z realizacją robót ziemnych. Sam fakt wykonania płyty betonowej, na przykład dla zbiorników, jednolitych konstrukcyjnie obiektów magazynowych czy garażowych, na której są one wprost posadowione, a następnie powiązane kotwami, nie stanowi o trwałym związaniu tego obiektu z gruntem we wskazanym wyżej rozumieniu, zwłaszcza w sytuacji, gdy może zostać on odłączony od podłoża i przeniesiony w inne miejsce w tej samej postaci.

Na tym tle powstają sygnalizowane w mediach wątpliwości dotyczące tzw. kontenerów mobilnych (por. A. Pokojaska, *Podatek od nieruchomości. Przybywa niekorzystnych interpretacji w sprawie budowli*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 15.07.2025 r.). Dla przypomnienia, w załączniku nr 4 do u.p.o.l. do kategorii budowlany zaliczony został „obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem”. Oczywiście można

uznać, że warunek „trwałego związania z gruntem” został spełniony w związku z połączeniem kontenera z gruntem w sposób „zapewniający jego stabilność oraz możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce” (art. 1a ust. 1 pkt 2c u.p.o.l.). Brak fundamentów obiektu kontenerowego, w przedstawionym wyżej znaczeniu, wyklucza możliwość zaliczenia go do kategorii budynków. Właściwy też jest wniosek, że okoliczność, iż obiekt kontenerowy jest montowany z elementów gotowych i może być rozmontowany i przeniesiony w inne miejsce, nie ma istotnego znaczenia dla uznania go za trwale związany z gruntem. Pewne wątpliwości dotyczą kwestii, czy został on „wzniesiony w wyniku robót budowlanych”, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. Jak wynika z art. 3 pkt 6 pr. bud., ilekroć w ustawie jest mowa o budowie – należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego. Żaden z przepisów Prawa budowlanego nie uzależnia kwalifikowania obiektu (do budynków lub budowli) od tego, jaką metodą jest on budowany. W konsekwencji robotami budowlanymi będą wszelkie działania związane z wykonaniem (wzniesieniem konstrukcji), montażem i rozbiórką obiektu budowlanego. W tym aspekcie działania związane z wytworzeniem obiektu kontenerowego przeznaczonego następnie do zamontowania na gruncie, w sposób spełniający warunki jego trwałego z nim związania, można uznać za roboty budowlane.

Wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych

7. Określenie „wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych” zawiera dwie cechy: wydzielenie z przestrzeni i przegrodę budowlaną. Funkcją przegrody budowlanej obiektu budowlanego ma być wyodrębnienie tego obiektu z przestrzeni zewnętrznej w taki sposób, że co do zasady możliwe jest opisanie, która część przestrzeni ogólnej należy do przestrzeni obiektu, a która jest przestrzenią zewnętrzną w stosunku do obiektu. Przegroda budowlana nie musi być przy tym ścianą, choć ściana (jako element budowlany) jest przegrodą

budowlaną⁵⁰. Element wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych należy ujmować funkcjonalnie, przy czym trzeba także uwzględnić skutki tego funkcjonalnego ujęcia, biorąc pod uwagę społeczno-gospodarcze rozumienie przepisów. Nie można zatem ujmować w kategoriach wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych takich przypadków, gdy to wydzielenie jest iluzoryczne⁵¹.

Pogłębioną analizę tego zagadnienia zawiera także wyrok NSA z 3.11.2022 r. (III FSK 814/21). W orzeczeniu tym wyrażony został pogląd, że „przegroda budowlana” jako jeden z elementów budynku w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. musi stanowić fizyczną barierę (płaszczyznę), pozwalającą na wydzielenie budynku w przestrzeni. Cechą „przegrody budowlanej” jest faktyczne, a nie iluzoryczne, wydzielenie obiektu. Przegroda budowlana musi mieć charakter trwały i musi być konstrukcyjnie powiązana z innymi elementami budynku (dachem i fundamentami). Nie musi być ona litą ścianą, cechy przegrody budowlanej spełnia również ściana z otworami okiennymi, drzwiami lub bramą. Za przegrodę budowlaną nie można jednak uznać otwartej przestrzeni pomiędzy słupami lub filarami. Wyznaczona teoretycznie linia między słupami lub filarami nie stanowi fizycznej bariery. Sam fakt zarysowania bryły obiektu przez słupy lub filary nie spełnia warunku istnienia przegrody budowlanej. Tożsamy pogląd zaprezentowany został również w wyroku NSA z 30.07.2020 r. (II FSK 2872/18, LEX nr 3062121).

Przytoczenie ww. rozstrzygnięć, które – można powiedzieć – reprezentują główną linię orzeczniczą, jest o tyle celowe, że w wyroku z 24.02.2022 r. (III FSK 4994/21, LEX nr 3325262) Naczelny Sąd Administracyjny zaprezentował pogląd odmienny, w świetle którego: „Spełnienie przesłanki «wydzielenia z przestrzeni» oznacza zakreslenie granic obiektu poprzez istniejące przegrody budowlane, przy uwzględnieniu wszystkich kondygnacji budynku. Pojęcia przegrody nie zawęża się przy tym do pojęcia ściany w tradycyjnym rozumieniu tego słowa, ale należy objąć tą kategorią także takie elementy struktury budynku, jak filary, słupy czy kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą spełnić tę samą funkcję co ściana i które strukturalnie wydzielają budynki lub jego część z przestrzeni”.

⁵⁰ Por. wyrok WSA w Gliwicach z 5.11.2019 r., I SA/GI 114/19, LEX nr 2743326.

⁵¹ Por. uchwałę składu siedmiu sędziów NSA z 29.09.2021 r., III FPS 1/21.

Pewne wątpliwości mogą dotyczyć również ustalenia znaczenia cechy „wydzielony z przestrzeni”. Ustawa nie określa, jaka to ma być przestrzeń. Problem sprowadza się do odpowiedzi na pytanie o to, czy chodzi tu o wydzielenie z nieograniczonej przestrzeni, czy też w pojęciu tym mieści się wydzielenie przegrodami ze struktury ziemi. Z zagadnieniem tym mierzył się Naczelny Sąd Administracyjny, oceniając kategorię podatkową (budynek czy budowla) tzw. garażu podziemnego. Garaż posiada fundamenty i dach, tzw. stropodach pełny, którym jest żelbetonowa płyta stropowa nad najwyższą kondygnacją podziemną. Przykryty jest on warstwami zabezpieczającymi oraz częściowo nawierzchnią utwardzoną i warstwą humusu. Parking zlokalizowany jest pod powierzchnią terenu placu pieszego, na którym znajdują się między innymi obiekt małej architektury (fontanna), a także częściowo roślinność, gdyż jest to teren wypoczynkowo-rekreacyjny. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 4.11.2014 r. (II FSK 2967/14, LEX nr 1591870) uznał, że redakcja zarówno art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jak i art. 3 pkt 2 pr. bud. żadną miarą nie wskazuje, że użyty w tych przepisach zwrot „wydzielony z przestrzeni” dotyczy tylko przestrzeni zewnętrznej – naziemnej. Nie ma przy tym wątpliwości, że gdyby parking podziemny stanowił część budynku wyniesionego ponad powierzchnię ziemi (np. galerii, biurowca), należałoby opodatkowywać go jak część budynku, według skali przewidzianej dla budynków. Jednocześnie podkreślono, że wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych obiektu o czterech ścianach odróżnia go od tunelu.

Dach

8. W judykaturze słusznie podkreśla się⁵², że skoro ani prawo podatkowe, ani prawo budowlane (wyjątek stanowi tutaj jedynie art. 59a ust. 2 pkt 2 lit. c pr. bud. wskazujący na geometrię dachu) nie definiuje pojęcia dachu, to oznacza to, że niezbędne staje się w tym zakresie posłużenie się definicją słownikową w celu przeprowadzenia wykładni językowej, a następnie zastosowanie dalszych kontekstów wykładni. Dachem jest zatem „konstrukcja osłaniająca od góry budowlę lub teren przed opadami atmosferycznymi, górna część jakiegoś pojazdu, wierzchnia część osłoniętego wnętrza” (*Słownik języka polskiego PWN*,

⁵² Por. wyrok WSA w Gdańsku z 24.09.2013 r., I SA/Gd 761/13, LEX nr 1375832.

red. M. Szymczak, Warszawa 1999, s. 332). W konkretnym przypadku nie ma zatem znaczenia rodzaj dachu ani rodzaj materiału, z którego jest on wykonany. Przy ocenie spełnienia tego elementu definicyjnego należy jednakże uwzględnić jego powszechne rozumienie i eliminować te sytuacje, których z punktu widzenia doświadczenia życiowego obiektu nie możemy zakwalifikować jako dachu.

Warto tu też przytoczyć pogląd zaprezentowany w wyroku NSA z 26.01.2022 r. (III FSK 957/21), że „dach” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. powinien stanowić integralną i trwałą część konstrukcji budynku, całkowicie pokrywającą powierzchnię wewnętrzną takiego obiektu budowlanego, zaliczaną do powierzchni użytkowej, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a jednocześnie zabezpieczającą całość przed negatywnym oddziaływaniem czynników atmosferycznych. Bez wpływu na taką ocenę pozostaje kształt dachu, jego niewielkie, nadające się do usunięcia uszkodzenia, a także okoliczność, że fragment tej konstrukcji może stanowić również zadaszenie powierzchni (np. tarasu), która nie jest wyposażona w przegrody budowlane w znaczeniu wynikającym z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i w związku z tym nie jest zaliczana do powierzchni użytkowej budynku. Za dach należy uznać konstrukcję wieńczącą budynek, składającą się z więźby dachowej i pokrycia, trwale związaną z budynkiem. Nie spełniają tego warunku folie i plandeki, elementy przesuwne, a zwłaszcza te, których charakter jest tymczasowy⁵³.

W świetle art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. fundament, wydzielone z przestrzeni przegrody budowlane i dach stanowią zespół nierozłącznie powiązanych ze sobą elementów, tworzących trwale związaną z gruntem i jednolitą konstrukcyjnie całość, jaką jest budynek. W orzecznictwie zaznacza się, że cechy te powinny być oceniane jako kwestia faktu⁵⁴. Dla zaliczenia danego obiektu do kategorii budynków decyduje ich spełnienie. Nie budzi wątpliwości, że budynek posiada dach do momentu jego całkowitego usunięcia, demontażu czy rozbiórki. Nasuwa się tu natomiast pytanie: czy ów brak dachu, będący na przykład konsekwencją jego rozebrania, powinien dla oceny kryteriów określonych w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. mieć charakter trwały? Warto w tym miejscu przytoczyć stanowisko zawarte w wyroku NSA z 3.04.2014 r.

⁵³ Por. prawomocny wyrok WSA w Krakowie z 30.11.2022 r., I SA/Kr 995/22, LEX nr 3477517.

⁵⁴ Por. wyrok NSA z 15.01.2016 r., II FSK 2974/13, LEX nr 2033542.

(II FSK 812/12, LEX nr 1485453), że dopiero obiekt całkowicie i trwale pozbawiony dachu, nieosłonięty, nieograniczony od góry, przestaje być budynkiem, a nawet obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Zauważyć wypada, że w sprawie zakończonej ww. wyrokiem NSA pojęcie budynku zestawiono z definicją „związany z prowadzeniem działalności gospodarczej” zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a właściwie – z ostatnim fragmentem tego przepisu, wyłączającym z jej zakresu (w stanie prawnym sprzed 1.01.2016 r.) grunty, budynki i budowle, które nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych⁵⁵. Tymczasem problem nie w tym, czy dany obiekt traktować jako związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale w tym – czy obiekt ten spełnia cechy budynku taksatywnie wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Stosownie do art. 6 ust. 2 u.p.o.l., jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Istotne znaczenie ma regulacja art. 6 ust. 3 u.p.o.l., zgodnie z którym, jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.

W konsekwencji, jak długo istnieje fundament, ściany i dach, tak długo budynek jest opodatkowany daniną od nieruchomości. Sam fakt przeznaczenia budynku do rozbiórki, a nawet jego zły stan techniczny, czy też brak przydatności do użytkowania, nie są wystarczające do uznania, że dany obiekt nie stanowi budynku w rozumieniu wyżej wymienionej ustawy i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości⁵⁶.

⁵⁵ W stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2025 r., stosownie do art. 1a ust. 2a pkt 3 u.p.o.l., do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 pr. bud., lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

⁵⁶ Por. wyrok WSA w Poznaniu z 17.10.2024 r., I SA/Po 238/24, LEX nr 3777211.

Przesłanka negatywna

9. O ile o kwalifikacji danego obiektu do kategorii budynków przesądza ją co do zasady takie przesłanki pozytywne, jak omówione wcześniej: wzniesienia w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentów i dachu, o tyle eliminuje możliwość zaliczenia do budynków spełnienie przesłanki negatywnej, wymienionej w art. 1a ust. 1 pkt 1 *in fine*. Oznacza to, że każdy obiekt, który spełnia powyższe kryteria, dla celów podatkowych nie jest traktowany jako budynek, jeżeli są w nim 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.

W konstrukcji tego przepisu nietrudno nie zauważyć pewnego nawiązania do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 29.09.2021 r. (III FPS 1/21). Zgodnie z tą uchwałą: „Obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.” Uchwała ta zapadła wprawdzie na kanwie sporów dotyczących kwalifikacji prawnopodatkowej zbiorników (w tym silosów), to jednak z uwagi na podniesione w niej zagadnienia ma szersze znaczenie.

Uwzględniając stanowisko wynikające z ww. uchwały, stwierdzić należy, że jedną z cech budynku jako przedmiotu opodatkowania powinno być również istnienie powierzchni użytkowej, która stanowi podstawę opodatkowania (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Jej znaczenie prawne, w tym również w procesie kwalifikacji obiektów budowlanych do kategorii budynków, zostało opisane w dalszym fragmencie uzasadnienia. Rozważania zawarte w ww. uchwale uściślone zostały między innymi w wyroku NSA z 26.01.2022 r. (III FSK 1432/21, LEX nr 3306751). W orzeczeniu tym sąd stwierdził, że: „obiekt budowlany będący zbiornikiem, posiadający zarazem cechy budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.

o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 4 ust. 1 pkt 2 tej ustawy oraz art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.), jeżeli:

- nie da się ustalić jego powierzchni użytkowej albo
- powierzchnia ta jest znikoma z perspektywy relacji tego wyróżnika do innych parametrów technicznych obiektu (np. wysokości, kubatury, braku kondygnacji itp.) i nieistotna z uwagi na cel jego wzniesienia, tzn. zadań gospodarczych, jakie ma i może spełniać, ponieważ podstawowe właściwości techniczne i znaczenie gospodarcze wyznacza pojemność”.

W praktyce gospodarczej występują najczęściej tzw. silosy stożkowe (lejowe), a także zbiorniki w kształcie kuli. W takim przypadku ustalenie powierzchni użytkowej, zgodnie ze wskazaniem zawartym w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., nie jest możliwe. Istnieją również silosy walcowe, co prawda z płaskim dnem, lecz niewielką powierzchnią użytkową, a dużą pojemnością. Tu możemy mówić o pewnych wątpliwościach co do ich kwalifikacji do określonej kategorii obiektów budowlanych (budynków czy budowli), zwłaszcza wówczas, gdy zostały zrealizowane na podstawie pozwolenia budowlanego wydanego na budynek i mają charakter trwałe. W przypadku natomiast niektórych kategorii zbiorników płaskodennych, posiadających cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a których istotną cechą techniczną jest powierzchnia użytkowa, zasadne jest ich uznanie za budynek.

Wykluczenie z dniem 1.01.2025 r. z kategorii budynków tych wszystkich obiektów, w których 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, rozszerzać może zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości zbiorników w porównaniu z rozwiązaniami legislacyjnymi obowiązującymi do końca 2024 r., biorąc również pod uwagę wykładnię dokonaną uchwałą z 29.09.2021 r. O ile bowiem w poprzednim stanie prawnym istnienie realnej powierzchni użytkowej obiektu będącego zbiornikiem pozwalało na jego rozpoznanie dla celów podatkowych jako budynku (jeżeli spełnione zostały warunki określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.), o tyle poszczególne kategorie budowli wymienione w załączniku do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (np. zbiornik wody surowej, hala technologiczna – wchodzące w skład stacji

uzdatniania wody), a także inne obiekty, w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, a których podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność, w każdym przypadku będą stanowić budowlę. Wątpliwości interpretacyjne może budzić zwrot legislacyjny „mogą być gromadzone materiały [...]”. Ewidentne rozszerzenie w porównaniu ze stanowiskiem NSA wyrażonym w ww. uchwale parametrów decydujących o zaliczeniu danego obiektu do kategorii budowli, a nie budynków, już generuje problemy z kwalifikacją na przykład zlokalizowanych w pobliżu autostrad magazynów na takie materiały sypkie, jak piasek czy sól (por. A. Pokojska, *Problem z wykładnią nowego prawa. Tym razem chodzi o magazyny*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 29.07.2025 r., s. 82).

Budowla

10. Uwagi wstępne. Z nowej definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.) wynika, że jest nią:

- 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, 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.

Wszystkie wymienione wyżej rodzaje obiektów będą mogły zostać opodatkowane jako budowla pod warunkiem wzniesienia ich w wyniku robót budowlanych, przy czym nie będzie miało znaczenia, czy taki obiekt wystąpi samodzielnie, czy też będzie stanowił część obiektu niewymienionego *expressis verbis* w ustawie⁵⁷.

Istotne znaczenie w procesie kwalifikacji obiektów „wzniesionych w wyniku robót budowlanych” do kategorii budowli ma również treść art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., definiującego pojęcie budynku, a właściwie ostatni fragment tego przepisu. Ustawodawca dokonując z dniem 1.01.2025 r. nowelizacji tej ustawy, wykluczył możliwość identyfikowania jako budynku obiektu, który w obszarze Prawa budowlanego (art. 3 pkt 1 i 2 pr. bud.) spełnia warunki takiego przyporządkowania (tzn. został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach), lecz stanowi jednocześnie 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. Rozwiązanie to w założeniu miało wyeliminować wątpliwości związane z kwalifikowaniem na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obiektów spełniających ustawowe kryteria budynku i jednocześnie zaliczanych obecnie do budowli na gruncie Prawa budowlanego, tj. obiektów typu: zbiorniki, silosy, elewatory lub inne zbiorniki o podobnym gospodarczo charakterze⁵⁸.

Przyjęta konstrukcja przepisu nawiązuje poniekąd do stanowiska wypracowanego w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 29.09.2021 r. (III FPS 1/21), w której wyeksponowano tezę, że: „Obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.) w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 63, poz. 613 ze zm.), może być

⁵⁷ Por. uzasadnienie rządowego projektu zmiany ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, X kadencja Sejmu RP, druk sejm. nr 741.

⁵⁸ Por. uzasadnienie rządowego projektu zmiany ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, X kadencja Sejmu RP, druk sejm. nr 741.

dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. Co prawda przytoczony zwrot legislacyjny umieszczony został w przepisie definiującym pojęcie budynku, niemniej jednak w istotny sposób rozstrzyga o zaliczeniu do kategorii „podatkowych budowli” niektórych budynków w rozumieniu Prawa budowlanego, których „podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność”.

W stanie prawnym obowiązującym przed 1.01.2025 r. budowla definiowana była w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jako:

- 1) obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także
- 2) urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

O ile zatem definicję budowli ustaloną z dniem 1.01.2025 r. można uznać za autonomiczną, tzn. niezależną od przepisów zawartych w prawie budowlanym, a także zupełną (kompleksowo regulującą ten rodzaj przedmiotu opodatkowania, bez konieczności odwoływania się do pojęcia obiektu budowlanego), o tyle wcześniej zbudowanie normy prawnej konkretyzującej budowlę jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości wymagało właśnie sięgnięcia do przepisów Prawa budowlanego, w tym do art. 3 pkt 1, dotyczącego pojęcia obiektu budowlanego, do art. 3 pkt 3, zawierającego katalog obiektów uznanych przez prawodawcę za budowlę, do art. 3 pkt 9, definiującego pojęcie urządzenia budowlanego, do załącznika do Prawa budowlanego, a także do innych aktów rangi ustawowej, przydających określonym obiektom (w całości albo części) przymiot budowli (np. do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych).

Zgodnie z tym ostatnim przepisem przez obiekt budowlany należało rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu (tzn. budynku, budowli albo obiektu małej architektury) zgodnie z przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W stanie prawnym obowiązującym do 27.06.2015 r. zgodnie z przepisem art. 3 pkt 1 pr. bud. przez obiekt budowlany należało rozumieć:

a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami; c) obiekt małej architektury.

Porównanie owych trzech stanów prawnych, tj. obejmujących okresy do 27.06.2015 r., od 28.06.2015 r. do 31.12.2024 r. oraz od 1.01.2025 r., pozwala ustalić elementy składowe oraz parametry, które w tych przedziałach czasowych składały się na konstrukcję budowli.

Jak już uprzednio zaznaczono, w stanie prawnym sprzed 1.01.2025 r. brak określonych w art. 3 pkt 1 pr. bud. cech obiektu budowlanego wykluczał możliwość zaliczenia danego obiektu do którejkolwiek z kategorii wymienionych w tym przepisie i czynił bezprzedmiotowym prowadzenie dalszej weryfikacji, czy jest on budynkiem, czy też budowlą. O kwalifikacji kategorii obiektu do kategorii budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. decydowało kumulatywne spełnienie cech obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 pr. bud. oraz zaliczenie do jednej z kategorii *expressis verbis* wymienionych w art. 3 pkt 3 pr. bud., innych przepisach tej ustawy, załączniku do niej lub w innym akcie rangi ustawowej, przy jednoczesnym wykluczeniu możliwości zakwalifikowania obiektu do budynków. W efekcie punktem wyjścia w procesie ustalania, do której z kategorii należy zaliczyć określony obiekt (budynek, budowla albo obiekt małej architektury), jest jego test, czy stanowi obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 pr. bud. Wynika to wprost z art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz pkt 2 u.p.o.l., w świetle których to regulacji: „Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek – 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;
- 2) budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury”.

Wykluczenie możliwości zaliczenia danego obiektu do kategorii obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 pr. bud. czyniło niemożliwą identyfikację takiego obiektu jako budynku, a także budowli (z wyłączeniem urządzenia budowlanego, o czym mowa w dalszej części opracowania).

Przypomnieć także należy o dokonanej w 2015 r. nowelizacji art. 3 pkt 1 pr. bud. (definicja obiektu budowlanego), co bezpośrednio przekładało się na kształt definicji budowli czy budynku. Przed datą

28.06.2015 r. przepis ten składał się z trzech jednostek redakcyjnych, o następującej treści: „Ileć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- c) obiekt małej architektury”.

Zgodnie natomiast z obowiązującą od ww. daty definicją⁵⁹ za obiekt budowlany należy uznać „budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”. W wyniku dokonanej zmiany legislacyjnej pojęciem obiektu budowlanego (budynku, budowli albo obiektu małej architektury) objęte zostały instalacje zapewniające możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nadto uznanie danego obiektu za obiekt budowlany uzależnione zostało od wzniesienia go z użyciem wyrobów budowlanych (por. też A. Despot-Młodanowicz [w:] *Prawo budowlane. Komentarz*, red. M. Wierzbowski, A. Plucińska-Filipowicz, Warszawa 2021, s. 42).

Jak już zaznaczono, istotą nowelizacji art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. było stworzenie dla celów podatkowych autonomicznej i zupełnej konstrukcji prawnej budynku i budowli, wyłączającej konieczność odwoływania się do przepisów prawa budowlanego. Projektodawcy założyli również, że nowa definicja budowli ma na celu zachowanie w jak największym stopniu fiskalnego *status quo* zakresu opodatkowania, przez przeniesienie wskazanych w ustawie – Prawo budowlane obiektów budowlanych będących budowlami (budowle wymienione w art. 3 pkt 3 pr. bud. i w załączniku do tej ustawy) oraz urządzeń budowlanych (art. 3 pkt 9 pr. bud.) do załącznika nr 4 do u.p.o.l. zawierającego katalog budowli oraz do art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b–e⁶⁰. W związku z tym zastosowania nie znajduje również przepis art. 3 pkt 5 pr. bud., regulujący konstrukcję tzw. tymczasowego obiektu budowlanego. Zgodnie z tym przepisem tymczasowym obiektem budowlanym jest obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym

⁵⁹ Przepis w tym kształcie, lecz odnoszący się obecnie jedynie do prawa budowlanego, nadal obowiązuje.

⁶⁰ Por. uzasadnienie rządowego projektu zmiany ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, X kadencja Sejmu RP, druk sejm. nr 741.

od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe. W uchwale składu siedmiu sędziów z 3.02.2014 r. (II FPS 11/13) Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, aprobuując pogląd prezentowany w piśmiennictwie (por. *Prawo budowlane. Komentarz*, red. Z Niewiadomski, Warszawa 2007, s. 30 i 53), że tymczasowe obiekty budowlane są pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych, wobec czego również w kategoriach budynków, budowli czy obiektów małej architektury mogą mieścić się takie, które spełniają ich cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi (por. *Prawo budowlane*). W uchwale tej zarazem przyjęto, że: „Tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2013 r. poz. 1409) może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, z późn. zm), jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego⁶¹. Spełniający wskazane kryteria tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. Kontrowersje, do jakiego typu obiektów budowlanych kwalifikować tymczasowe obiekty budowlane (budynków czy budowli), ostatecznie rozstrzygnięto w nowych rozwiązaniach legislacyjnych, wyszczególniając w załączniku nr 4 u.p.o.l. (pod poz. 28), który zawiera katalog budowli: przekrycie namiotowe, powłokę pneumatyczną, strzelnicę, kiosk uliczny, pawilon sprzedaży ulicznej, pawilon wystawowy – trwale związane z gruntem.

Niezmieniony przepis art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ogranicza opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości jedynie do budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Poniższa tabela ilustruje uwarunkowania, których spełnienie – w poszczególnych przedziałach czasowych – rozstrzygało (lub obecnie rozstrzyga) o zaliczeniu danego obiektu do budowli dla celów podat-

⁶¹ Art. 3 pkt 1 lit. b pr. bud. w brzmieniu obowiązującym przed 28.06.2015 r.

kowych. Uwzględniono przy tym dyrektywy interpretacyjne płynące z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13.09.2011 r., P 33/09.

Budowla to:		
w stanie prawnym do 27.06.2015 r.	w stanie prawnym od 28.06.2015 r. do 31.12.2024 r.	stanie prawnym od 1.01.2025 r.
związany z prowadzeniem działalności gospodarczej: a) obiekt niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, a jednocześnie: – wymieniony <i>expressis verbis</i> w art. 3 pkt 3 pr. bud., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, – wymieniony w innych przepisach rangi ustawowej uzupełniających, modyfikujących czy doprecyzujących prawo budowlane;	związany z prowadzeniem działalności gospodarczej a) obiekt niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, obejmujący instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, a jednocześnie: – wymieniony <i>expressis verbis</i> w art. 3 pkt 3 pr. bud., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, – wymieniony w innych przepisach rangi ustawowej uzupełniających, modyfikujących czy doprecyzujących prawo budowlane;	obiekt: a) 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, 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;

w stanie prawnym do 27.06.2015 r.	w stanie prawnym od 28.06.2015 r. do 31.12.2024 r.	stanie prawnym od 1.01.2025 r.
b) urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 pr. bud.	b) urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 pr. bud.	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.

Proste zestawienie regulacji art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz pkt 2 tej ustawy pokazuje, że formuła budynku (pkt 1) została zdefiniowana przez ustawodawcę poprzez wskazanie elementów, które obiekt ten winien spełniać, by mógł zostać uznany za budynek dla celów podatkowych, przy jednoczesnym zakreszeniu cechy negatywnej, wykluczającej taką kwalifikację. Tymczasem w przypadku budowli (pkt 2) o takim rozpoznaniu decyduje w istocie zamknięty katalog obiektów wskazany wprost w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b–e czy też w załączniku nr 4 do u.p.o.l., do którego odsyła przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a, z zastrzeżeniem spełnienia dodatkowych warunków (np. wzniesienie w wyniku robót budowlanych, ograniczenie identyfikacji budowli do części budowlanych).

W stanie prawnym obowiązującym 1.01.2025 r. na sposób wykładni art. 1a ust. 1 pkt 1 (definicja budynku) czy pkt 2 u.p.o.l. (definicja budowli) w dużym stopniu rzutowały wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego zawarte w tzw. wyrokach zakresowych (interpretacyjnych) z 13.09.2011 r., P 33/09, oraz z 13.12.2017 r., SK 48/15, uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (zwłaszcza uchwały z 29.09.2021 r., III FPS 1/21 oraz z 10.10.2022 r., III FPS 2/22) oraz ukształtowane w konsekwencji tych wyroków i uchwał orzecznictwo sądów administracyjnych.

Teza wyroku TK z 13.09.2011 r. sprowadza się do konstatacji, w świetle której: „Art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, Nr 96, poz. 620, Nr 225, poz. 1461

i Nr 226, poz. 1475 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 584, Nr 112, poz. 654 i Nr 171, poz. 1016), rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Dla praktyki judykacyjnej jednak istotna okazała się nie tyle ww. konkluzja TK, ile wypowiedź zawarta w uzasadnieniu tego wyroku, którą nierozłącznie wiązać należy z tezą. Miała ona i nadal zachowuje kluczowe znaczenie dla właściwego odkodowania normy prawnej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w realiach prawnych obowiązujących do końca 2024 r. Sąd konstytucyjny stwierdził bowiem, że „za budowlę w rozumieniu u.p.o.l. można uznać:

- 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
- 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje;

mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”. Pogląd ten uzyskał powszechną akceptację w piśmiennictwie (por. m.in.: B. Brzeziński, W. Morawski, *Glosa do wyroku TK z 13.09.2011 r., P 33/09, POP 2012/1, poz. 18*; P. Borszowski [w:] P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 56 i n.), jak również

w judykaturze (por. m.in. wyroki NSA: z 24.11.2020 r., II FSK 1317/20; z 22.07.2020 r., II FSK 1064/20; z 31.01.2019 r., II FSK 123/17).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 33/09 został wprowadzie wydany na kanwie zgłoszonych przez WSA w Gliwicach wątpliwości związanych z opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości budowli w wyrobiskach górniczych, ma on jednak charakter uniwersalny, odnoszący się generalnie do zasad opodatkowania budowli. Oczywiście należy mieć na względzie i to, że orzeczenie TK odnosiło się do definicji obiektu budowlanego (art. 3 pkt 1 lit. b pr. bud.) obowiązującej przed 28.06.2015 r. Istotne jednak pozostaje wyznaczenie przez Trybunał granic posługiwania się regulacjami zawartymi w Prawie budowlanym, w tym przede wszystkim korzystania z katalogu budowli określonego w art. 3 pkt 3 pr. bud.

Z kolei w wyroku z 13.12.2017 r. TK uznał, że: „Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. W orzeczeniu tym sąd konstytucyjny wyraził wątpliwość, czy nie stanowią budowli (np. z uwagi na to, że dany obiekt wprost został wymieniony w katalogi budowli określonym w art. 3 pkt 3 pr. bud.) obiekty kontenerowe, jeżeli zarazem spełniają parametry budynku (w tym posiadają fundamenty). Przyjmując pierwszeństwo zaliczenia obiektów budowlanych do kategorii budynków (o ile spełniają warunki takiego zaseregowania), wykluczono możliwość uznania ich za budowle. Nadmienić należy, że zasada pierwszeństwa kwalifikacji obiektu jako budynku została utrzymana również w przepisach obowiązujących od 1.01.2025 r. Dopiero wykluczenie możliwości rozpoznania obiektu jako budynku skutkować może podjęciem analizy, czy może on zostać zakwalifikowany do kategorii budowli. W konsekwencji żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być równocześnie rozpoznana jako budynek, przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku.

Jak już zaznaczono, pewną próbą doprecyzowania zakresu pojęcia budowli, z uwzględnieniem kontekstu i wskazań wynikających z ww. wyroków Trybunału Konstytucyjnego, były uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, a w tym: