

## **Definicja budynku – klasyczne problemy: dach, fundament, wydzielenie z przestrzeni**

**Aleksander Jarosz**

### **1. Orzecznictwo**

#### **1.1. Kwestie ogólne**

##### **Wyrok WSA w Gdańsku z 21.01.2026 (I SA/Gd 859/25):**

Wymienione w cytowanym przepisie cechy muszą zostać spełnione łącznie, brak choćby jednej z nich powoduje, że niemożliwe jest zakwalifikowanie danego obiektu jako budynku. Nie ma przy tym znaczenia jego stan techniczny i rodzaj materiału, z którego jest wykonany (konstrukcja drewniana, betonowa, stalowa czy inna) oraz czym jest pokryty (dachówka, blachodachówka, blacha trapezowa, eternit, powłoka pneumatyczna itp.).

##### **Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2024 r. poz. 1757):**

Zatem fakt, iż projektowana definicja nie będzie odwoływała się do przepisów prawa budowlanego, nie będzie uniemożliwiał wykorzystania na potrzeby dokonania przez organ podatkowy ustaleń faktycznych w sprawie, zarówno opinii biegłych z zakresu prawa budowlanego, jak również innych dokumentów wydanych w oparciu o te przepisy, np. dokumentacji budowlanej, w tym przykładowo decyzji o pozwoleniu na budowę dotyczących konkretnych obiektów.

Konsekwencją zaproponowanej definicji budowli, tj. w oparciu o kategorie budowli, których rodzaje zostaną zaczerpnięte z ustawy – Prawo budowlane, będzie możliwość pomocniczego czerpania z bogatego dorobku orzeczniczego dotyczącego opodatkowania budowli, w stanie prawnym, w którym definicja „budowli” odwołuje się do przepisów upb.

#### **1.2. Fundament**

##### **1.2.1. Ogólne rozumienie pojęcia fundamentu**

##### **Uchwała siedmiu sędziów NSA z 29.09.2021 (III FPS 1/21):**

Fundament należy traktować jako część składową budynku w rozumieniu cywilistycznym. Podzielić też należy pogląd prezentowany w fachowym piśmiennictwie, że "fundament stanowi budowlany element konstrukcyjny przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń budowli lub maszyn (w przypadku fundamentu pod maszynę lub urządzenie), wykonany z betonu, żelbetu, murowany z cegieł lub kamieni, rzadziej z drewna". 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 winien 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 akcentowało się, że "fundament, przekazując na podłoże gruntowe całość obciążeń budowli, ma zapewniać trwałość konstrukcji, uniemożliwić jej przesunięcie czy zniszczenie przez działanie sił przyrody" (por. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., sygn. akt II OSK 1958/09).

##### **1.2.2. Fundament musi powstać w rezultacie przeprowadzenia robót ziemnych**

##### **Wyrok NSA z 21.01.2026 (III FSK 544/25):**

Wykonanie fundamentu wiąże się zatem w każdym przypadku z realizacją robót ziemnych.

##### **1.2.3. A co z obiektami prefabrykowanymi razem z fundamentami?**

##### **Wyrok NSA z 8.11.2023 (III FSK 3450/21):**

Obiekt stacji transformatorowej w całości w każdej chwili może być przeniesiony w inne miejsce. (...) fundament stacji Mzbl z izolacją przeciwwilgociową jest umieszczany w gruncie na głębokość ok. 50 cm, na podsypce z piasku grubego lub żwiru. Fundament jest w tym przypadku częścią modułu, jest z nim zintegrowany. Potwierdzają to wskazane przez Kolegium dane, z których wynika, że wysokość stacji bez dachu, z częścią fundamentową wynosi 2810 mm, a z dachem betonowym 2950 mm, od powierzchni gruntu z dachem betonowym - 2400 mm. Oznacza to, że fundament stanowi nieodłączną część stacji. Całość nie jest zatem trwale połączona z

gruntem i stacja wraz z fundamentem może zostać przeniesiona w inne miejsce, bez wykonywania robót budowlanych. (...)

Sposób powiązania budynku z fundamentem również pozbawiony jest istotnego znaczenia, skoro spór został rozstrzygnięty na niekorzyść strony skarżącej ze względu na brak cechy trwałego związania obiektu z gruntem.

#### **1.2.4. Fundament rzeczywiście musi być zagłębiony w gruncie?**

##### **Wyrok WSA w Gdańsku z 21.01.2026 (I SA/Gd 859/25):**

Ponadto, o trwałości związania z gruntem nie decyduje fakt posadowienia konstrukcji fundamentowej przynajmniej częściowo poniżej poziomu gruntu. Może być ona posadowiona także wyżej, zwłaszcza wówczas, gdy jest ona wsparta na wylewce z betonu podkładowego zagłębionego w ziemi.

##### **Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 10.04.2025 (I SA/Go 32/25):**

To, że dany obiekt jest przestawny i zawiera prefabrykowany fundament powierzchniowy nie oznacza jeszcze, iż nie jest on trwale związany z gruntem, bowiem przy aktualnym stanie techniki fundament może być wykonany w różny sposób.

#### **1.2.5. Nie ma znaczenia brak bezpośredniego styku posadzki z fundamentem – obiekty na pylonach to także budynki**

##### **Wyrok WSA w Lublinie z 21.05.2025 (I SA/Lu 16/25):**

bezsownie [obudowana kładka dla pieszych – przyp.] jest trwale związana z gruntem oraz posiada fundament – jest oparta na dwóch pylonach za pomocą podpór i cięgien bocznych, a pylony posiadają fundament, do którego są przytwierdzone.

### **1.3. Wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych**

#### **1.3.1. Ogólne rozumienie przesłanki**

##### **Uchwała siedmiu sędziów NSA z 29.09.2021 (III FPS 1/21):**

10.3.3. Z kolei 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 byłoby opisanie, która część przestrzeni ogólnej należy do przestrzeni obiektu, a która jest przestrzenią zewnętrzną w stosunku do obiektu. (...) Skład orzekający prezentuje tu stanowisko, że 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 iluzoryczne.

##### **Wyrok WSA w Białymstoku z 19.03.2025 (I SA/Bk 61/25):**

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 sierpnia 2020 r. II FSK 2787/18, zapadłego na skutek skargi kasacyjnej Spółki, wskazał, że przegroda budowlana ma wydzielać obiekt z przestrzeni i zaznaczył, że w orzecznictwie przyjęto, iż "wydzielenie" wskazuje na oddzielenie trójwymiarowej bryły obiektu budowlanego (budynku) od otaczającej go, również trójwymiarowej, przestrzeni. Nie jest to tylko "oddzielenie" jednej części od drugiej. Wprawdzie przegroda (ściana) nie musi mieć charakteru jednolitego (np. może być z otworami okiennymi, otworami wentylacyjnymi), jednak brakujące elementy przegrody nie mogą zaburzać w obrysie zewnętrznym charakteru wydzielenia bryły budynku z przestrzeni. Ponadto wskazał, że w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach podatku od nieruchomości przyjmuje się, że spełnienie przesłanki "wydzielenia z przestrzeni" oznacza określenie granic obiektu poprzez istniejące przegrody budowlane, przy uwzględnieniu wszystkich kondygnacji budynku.

#### **1.3.2. Forma wydzielenia nie musi przybierać postaci ściany**

##### **Uchwała siedmiu sędziów NSA z 29.09.2021 (III FPS 1/21):**

Przegroda budowlana nie musi być przy tym ścianą, choć ściana (jako element budowlany) jest przegrodą budowlaną (por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 listopada 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 114/19).

#### **Wyrok WSA w Gdańsku z 21.01.2026 (I SA/Gd 859/25):**

Budynek musi być także wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Nie muszą to być jednak ściany w tradycyjnym rozumieniu. **Przegrodą budowlaną mogą być filary, słupy i kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą pełnić tę samą funkcję co ściana i które strukturalnie wydzielają budynek lub jego część z przestrzeni. (...)**

To, że dany obiekt jest przestawny i zawiera prefabrykowany fundament powierzchniowy nie oznacza jeszcze, iż nie jest on trwale związany z gruntem, bowiem przy aktualnym stanie techniki fundament może być wykonany w różny sposób.

#### **Wyrok WSA w Białymstoku z 19.03.2025 (I SA/Bk 61/25):**

Zgodzić się też trzeba z organem, że bez znaczenia pozostaje to, iż przegrody nie są elementami konstrukcji wiaty w sensie statycznym. Statyczny schemat obiektu nie ma znaczenia z perspektywy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nie ma podstaw do tego, aby przyjąć, że tylko statyczne elementy obiektu są elementami konstrukcji tego obiektu i tylko one mają znaczenie dla oceny, czy obiekt posiada przegrody budowlane. Taki sposób rozumowania byłby niespójny z przyjętą w orzecznictwie i doktrynie koncepcją rozumienia tego pojęcia.

### **1.3.3. Filar to przegroda, a bariera już nie?**

#### **Wyrok WSA w Gliwicach z 21.01.2025 (I SA/Gl 753/24):**

Skarżąca w odniesieniu do trybuny zachodniej wskazuje, że wydzielenie trybun od boiska barierą, oznacza ich wydzielenie z przestrzeni. Bariera jako rozwiązanie technologiczne, umożliwiające widzom oglądanie widowiska sportowego, jest elementem zastępującym pełną przegrodę budowlaną, którą byłaby ściana. Jest zatem swego rodzaju otworem technicznym, niezbędnym do prawidłowego funkcjonowania budynku stadionu. Nie oznacza to jednak, że bariera ta nie jest przez to przegrodą budowlaną, skoro oddziela stadion od płyty boiska i jako element budowlany spełnia wymagania wydzielenia i bezpieczeństwa.

Tymczasem, w ocenie Sądu, przyjęcie takiego stwierdzenia, jest nie do pogodzenia z ww. wykładnią przegrody. Wskazywane bariery nie są elementem trybuny zachodniej. Po drugie poprzez "technologiczne rozwiązanie" nie można dowodzić uznania ich za przegrody, bowiem prowadziłyby to do iluzorycznego wydzielenia i to części trybuny zachodniej (od strony boiska).

### **1.3.4. Nie ma znaczenia z czego wybudowana została przegroda budowlana**

#### **Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 10.04.2025 (I SA/Go 32/25):**

Budynek musi być także wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Nie muszą to być jednak ściany w tradycyjnym rozumieniu. Przegrodą budowlaną mogą być filary, słupy i kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą pełnić tę samą funkcję co ściana i które strukturalnie wydzielają budynek lub jego część z przestrzeni.

Uznaniu hali magazynowej za budynek nie stoi na przeszkodzie to, że powłoka ścian jest wykonana np. z blachy, drewna, plandeki czy też innych materiałów o podobnym charakterze. Najważniejsze jest to, aby obiekt spełniał kryteria określone w art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

#### **Wyrok WSA w Białymstoku z 19.03.2025 (I SA/Bk 61/25):**

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 budynek lub jego część z przestrzeni (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 września 2015 r., II FSK 2086/13, z 11 maja 2016 r., II FSK 1581/15, z 11 marca 2020 r., II FSK 1043/18, publ. CBOSA).

Z przytoczonych orzeczeń dotyczących opodatkowania wiat NSA wyprowadził wnioszek, że aby dany obiekt mógł być uznany za budynek, musi być możliwe określenie jego obrysu poprzez dokładne określenie granic przestrzeni zajmowanej przez budynek. Takie rozumienie wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych koresponduje z art. 4 ust. 1 pkt 2 w zw. art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., określającym podstawę opodatkowania budynku podatkiem od nieruchomości. Skoro bowiem podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia użytkowa budynku,

obliczana po wewnętrznej długości ścian, to muszą istnieć przegrody pozwalające ustalić granice tej powierzchni. Jednocześnie Naczelny Sąd Administracyjny podzielił pogląd wyrażony w wyroku z 30 lipca 2020 r., II FSK 2872/18 co do tego, że przegrody budowlane muszą stanowić element konstrukcyjny obiektu budowlanego i muszą być z nim konstrukcyjnie połączone. NSA zwrócił też uwagę, że o ocenie, czy daną wiatę należy zakwalifikować jako budynek, budowlę czy obiekt małej architektury, decydują okoliczności faktyczne sprawy, w szczególności wielkość, konstrukcja, usytuowanie, przeznaczenie spornego obiektu. Wreszcie za konieczne NSA uznał dla rozstrzygnięcia sporu ustalenie, czy sporne wiaty spełniają przesłanki definicji budynku, a więc czy możliwe jest określenie jego obrysu poprzez dokładne wskazanie granic przestrzeni zajmowanej przez obiekt budowlany oraz czy przegrody budowlane obiektu budowlanego są z nim konstrukcyjnie połączone. (...)

Sąd uznaje za prawidłowe stanowisko Kolegium, że "ściana" wykonana z metalowych paneli (siatka i blacha fałdowana) strukturalnie wydziela obiekt (lub jego część) z przestrzeni.

6. Sąd w pełni zgadza się z poglądem wyrażonym przez NSA w wyroku z 11 maja 2016 r. sygn. II FSK 1581/15, zgodnie z którym pojęcia przegrody budowlanej, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., nie można zawęzić do ściany w tradycyjnym rozumieniu tego słowa, ale należy objąć tą kategorią również takie elementy struktury budynku, jak np. filary, słupy czy kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą pełnić tę samą funkcję co ściana i które strukturalnie wydzielały budynek lub jego część z przestrzeni. Z kolei w wyroku z 21 lutego 2017 r. sygn. II FSK 150/15 NSA stwierdził, że przesłanka wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych nie oznacza tylko takiej sytuacji, w której obiekt budowlany musi być zamknięty ze wszystkich stron, przegrody muszą być kompletne od poziomu podłogi do poziomu dachu. Nie wykluczają spełnienia tego warunku zewnętrzne ściany parkingu ocieplone i nieosłonięte elementami kamiennymi zaprojektowane jako tynkowane oraz ściany zewnętrzne powyżej parteru wykonane z użyciem siatki zbrojącej z włókna szklanego pokrytej kopolimerem, oparte na żelbetonowych belkach obwodowych. Przegroda budowlana to nie tylko przegroda pełna, ale również ażurowa. Dodać trzeba, że wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych nie oznacza tylko takiej sytuacji, że obiekt budowlany musi być zamknięty ze wszystkich stron i zabezpieczony przed wpływem czynników zewnętrznych. Wystarczy bowiem, aby istniejące przegrody zakreśliły granice obiektu. Wiaty stanowiące część magazynów, do których przylegają, powinny zostać zaliczone do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W doktrynie również przyjmuje się, że na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości przegroda budowlana powinna być rozumiana jako element budowlany (drewniany, stalowy, betonowy, żelbetonowy itp.) wyznaczający granice budynku. Tym samym dla spełnienia przez obiekt budowlany przesłanki wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych nie jest konieczne "zamknięcie" obiektu ze wszystkich stron. Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości (powierzchni użytkowej) jest możliwe, jeśli istniejące przegrody – przy uwzględnieniu wszystkich kondygnacji – zakreślają granice obiektu. Jeżeli dany obiekt spełnia kryteria definicji budynku wynikającej z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., nawet gdy funkcję przegród budowlanych w części pełnią słupy, to cała jego powierzchnia na wszystkich kondygnacjach, z wyłączeniem klatek schodowych i szybów dźwigowych, stanowi powierzchnię użytkową, którą należy mierzyć po "wewnętrznej długości ścian" w pewnym sensie tożsamy z przegrodami budowlanymi. Uznaniu określonych obiektów budowlanych za budynki nie stoi na przeszkodzie to, że brakuje w nich okien. Dla potrzeb podatku od nieruchomości przy ustalaniu, czy dany obiekt budowlany jest budynkiem, nie ma znaczenia, czy są w nim okna i drzwi (R. Dowgier i in. Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Lex/e, art. 1a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

W istniejące, wyżej przytoczone poglądy, wpisuje się stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w niniejszej sprawie. Zasadnie zauważa Kolegium, że NSA nie przekreślił możliwości uznania paneli z siatki za przegrody budowlane: stwierdził natomiast, że konieczne jest ustalenie, czy możliwe jest określenie obrysu obiektów (poprzez dokładne wskazanie granic przestrzeni zajmowanej przez obiekt budowlany) oraz czy przegrody budowlane obiektu budowlanego są z nim konstrukcyjnie połączone. (...)

Sąd w pełni akceptuje stanowisko Kolegium, które przyjęło na podstawie pełnego i wystarczającego dla podjęcia rozstrzygnięcia materiału dowodowego, że wszystkie przegrody spornej wiaty (murowane, blaszane, z paneli wypełnionych siatką) były ze sobą konstrukcyjnie związane i stanowiły jedną całość, a więc tworzyły substancję "Wiaty" i stanowiły przegrody budowlane w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Bez wątplenia wydzielały one ten obiekt z przestrzeni.

### **1.3.5. Ma jednak znaczenie to czy przegroda jest elementem konstrukcyjnym obiektu**

#### **Wyrok WSA w Białymstoku z 19.03.2025 (I SA/Bk 61/25):**

Kolegium poddało analizie w sprawie to, czy przegrody z blachy falistej lub z paneli (z siatki) są konstrukcyjnie powiązane ze sporną wiatą i badało, czy nie stanowią one jedynie ogrodzenia. W tym celu analizowano sposób

mocowania poszczególnych elementów konstrukcyjnych. Słusznie przyjęto przy tym, że wskazanie przestrzeni zajmowanej przez budynek możliwe jest wyłącznie w ramach granic wytyczonych przez elementy konstrukcyjnie powiązane z budynkiem.

7. W ocenie Sądu, w sprawie słusznie przyjęto, że sporne przegrody (blacha falista i panele ze stalowej siatki) są integralną częścią (składnikiem) i w żadnym wypadku nie można ich uznać za oddzielne obiekty (ogrodzenie).

Zgodnie z zaleceniami organy pozyskały dowód z uzupełniającej opinii biegłego (biegły został przesłuchany w obecności pełnomocnika strony skarżącej). Wskazał on na konstrukcyjne powiązanie przegród z wiatą. Z opinii wynika, że panele przykręcono do stalowej konstrukcji "Wiaty", tj. za pomocą płaskowników przyspawanych do słupów oraz do elementów przyspawanych do obiektu, a ich demontaż wpłynąłby na rozkład sił nośnych "Wiaty". Z kolei, jak wynika z zeznań biegłego, "osłony" z blachy falistej przykręcono do rygli stanowiących konstrukcję "Wiaty", a ich demontaż wpłynąłby na statykę całego obiektu - nośność, stateczność, rozkład sił. Biegły wskazał, że demontaż spornych przegród jest ingerencją w bryłę i strukturę "Wiaty" właśnie z uwagi na zmianę parametrów (rozkład sił nośnych, stateczność).

Odnosnie sposobu mocowania biegły wskazał, że łączenie metalowych elementów za pomocą śrub w konstrukcji obiektów budowlanych jest standardowym rozwiązaniem stosowanym w budownictwie a kotwy łączące przegrody z konstrukcją "Wiaty" stosowane są wyłącznie wtedy, gdy projekt przewiduje instalowanie przegród budowlanych - jest to rozwiązanie dedykowane właśnie przegrodom. Z opinii wynika, że sporna wiatą posiada ławy i stopy fundamentowe - w nich trwale umocowane są kotwy, do których z kolei przymocowana jest stalowa konstrukcja wiaty.

#### **Wyrok WSA w Krakowie z 29.07.2025 (I SA/Kr 342/25)**

W ocenie Sądu przy ponownym rozpoznaniu sprawy niezbędne będzie przeanalizowanie stanu budowlanego, konstrukcji i charakteru podłoża na którym posadowiona jest wiatą, oraz zagadnień jego połączenia ze ścianami obiektu budowlanego - w szczególności: czy ściany stanowią techniczną - budowlaną kontynuację ławy fundamentowej, czy są w inny sposób złączone z ławą fundamentową, a jeżeli tak, to w jaki dokładnie techniczny sposób, w tym - za pomocą jakich środków i techniki łączenia, oraz dokonanie oceny czy wymienionym zakresie potrzebne jest skorzystanie z opinii biegłego czy też szczegółowych oględzin organu podatkowego.

#### **1.3.6. Ma też znaczenie na ile łatwo zdemontować taką przegrodę**

#### **Wyrok WSA w Białymstoku z 19.03.2025 (I SA/Bk 61/25):**

W ocenie Sądu, prawidłowo przyjęły w sprawie organy, że sporna wiatą na opakowania jest budynkiem, gdyż posiada fundamenty, dach, jest trwale związana z gruntem i została wydzielona z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych.

Stwierdzenie przez biegłego, że demontaż paneli lub "osłon" z blachy spowoduje, że tracą one funkcję przegrody, gdyż staną się "swobodnymi elementami" w żaden sposób nie zmienia tego, że będąc integralną/konstrukcyjną częścią wiaty są one przegrodą.

#### **Wyrok NSA z 7.10.2025 (III FSK 825/25):**

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego na uwzględnienie zasługuje zarzut błędnej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. poprzez uznanie, że do kategorii budynków można zakwalifikować obiekty budowlane niewydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, a oddzielone jedynie za pomocą siatki ogrodzeniowej, którą można łatwo zdemontować. (...)

Kluczowe zatem, z punktu widzenia oceny sformułowanego zarzutu, staje się stwierdzenie, jak rozumieć wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Nie ma ustawowej definicji tego elementu, stąd też za konieczne uznać należy przyjęcie jego rozumienia, które wynika de facto z literalnego sposobu sformułowania. Dekodując jego znaczenie trzeba mieć na względzie, że to normatywne wyrażenie, odnosi się w pierwszej kolejności do aspektu wydzielenia z przestrzeni, któremu służy przegroda budowlana. Chodzi zatem o taką sytuację, gdy w wyniku zastosowania określonej przegrody budowlanej nastąpi wydzielenie z przestrzeni w takim znaczeniu, że możliwe będzie uznanie oddzielenia od tej przestrzeni. Należy przy tym nadmienić, że sformułowanie to ma charakter kategoryczny w tym znaczeniu, że nie sposób kwalifikować w obszar sytuacji odpowiadających temu elementowi definicji budynku takich, które będą stanowić jedynie o pewnym stopniu spełnienia tego wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Inaczej mówiąc, nie można uznać spełnienia tej definicji w sytuacji np. częściowego wydzielenia z przestrzeni. (...)

Funkcją przegrody budowlanej obiektu budowlanego ma być wyodrębnienie tego obiektu z przestrzeni zewnętrznej w taki sposób, że co do zasady możliwe byłoby opisanie, która część przestrzeni ogólnej należy do

przestrzeni obiektu, a która jest przestrzenią zewnętrzną w stosunku do obiektu. Można bowiem uznać, że ustawodawca w tym względzie posłużył się założonym uproszczeniem "wydzielenia z przestrzeni", nie wskazując jednocześnie na wydzielenie przestrzeni znajdującej się wewnątrz budynku od przestrzeni zewnętrznej. (...)

Dlatego też, jak przyjmuje się w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, przegroda nie zawsze musi być litą ścianą, jednakże musi stanowić pewną barierę (płaszczyznę) pozwalającą na wydzielenie budynku z przestrzeni.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę w pełni podziela stanowisko tego Sądu zaprezentowane w wyroku z 24 października 2024 r., sygn. akt III FSK 30/23, gdzie, odwołując się do stwierdzenia wyrażonego w wyroku z 2 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 814/21, uznano, 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).

## **1.4. Dach**

### **1.4.1. Ogólne rozumienie pojęcia dachu**

#### **Uchwała siedmiu sędziów NSA z 29.09.2021 (III FPS 1/21):**

10.3.4. W judykaturze słusznie podkreśla się (por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 września 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 761/13), że skoro ani prawo podatkowe, ani prawo budowlane (wyjątek stanowi tutaj jedynie art. 59a ust. 2 lit. c/ u.P.b. wskazujący na geometrię dachu) nie definiuje pojęcia "dachu", to oznacza, że niezbędnym staje się w tym zakresie posłużenie się definicją słownikową w celu przeprowadzenia wykładni językowej, a następnie zastosowanie dalszych kontekstów wykładni. Dachem jest "konstrukcja osłaniająca od góry budowlę lub teren przed opadami atmosferycznymi, górna część jakiegoś pojazdu, wierzchnia część osłoniętego wnętrza" (Słownik języka polskiego PWN, Warszawa 1999, s. 332). W konkretnym przypadku nie ma zatem znaczenia rodzaj dachu czy też rodzaj materiału, z którego jest on wykonany. Przy ocenie spełnienia tego elementu definicyjnego należy jednakże uwzględnić jego powszechne rozumienie i eliminować te sytuacje, które z punktu widzenia doświadczenia życiowego nie możemy zakwalifikować jako dachu.

#### **Wyrok WSA w Lublinie z 21.05.2025 (I SA/Lu 16/25)**

Pojęcie "dachu" oznacza, konstrukcję osłaniającą od góry budowlę lub teren przed opadami atmosferycznymi, górna część jakiegoś pojazdu, wierzchnia część osłoniętego wnętrza. Przy tej ocenie należy jednakże uwzględnić jego powszechne rozumienie i eliminować takie konstrukcje, które z punktu widzenia doświadczenia życiowego nie można zakwalifikować jako dach.

### **1.4.2. Dach musi być konstrukcyjną częścią danego obiektu**

#### **Wyrok WSA w Gliwicach z 21.01.2025 (I SA/GI 753/24):**

W niniejszej zaś sprawie konstrukcja zadaszenia S. jest niezależna, od konstrukcji trybuny wschodniej i zachodniej, bowiem nie jest ich elementem. Brak wydzielenia jej z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych powoduje, że nie spełnia definicji budynku, a tym samym, jako odrębny obiekt budowlany jest budowlą, nie będąc jednocześnie obiektem małej architektury.

### **1.4.3. Przejściowe pozbawienie budynku dachu nie powoduje utraty cech budynku**

#### **Wyrok NSA z 22.08.2025 (III FSK 220/25):**

3.4. Niezależnie od wadliwości postawionych w skardze kasacyjnej zarzutów Naczelny Sąd Administracyjny podziela stanowisko zaprezentowane w zaskarżonym wyroku, że sporny budynek nie utracił atrybutów budynku, w szczególności aby trwale został pozbawiony dachu. W dzienniku budowy wskazano na wymianę dachu, obejmującą nie tylko położenie nowego pokrycia ale i prace rozbiórkowe. Budynek nie został trwale pozbawiony dachu, a jedynie przejściowo. Zgodzić należy się z WSA w Gliwicach, że zły stan techniczny budynku czy też jego niekompletność nie świadczy jeszcze o tym, że nie istniał przedmiot opodatkowania. Ponadto, na co słusznie zwróciło uwagę SKO w Katowicach, w 2018 r. obiekt bezsprzecznie posiadał dach, ponieważ 16.05.2013 r. odnotowano zakończenie prac pokrycia. O tym, że budynek jako przedmiot opodatkowania istniał, świadczy też zdaniem organu drugiej instancji dokumentacja budowlana – decyzja z 3.01.2007 r. o nr [...], nie dotyczyła bowiem pozwolenia na budowę budynku mieszkalnego, lecz stanowiła pozwolenie na remont i rozbudowę istniejącego

budynku. Nie jest to zatem sytuacja tożsama z przypadkiem, w którym wznoszony jest zupełnie nowy obiekt budowlany. Zasadnie zatem Kolegium odwołało się do wyroku NSA z 25.08.2016 r., II FSK 2575/14, zgodnie z którym, jeżeli dany budynek istnieje nieprzerwanie, to jego przebudowa mająca na celu zmianę parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego o obiekcie budowlanego nie powoduje wygaśnięcia obowiązku podatkowego.

#### **Wyrok WSA w Krakowie z 10.07.2025 (I SA/Kr 250/25):**

analizowany obiekt jest trwale związany z gruntem, jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (częściowo i przejściowo tylko rozebrane w związku z realizowaną przebudową i rozbudową – przyp. Sądu).

#### **1.4.4. Podobnie nie wpływa na kwalifikację budynku częściowe usunięcie dachu**

#### **Wyrok NSA z 31.01.2025 (III FSK 1002/23):**

Dach jest jednym ze składowych elementów definicji budynku przyjmowanej na potrzeby podatku od nieruchomości. W orzecznictwie przyjmuje się, że uszkodzenie lub częściowe usunięcie dachu nie oznacza, że dany obiekt dachu tego nie posiada, a przez to przestaje być budynkiem w rozumieniu ustawy podatkowej. Dopiero obiekt całkowicie i trwale pozbawiony dachu, nieosłonięty, nieograniczony od góry przestaje być budynkiem (por. wyroki NSA: z 3 kwietnia 2014 r., II FSK 812/12; z 6 października 2015 r., II FSK 321/14; z 27 sierpnia 2017 r., II FSK 2933/17).

#### **Wyrok WSA w Poznaniu z 11.03.2025 (I SA/Po 45/25):**

3.1. Istota sporu dotyczy objęcia opodatkowaniem budynku magazynowego, który w ocenie P., nie spełnia warunków uznania go za budynek, gdyż nie posiada dachu. Z kolei zdaniem organów podatkowych orzekających w sprawie, obiekt spełnia wszystkie przesłanki do uznania go za budynek, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., gdyż jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych i posiada fundamenty oraz dach, którego wprawdzie stan techniczny jest bardzo zły, niemniej fizycznie dach w części (ok. 30%) istnieje. (...)

Zasadniczym kierunkiem argumentacji skargi jest twierdzenie, że istniejące elementy stropu i pokrycia dachowego nie powinny być uznane za dach. Tymczasem z niepodważonych ustaleń organów podatkowych, poczynionych w oparciu o opinię techniczną sporządzoną przez osobę uprawnioną w zakresie budownictwa wynika, że stan technicznych spornego budynku magazynowego w części (w 70%) należy określić jako dopuszczalny/zły i w tej części nie posiada pokrycia dachowego. Natomiast stan pozostałych ok. 30% pokrycia dachowego określono jako średni/dopuszczalny. Ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika, że uszkodzenia pokrycia dachowego są wynikiem korozji biologicznej powstałej w skutek braku przeprowadzania prac naprawczych i remontowych oraz brak jest możliwości weryfikacji zaleceń z protokołów z kontroli okresowych obiektu. Stwierdzono także, że możliwość użytkowania budynku istnieje jedynie w części stanowiącej ok. 30% całości obiektu, po uprzednim dokonaniu pilnych prac naprawczych i remontowych. Pozostała część budynku nie nadaje się do użytkowania i winna być pilnie zabezpieczona przed dostępem osób postronnych.

W oparciu o powyższe stwierdzić należy, że wbrew twierdzeniom skarżącej zgromadzony materiał dowodowy potwierdza jednoznacznie istnienie dachu, choć tylko zabezpiecza on ok. 30% całości obiektu. Wprawdzie stan techniczny dachu uznać należy za zły, bo jest on częściowo zawalony, to jednak fizycznie dach ów istnieje, a zatem obiekt posiada elementy konieczne do uznania go za budynek, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Wytknąć należy skarżącej, że uszkodzenia dachu i jego częściowe zawalenie w wyniku korozji biologicznej zostało wprost powiązane z zaniedbaniami P., polegającymi na braku przeprowadzania prac naprawczych i remontowych. Nie ulega wątpliwości, że za stan techniczny budynku odpowiada jego właściciel (posiadacz), czyli w niniejszej sprawie P.. Zdaniem Sądu niedopuszczalne jest, aby na skutek zaniechań czy niedbalstwa podatnika doszło do uniknięcia opodatkowania nieruchomości. Reasumując w niniejszej sprawie Sąd podziela pogląd organów podatkowych, że sporny budynek magazynowy w ogóle posiada pokrycie dachowe, choć tylko 30% tego pokrycia określono w opinii technicznej jako średni/dopuszczalny. Wobec powyższego w niniejszej sprawie spełniona została przez obiekt budowlany przesłanka "posiadania dachu" jako takiego, a ustawodawca nie określił wymogu, aby zamknięcie obiektu ze wszystkich stron było w 100%. (...)

pokrycie jakie bezspornie znajdowało się na spornym budynku magazynowym, spełniało minimalne warunki przyjęte dla tego rodzaju elementu, choć zajmował tylko ok. 30% (...)

W ocenie Sądu całkowite pozbawienie dachu w sposób trwały, a więc jednego z elementów tworzących budynek w rozumieniu ustawy podatkowej, stanowi przeszkodę do jego opodatkowania. Innymi słowy stan dachu na spornym budynku magazynowym, polegający na jego częściowym zawaleniu i uszkodzeniu (w 70%) nie oznacza, że dany obiekt "nie posiada dachu", a przez to przestaje być budynkiem w rozumieniu ustawy podatkowej. W

światle definicji z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., obiekt budowlany pozostaje budynkiem nawet wówczas, gdy ze względu na względy technicznych, prawnych, czy faktycznych, nie jest i nie może być wykorzystywany zgodnie z przeznaczeniem.

#### **1.4.5. Co w przypadku, gdy obiekt przykryty jest innym obiektem?**

##### **Wyrok NSA z 30.01.2025 (III FSK 1155/24)**

We wskazanym przypadku na obiekt budowlany (kwalifikacja ta nie jest sporna) składa się zbiornik posadowiony na betonowej podstawie, która - jak podała sama skarżąca - pełni funkcję wsporczą. Dolna (zbliżona do budynku), posiada też powierzchnię użytkową, jednakże w przypadku wymontowania zbiornika, który w głównej mierze osłania ten obiekt z góry, nie posiada dachu. W ocenie NSA, w tym przypadku występuje jedna budowla w postaci zbiornika zamontowanego na betonowej podstawie, ewentualnie dwie budowle – zbiornik i jego podstawa. Przy kwalifikacji jako jednego obiektu należałoby wziąć pod uwagę, stanowisko wyrażone w uchwale NSA z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, że kryterium pozwalającym na rozgraniczenie budynku od budowli (w przypadku wykorzystywania obiektu budowlanego jako zbiornika), są jego cechy techniczne, co wiąże się z koniecznością ustalenia, czy zasadniczym parametrem architektoniczno-technicznym (konstrukcyjnym) jest jego powierzchnia użytkowa, czy też pojemność, przekładająca się wprost na możliwość ściśle określonego wykorzystywania. W cenie składu orzekającego w niniejszej sprawie, kwalifikacja przedstawionego obiektu jako budowli byłaby w sposób oczywisty mniej korzystna (ze względu na większe obciążenie podatkowe), niż przyjęte w sprawie opodatkowanie dolnej części wyłącznie w zakresie jej powierzchni użytkowej. Oznacza to, że wskazane uchybienie nie pozwala na uchylenie zaskarżonej decyzji ze względu na zakaz reformationis in peius wyrażony w art. 134 § 2 p.p.s.a.

## **2. Tematy do dyskusji:**

1. Czy fundament budynku rzeczywiście musi być zagłębiony w gruncie?
2. Czy naziemna część obiektu musi być połączona z fundamentem w sposób uniemożliwiający (łatwy) demontaż?
3. Czy obiekt w całości prefabrykowany – łącznie z fundamentem (kazuś „gotowych” stacji transformatorowych) może zostać uznany za budynek?
4. Na ile szeroko rozumieć konieczność wykonania prac ziemnych przy budowie fundamentu?
5. Na ile trwale musi być wydzielenie obiektu za pomocą przegród budowlanych – czy jest możliwe przyjęcie jakichś obiektywnych kryteriów?
6. Jak się ma pojęcie „przegrody budowlanej” do pojęcia „ściany” występującej w definicji powierzchni użytkowej budynków?
7. Czy brak wydzielenia obiektu z przestrzeni za pomocą przegród poziomych również ma znaczenie dla jego kwalifikacji? Czy brak posadzki powoduje, że obiekt może być budynkiem?
8. Czy wygrozdzenie obiektu od góry innym obiektem (np. zbiornikiem) powoduje, że możemy mieć do czynienia w tej sytuacji z dachem? Czy taki zbiornik powinien być traktowany jako część obiektu?
9. Jakie znaczenie dla kwalifikacji obiektu jako budynek ma przejściowe usunięcie elementu konstrukcyjnego (dachu, ściany albo w ogóle całej części naziemnej budynku)?
10. Na ile charakterystyka obiektu wynikająca z jego dokumentacji technicznej może zastępować faktyczne ustalenia wobec obiektu budowlanego (np. tymczasowe pozbawienie dachu, przeróbka dokonana bez stosownych pozwoleń itp.)?
11. Czy rzeczywiście nie ma potrzeby zdefiniowania w ustawie takich pojęć jak: fundament, przegroda budowlana czy dach?