

„Jak daleko sięga budynek, a co jest odrębnym przedmiotem opodatkowania?”

1. Orzecznictwo

1.1. Instalacje budynkowe – czyli jakie?

Wyrok NSA z 17.04.2026 (III FSK 1212/25)

„Skarżąca stwierdziła (...) że brak jest uzasadnienia do przyjęcia, że wewnętrzna sieć LAN zlokalizowana w budynkach stanowi odrębną budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jej zdaniem, Sąd pierwszej instancji wadliwie uznał część sieci LAN, znajdującą się wewnątrz budynków za odrębny obiekt budowlany, podczas gdy jest to instalacja techniczna, stanowiąca element wyposażenia budynków, zapewniająca możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Naczelny Sąd Administracyjny pogląd skarżącej podziela. (...)

Sąd zasadnie też uznał, że poszukując odpowiedzi na pytanie, czy obiekt znajdujący się wewnątrz budynku jest budowlą (może być uznany za odrębną budowlę), należy dokonać oceny celu umieszczenia w budynku danych instalacji i urządzeń. Zdaniem NSA, zastrzec przy tym należy, że ocena ta musi uwzględniać dynamikę zmian i rozwoju życia gospodarczego. Ta sama instalacja, która w przeszłości mogłaby być zakwalifikowana, jako odrębny obiekt budowlany, obecnie stanowi element bez którego nie da się korzystać z budynku.

Ponadto, w samych definicjach budowli, budynku i urządzenia budowlanego w prawie budowlanym znaleźć można, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, kryteria pozwalające dokonać podziału instalacji sieciowych na tę część, która stanowi budowlę, tę część, która stanowi urządzenie budowlane i tę część, którą należy zaliczyć do budynku. Ustawodawca wskazuje bowiem, że obiektem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Budynek to zatem nie tylko fundamenty, dach, przegrody budowlane wydzielające go z przestrzeni, ale także - zgodnie z definicją obiektu budowlanego - znajdujące się między tymi elementami instalacje i urządzenia techniczne.

Sieć techniczna pozostająca poza budynkiem stanowić będzie zatem odrębną od budynku budowlę zarówno w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, jak i przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Z kolei ta część sieci (instalacji), która znajduje się wewnątrz budynku stanowi część tego budynku. Nie może zatem stanowić odrębnego od budynku przedmiotu opodatkowania jako część budowli, którą stanowią sieci zewnętrzne tylko z tego powodu, że wcześniej skarżąca traktowała sieci wewnętrzne i zewnętrzne jako jeden środek trwały. (...)

W tej sytuacji nie jest zrozumiałe twierdzenie sądu, przywołane na okoliczność wyodrębnienia sieci LAN, jako odrębnego obiektu budowlanego że: "wskazana sieć służy zapewnieniu internetu. Połączenie ma na celu umożliwienie pracy pracownikom biurowym w poszczególnych budynkach, jak i połączenie maszyn produkcyjnych, w przypadku których dla zapewnienia prawidłowej pracy konieczne jest zapewnienie dostępu do sieci Internet". Zdaniem NSA argumentacja ta wspiera pogląd przeciwny, zgodnie z którym instalacja ta nie stanowi odrębnego obiektu budowlanego, a jest niezbędnym elementem umożliwiającym korzystanie z budynku.”

Wyrok NSA z 20.01.2026 (III FSK 870/25)

„Wymaga wskazania, że instalacje przemysłowe mogą być kwalifikowane jako budowle, odrębne od budynku, w którym je usytuowano. W odróżnieniu od instalacji budowlanych instalacje technologiczne związane są bezpośrednio z konkretnymi procesami produkcyjnymi lub technologicznymi, które mają miejsce wewnątrz budynku. Są to elementy specyficzne dla danej działalności produkcyjnej, które można dostosować lub usunąć w zależności od aktualnych potrzeb zakładu. Ich obecność dostosowuje budynek do wymogów danego procesu technologicznego, ale nie ma wpływu na podstawową funkcję budynku jako obiektu budowlanego. Kluczowa różnica polega na tym, że instalacje budowlane - takie jak systemy wodociągowe, elektryczne czy wentylacyjne są niezbędne do podstawowego funkcjonowania budynku, gwarantując bezpieczeństwo, komfort i zgodność z przepisami Prawa budowlanego. Instalacje technologiczne natomiast są powiązane wyłącznie z prowadzoną

działalnością gospodarczą i nie są konieczne do tego, by budynek był funkcjonalny jako obiekt budowlany. Można je usunąć, zmodyfikować lub całkowicie wymienić, a budynek nadal będzie spełniał swoje podstawowe funkcje.

(...)

Nie budzi wątpliwości, że budynki przemysłowe wymagają bardziej skomplikowanych instalacji, zapewniających wykorzystywanie budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Jednak, z zakresu art. 3 pkt 1 u.p.b. można wnioskować, że chodzi o instalacje służące wyłącznie budynkowi, bez których nie mógłby on spełniać swoich podstawowych funkcji, a nie o instalacje służące produkcji.

(...)

Jak wcześniej zostało wskazane, aby daną instalację uznać za instalację wewnątrzbudynkową nie podlegającą odrębnemu opodatkowaniu musi być ona powiązana z możliwością funkcjonowania budynku a nie funkcjonowania procesu produkcyjnego. Instalacje technologiczne, takie jak rurociągi, zbiorniki czy systemy sprężonego powietrza, służą wyłącznie wspieraniu określonych procesów produkcyjnych. Zmiana tych procesów może wymagać modyfikacji instalacji, ale sama struktura budynku pozostaje bez zmian. To oznacza, że budynek może funkcjonować niezależnie od konkretnych instalacji technologicznych. Instalacje technologiczne są zmiennymi elementami, które mogą być usunięte, wymienione lub dostosowane do nowego procesu produkcyjnego, a sam budynek wciąż zachowa swoją funkcjonalność. Są one elementem wyposażenia technologicznego, a nie konstrukcyjnym.”

1.2. Gdzie kończy się budynek, a zaczyna infrastruktura techniczna

Wyrok NSA z 12.6.2025 (III FSK 87/24)

Naczelny Sąd Administracyjny ocenił jako prawidłowe stanowisko Sądu pierwszej instancji i organów, że urządzenia (transformatory) znajdujące się wewnątrz budynku hotelowego nie stanowią części składowej tego obiektu, a stanowią część sieci elektroenergetycznej, która jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

(...)

Urządzenia energetyczne w postaci transformatorów nie pełnią roli służebnej wobec budynku, lecz odwrotnie – budynek, w którym znajduje się stacja transformatorowa pełni rolę "obudowy" urządzeń technicznych znajdujących się w jego wnętrzu, stwarza przestrzeń, w której mogą być umiejscowione urządzenia energetyczne. Znajdujące się w tym obiekcie transformatory nie służą budynkowi, w którym się znajdują, nie są to urządzenia techniczne związane z pracą instalacji "budynkowych". Przez zwrot legislacyjny "instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem", należy rozumieć zespół urządzeń wewnątrz takiego obiektu, służących do przesyłania mediów takich jak prąd elektryczny, woda, gaz ziemny, paliwo, ścieki, czy inne substancje dla obsługi wnętrza obiektu (por. wyrok NSA z 6 grudnia 2022 r., III FSK 740/22). Transformatory nie umożliwiają korzystania z budynku a umożliwiają dostarczanie energii elektrycznej. Rola transformatora nie zmienia się w zależności od tego gdzie jest zlokalizowany. Do użytkowania budynku jest niezbędna wewnętrzna sieć elektryczna, która umożliwia wykorzystanie energii przesyłanej i przetwarzanej przez sieć elektroenergetyczną. Skarżąca nie wykazała w żaden sposób, by charakter i przeznaczenie budynku hotelowego uzasadniały szczególne traktowanie znajdujących się w nim instalacji i urządzeń.

Sporne transformatory zapewniają zatem możliwość użytkowania zgodnie z przeznaczeniem sieci energetycznej. Służą sieci technicznej obejmującej zespół urządzeń i połączeń między nimi, za pośrednictwem których odbywa się przesyłanie energii elektrycznej od producenta energii do odbiorców końcowych. Wspomniane urządzenia stanowią integralną część sieci, podobnie jak przewody przesyłowe. Dzięki nim istnieje możliwość przesyłania energii elektrycznej do odbiorców końcowych, stanowią zatem z siecią konieczną całość. Nie ma w tym przypadku znaczenia czy mamy do czynienia z jednym czy z wieloma odbiorcami energii. Stacja transformatorowa w dalszym ciągu pełni tą samą funkcję, także w przypadku gdy energia jest dostarczana do jednego budynku.

(...)

W orzecznictwie jednolicie przyjmuje się, że samo zakwalifikowanie danego obiektu jako budynku nie powoduje, że automatycznie urządzenia czy instalacje znajdujące się w tym budynku nie mogą stanowić, czy też składać się na budowlę. Jeżeli zatem w budynku została usytuowana budowla lub część innej budowli (np. sieciowej), która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.”

1.3. Urządzenia techniczne w budynku

Wyrok WSA w Rzeszowie z 6.02.2025 (I SA/Rz 604/24) – prawomocny

Zagadnieniem spornym w niniejszych sprawach jest zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości instalacji zespołu urządzeń elektrofiltru wraz z obiektami towarzyszącymi służącej do odpylania spalin z procesu obróbki stłuczki szklanej określanej ogólnym mianem elektrofiltru (elektrofiltr 1-2 i elektrofiltr 3-4).

(...) dla uznania danego urządzenia technicznego za urządzenie budowlane nie jest wystarczające jakiekolwiek połączenie techniczne czy technologiczne, ale konieczne jest aby związek funkcjonalny pomiędzy badanym urządzeniem technicznym a innym obiektem budowlanym był taki, że "zapewnia" ono możliwość użytkowania powiązanego z nim obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie dość zatem stwierdzić, że wskutek owego połączenia poprawia się funkcjonalność obiektu budowlanego, lecz trzeba nadto wykazać, że gwarantuje ono możliwość użytkowania w ogóle obiektu budowlanego lub prawidłowe jego użytkowanie.

(...)

Zważyć należy, że zarówno hala produkcyjna jak też kominy przemysłowe były posadowione i pełniły swoje funkcje zgodnie ze swoim przeznaczeniem, zanim zostały zamontowane pomiędzy nimi sporne elektrofiltry. W ocenie Sądu, wbrew opinii organów, obiekty te, niezależnie od zainstalowania spornych urządzeń technicznych, nadal mogą pełnić swoje funkcje do których zostały zaprojektowane, to jest w hali przemysłowej obiektywnie może się odbywać proces produkcyjny wytopu szkła a kominy nadal mogą odprowadzać do atmosfery spalin. Poprawa norm zanieczyszczeń spalin nie jest determinantą procesu produkcji ani odprowadzania spalin. Gdyby tak przyjąć, to odwracając sytuację należałoby uznać, że zliberalizowanie norm środowiskowych dekomponowałoby kwalifikacje analizowanych urządzeń jako urządzeń budowlanych. Umieszczenie owych urządzeń jako ogniów pośrednich pomiędzy w/w obiektami budowlanymi, tak jak wywodzi to organ, nie jest wystarczające do uznania ich za budowle na gruncie prawa podatkowego. Nie stanowi jeszcze o tym, że zachodzący pomiędzy nimi związek jest konieczny i bezpośredni dla funkcjonowania obiektów budowlanych takich jak budynek produkcyjny i kominy.

(...)

W świetle powyższych rozważań skonstatować przychodzi, że powiązania pomiędzy spornymi urządzeniami a wymienionymi wyżej obiektami budowlanymi nie mają charakteru koniecznego i zarazem bezpośredniego, co pozwalałoby uznać je za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. Jeżeli już upatrywać bezpośredniego związku spornych elektrofiltrów z innymi obiektami, to są one związane technologicznie ze zlokalizowanymi w budynku produkcyjnym wannami do produkcji szkła będącymi elementami pieców hutniczych, z których to wanień szkodliwe gazy spalinowe są doprowadzane do tychże urządzeń, a oczyszczone technologicznie gazy z instalacji są odprowadzane do istniejących kominów przemysłowych.

(...)

Sąd podziela także pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 19 września 2023 r., sygn. akt III FSK 1257/22 na tle kwalifikacji prawnopodatkowej analogicznego urządzenia jak w niniejszych sprawach, przywołanym zresztą w skardze, że jeżeliby uznać, a co nie jest w sprawie kwestionowane w sprawie, że zarówno kotły, jak i elektrofiltry są urządzeniami technicznymi, to nasunąć się powinien wniosek, że dwa powiązane ze sobą urządzenia techniczne nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. Tak więc z samego tylko połączenia technologicznego pomiędzy elektrofiltrami a piecami, choćby zlokalizowanymi w hali produkcyjnej, nie można wywodzić, że stanowią one budowle na gruncie prawnopodatkowym."

1.4. Fundamenty pod maszyny zlokalizowane w budynku

Wyrok WSA w Olsztynie z 20.08.2025 (I SA/OI 303/24) – prawomocny

„Sąd nie znalazł również podstaw do zakwestionowania stanowiska organów w zakresie kwalifikacji obiektów: kotłów oraz turbozespołów, które w ocenie organów stanowią budowle. W tym zakresie organ pierwszej instancji oparł się na opinii biegłego, z której wynikało, że są to urządzenia techniczne, które posiadają elementy budowlane

w postaci fundamentów. Przy tym fundamentów tych nie można uznać za część składową budynku, ponieważ, zgodnie z opinią biegłego, są one oddzielone i niezależne od fundamentów budynku z powodów technologicznych. Są również posadowione bezpośrednio na gruncie przenosząc obciążenia na ten grunt bez udziału fundamentów budynku. Z opinii tej wynika, że sporne fundamenty zostały zaprojektowane i wykonane odrębnie od urządzeń, jednocześnie nie są częścią konstrukcji budynków. Powyższe poparte zostało dokonaną przez biegłego analizą dokumentacji technicznej w tym rzutów bocznych fundamentów i budynków. Stosownie natomiast do art. 3 pkt 3 u.p.b. ustawodawca zaliczył do budowli m.in. części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Zatem części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia mimo, że składają się z urządzeniami i maszynami (czyli z częściami niebudowlanymi) na całość użytkową, to stanowią budowlę samodzielnie.”

2. Uzasadnienie do projektu ustawy wprowadzającej nowe definicje budynku/budowli

„Analogicznie jak w obowiązującym stanie prawnym, przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie budynek wraz z instalacjami (o ile je posiada) zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Instalacje takie jak: instalacja elektroenergetyczna, wodociągowa, kanalizacyjna, ciepła, telekomunikacyjna, gazowa nie będą stanowiły odrębnego przedmiotu opodatkowania i nie będą w konsekwencji podlegały opodatkowaniu, gdyż podstawą opodatkowania budynku jest jego powierzchnia użytkowa. **Należy zwrócić uwagę, iż zakres/rodzaj instalacji mieszczących się w definicji budynku będzie zależny od jego przeznaczenia, przykładowo budynek szpitala czy hali produkcyjnej ze względu na swoją specyfikę wymaga innych rodzajów instalacji (np. instalacja tlenowa w szpitalu) niż standardowy budynek.** Za budynek nie będą natomiast uznawane obiekty wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadające fundamenty i dach, w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach, albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, których podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność. Rozwiązanie to ma wyeliminować wątpliwości związane z kwalifikowaniem na potrzeby upol obiektów spełniających ustawowe kryteria budynku i jednocześnie zaliczanych obecnie do budowli na gruncie ustawy – Prawa budowlanego, tj. obiektów typu: zbiorniki, silosy, elewatory lub inne zbiorniki o podobnym gospodarczo charakterze.”

3. Tematy do dyskusji:

1. Jakie instalacje stanowią element budynku zapewniając możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, a jakie są niezależnymi od budynku budowlami?
2. Gdzie kończy się obiekt liniowy a zaczyna instalacja budowlana?
3. Czy granicą jest przyłącze?
4. Jakie „inne urządzenia inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem” można uznać za urządzenia budowlane?
5. Czy „niezbędny do użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem” oznacza to samo co „zapewniający możliwość użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem”?
6. Jak ustalić czy fundament pod maszynę jest odrębnym przedmiotem opodatkowania?
7. Czy nowa definicja budynku w jakikolwiek sposób pomogła uporządkować kwestię „budowli w budynku”?