

## **13.15-16.0 sesja II: Budowle, czyli emocje dalej gwarantowane**

**3) Załącznik nr 4 – od obiektu ochronnego po... stację dozowania kwasu octowego** – dr Paweł Grzybowski (Crido, UKW) /Agnieszka Trojanowska (UM w Gdańsku) (wprowadzenie), Piotr Kalemba (Thedy), Marcin Kukuła (EY)

(opracowanie materiału: dr Paweł Grzybowski/Agnieszka Trojanowska)

**Załącznik nr 4 – od obiektu ochronnego po... stację dozowania kwasu octowego** – dr Paweł Grzybowski (Crido, UKW) /Agnieszka Trojanowska (UM w Gdańsku) (wprowadzenie), Piotr Kalemba (Thedy), Marcin Kukuła (EY)

### **1. Przyczyna – wadliwość stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2025 r.**

**Art. 1a. [Definicje legalne] – Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych**

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

...

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

**Art. 3. [Definicje] – Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane**

Ilekczo w ustawie jest mowa o:

1) **obiekcie budowlanym** - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;

...

3) **budowli** - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;

...

9) **urządzeniach budowlanych** - należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki;

**Wyrok TK z 13.09.2011 r., P 33/09**

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że za budowle w rozumieniu upol można uznać: 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane, 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 ustawy - Prawo budowlane, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową, 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 ustawy - Prawo budowlane 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 ustawy - Prawo budowlane, które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu upol, oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy - Prawo budowlane nie są instalacje.

**Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21**

Z art. 84 i art. 217 Konstytucji wynika podwyższony standard określoności prawa właściwy prawu daninowemu. Wymienione w art. 217 Konstytucji 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. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych normuje przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w art. 2 ust. 1, wskazując, że opodatkowaniu tym podatkiem podlegają grunty, budynki oraz budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., który określa budowle jako przedmiot podatku od nieruchomości, nie definiuje ich jednak. Dla określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości konieczne jest sięgnięcie do definicji legalnej budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Przepis ten jednak również nie zawiera autonomicznej definicji legalnej budowli na potrzeby podatkowe, ale odsyła aż dwukrotnie do przepisów prawa budowlanego, a więc przepisów niepodatkowych. Odesłanie do ogólnego pojęcia "przepisów prawa budowlanego" jako dziedziny prawa administracyjnego, a nie do samej ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2023 r., poz. 682), powoduje, że określenie przedmiotu opodatkowania może nastąpić nie tylko w ustawie, lecz potencjalnie także w akcie rangi podustawowej, który zaliczałby się do prawa budowlanego. Na gruncie obowiązujących przepisów nie można precyzyjnie ustalić, które - czy to ustawowe czy podustawowe akty prawne - należą do prawa budowlanego. Co za tym idzie podatnik nie może mieć pewności czy dany akt prawny, nawet rangi ustawowej, będzie przez organ podatkowy uznany czy też nie za należący do prawa budowlanego, a przez to kształtujący przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości w jego sytuacji faktycznej lub prawnej. Co więcej, w ocenie Trybunału nie jest dopuszczalne regulowanie w ustawie niepodatkowej tak istotnych elementów konstrukcji prawnej podatku jak jego przedmiot. Trybunał zgadza się ze stwierdzeniem skarżącej, że fundamentalną kwestią z perspektywy prawidłowego wypełnienia przez podatnika ciążącego na nim zobowiązania podatkowego jest właściwe ustalenie przedmiotu i podstawy opodatkowania. 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 uznaje definicję legalną budowli na potrzeby podatku od nieruchomości za sprzeczną z podwyższonym standardem określoności prawa daninowego, wynikającym z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Powoduje to konieczność uznania w całości art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. za niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

## **2. Orzecznictwo**

### **2.1. Budowle sportowe**

Treść załącznika upol – poz. 1

*odkryty obiekt sportowy inny niż wymieniony w poz. 2*

Treść załącznika upol – poz. 1

*plyta stadionu, tunel dla zawodników, trybuny - wchodzące w skład stadionu*

#### **Wyrok NSA z 7.03.2017 r., II FSK 295/15**

Uzasadnienie skargi kasacyjnej opiera się na próbie zdefiniowania budynku głównego stadionu i zadaszonych trybun jako jednolitego obiektu budowlanego będącego budynkiem. Trybuna stadionu, niezależnie od tego, czy jest wolnostojąca, czy jest zadaszona, czy jest związana z gruntem, czy też nie jest związana z gruntem jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane. Autor skargi kasacyjnej podważając definicję stadionu jako budowli, na którą składa się niezadaszona płyta boiska oraz zadaszone trybuny sztucznie rozdziela płytę od trybun i jako jednolity obiekt budowlany traktuje tylko i wyłącznie główny budynek stadionu wraz z zadaszonymi trybunami. Zgodnie z załącznikiem do ustawy - Prawo budowlane, kategoria V obiektów budowlanych obejmuje obiekty sportu i rekreacji, jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny, zjeżdźalnie. Z treści tego załącznika - jak słusznie podnosi się w skardze kasacyjnej - nie wynika jednoznacznie, że wymienione obiekty budowlane zaliczyć można do kategorii budowli. Jakkolwiek katalog budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane ma charakter otwarty (przykładowy) dla ustalenia znaczenia tego pojęcia na gruncie prawa budowlanego, to jednak w kontekście standardów konstytucyjnych, dotyczących ustawowego wymogu sprecyzowania elementów konstrukcyjnych podatku (art. 217 Konstytucji RP), wykazowi temu dla celów zdefiniowania pojęcia budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. należy przydać cechy numerus clausus (wyrok NSA z 15 marca 2016 r. sygn. akt II FSK 84/14, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl)).

#### **Wyrok NSA z 31.07.2019 r., II FSK 2823/17**

Zatem przyjmując zgodnie ze stanem faktycznym zawartym we wniosku Skarżącego, że kryty kort tenisowy nie jest trwale związany z gruntem, będąc tymczasowym obiektem budowlanym (jednak obiektem budowlanym), należy także przyjąć, że stanowi budowlę (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Powyższy wywód pozostaje w zgodzie z uchwałą NSA z dnia 3 lutego 2014 r., zgodnie z tezą, której "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 budowlanego. 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" (zob. uchwała NSA II FPS 11/13; opublikowana w: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)).

## **2.2. Stacja uzdatniania wody**

Treść załącznika upol – poz. 4

*zbiornik wody surowej, hala technologiczna, zbiornik retencyjny wody uzdatnionej, odstojnik wód popłucznych - wchodzące w skład stacji uzdatniania wody*

### **Wyrok WSA w Poznaniu z 9.10.2019 r., I SA/Po 456/19**

Oczywiście w art. 3 pkt 3 P.b. ustawodawca w definicji budowli wprost wskazał na stacje uzdatniania wody. Jednakże w sytuacji, gdy podatnik twierdzi, że stacja ta służy budynkowi, w którym się znajduje, okoliczność ta powinna być przez organ podatkowy zweryfikowana.

## **2.3. Oczyszczalnia ścieków**

Treść załącznika upol – poz. 5

*stacja zlewna, przepompownia ścieków oczyszczonych, osadnik wstępny, osadnik wtórny, reaktor biologiczny, komora tlenowa, komora rozdziału, komora niedotleniona, komora beztlenowa, zagęszczacz grawitacyjny, instalacja do odwadniania osadów, instalacja do odgazowywania, stacja zagęszczania osadu nadmiernego, stacja dozowania kwasu octowego, zbiornik wyrównawczy cieczy nadosadowej, przepompownia osadu recyrkulowanego i nadmiernego, komora predenitryfikacji - wchodzące w skład oczyszczalni ścieków*

### **Wyrok NSA z 26.02.2019 r., II FSK 692/17**

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, ponieważ oczyszczalnia ścieków została wskazana wprost w art. 3 pkt 3 P.b., jako budowla, to rolą Sądu pierwszej instancji było rozważenie, oczywiście jeśli materiał dowodowy na to pozwalał, czy sporny budynek wraz z rurociągiem stanowi element oczyszczalni ścieków.

Jeśli bowiem oczyszczalnia ścieków stanowi budowlę, to niezasadne jest odrębne kwalifikowanie dla potrzeb podatku od nieruchomości poszczególnych obiektów budowlanych składających się na całość tej budowli. Poza tym, ponieważ oczyszczalnia ścieków według przepisu prawa stanowi budowlę, to zgodnie z wcześniejszymi wyjaśnieniami nie może w jakiejś części stanowić budynku.

## **2.4. Zbiorniki/silosy**

Treść załącznika upol – poz. 6

*obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność, inny niż wymieniony w poz. 4 i poz. 5*

### **Uchwała NSA z 29.09.2021 r., III FPS 1/21**

"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 z późn. 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 z późn. zm.), może być 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."

**wyrok WSA w Poznaniu z 26 marca 2026 r., sygn. I SA/Po 851/25; WSA w Poznaniu z 12 marca 2026 r., sygn. I SA/Po 887/25 oraz I SA/Po 909/25.**

Aby dany obiekt uznać za obiekt, o którym mowa w poz. (...), jego przeznaczeniem musi być gromadzenie materiałów i z tego powodu tak istotnym (podstawowym) parametrem technicznym to przeznaczenie wyznaczającym jest jego pojemność. Jednocześnie WSA w Poznaniu przyjął szerokie rozumienie pojęcia „materiał”, dopuszczając, że brudna woda pochodząca z wód powierzchniowych może stanowić materiał w postaci ciekłej w rozumieniu poz. 6.

**wyrok WSA w Bydgoszczy z 14.04.2026 r., I SA/Bd 78/26**

Reasumując zgodzić się należy ze Skarżącą iż prawidłowa wykładnia [art. 1a ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l. powinna prowadzić do wniosku, że wyłączeniu z kategorii budynków podlegają tylko te obiekty, o cechach konstrukcyjnych budynku, w których są lub mogą być gromadzone wyłącznie materiały, czyli substancje, które służą do produkcji, a nie produkty czy też wyroby (efekty produkcji) i których podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność. Tym samym, przedstawiona w zaskarżonej interpretacji wykładnia [art. 1a ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l., w świetle której nie ma znaczenia, czy w Silosie magazynowany jest produkt, czy surowiec - jest błędna. W konsekwencji, błędna wykładnia zakresu wyłączenia z kategorii budynków doprowadziła do niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu [art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a](#) u.p.o.l. w związku z poz. 6 zał. Nr 4 i wadliwego uznania, że Silos stanowi budowlę a nie budynek. Ponadto, mając na uwadze, że cukier - z perspektywy procesu produkcyjnego cukrowni - jest produktem, a nie materiałem, Silos nie odpowiada charakterystyce obiektu opisanego w poz. 6 [Załączniku nr 4](#) do u.p.o.l. (ani też charakterystyce innych obiektów wymienionych w tym Załączniku). Silos na cukier nie mieści się więc w hipotezie [art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a](#) u.p.o.l. w zw. z poz. 6. Załącznika nr 4. Zatem Silos na cukier nie powinien podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla.

**wyrok WSA we Wrocławiu z 12.03.2026 r., I SA/Wr 813/25**

Idąc dalej, trzeba odnieść się do kwestii Zbiorników do magazynowania surowców oraz Zbiorników do magazynowania wyrobów gotowych, co do których Skarżąca uważa, że nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, bowiem stanowią element instalacji technologicznej Spółki oraz nie służą do gromadzenia materiałów. Należy wskazać, że zasadnie Organ stwierdził, że omawiane zbiorniki należy zakwalifikować do budowli, o których mowa w załączniku nr 4 do ustawy w poz. 6, tj. jako obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność, inny niż wymieniony w poz. 4 i poz. 5. Tym samym są one budowlą, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.

Przede wszystkim należy wskazać, że w ocenie Sądu okoliczność, że omawiane zbiorniki pozostają częścią instalacji technologicznej Spółki nie wyklucza, że mogą one podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle. Nie można bowiem przyjąć, że zbiorniki te są instalacjami, które winny być opodatkowane razem z budynkiem, w którym się znajdują, jako instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem. Skoro bowiem sama Spółka twierdzi, że są one elementem instalacji technologicznej Spółki, to nie mogą być uznane za niezbędne do użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem, bowiem służą produkcji, a nie użytkowaniu budynku. Po drugie należy wskazać, że nietrafne jest stanowisko spółki, że pojęcie "materiałów" użyte w załączniku nr 4 do u.p.o.l. w poz. 6 należy zawęzić wyłącznie do materiałów rozumianych jako coś, z czego coś innego będzie mogło zostać wykonane. Takie rozumienie tego wyrazu byłoby zbyt wąskie i oznaczałoby swoistą nieracjonalność ustawodawcy, który opodatkowaniem miałby objąć ograniczoną pulę obiektów, podczas gdy w omawianej definicji istotne jest wskazanie na podstawowy parametr techniczny, wyznaczający przeznaczenie obiektu, którym jest pojemność. Nadto przeciwko wąskiemu rozumieniu pojęcia "materiał" przemawia wyliczenie, które obejmuje materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej. Trudno zgodzić się ze Skarżącą, że zbiornik do przechowywania gazu miałby nie mieścić się w zbiorze obiektów, o których mowa w załączniku nr 4 do u.p.o.l. w poz. 6, tylko dlatego, że z owego gazu nic nie zostanie w przyszłości wytworzone, lecz gaz ów będzie zużyty jako paliwo. Po trzecie wreszcie, należy wskazać, że pojęcie "materiał" z językowego punktu widzenia nie odnosi się wyłącznie do czegoś, z czego coś innego będzie mogło zostać wykonane. Wyraz "materiał" należy bowiem rozumieć jako "to, z czego wytwarzane są lub składają się przedmioty; tworzywo, surowiec, substancja; przedmiot będący podstawą produkcji innych przedmiotów; artykuł, produkt, rzecz materialna" (zob. Słownik języka

polskiego pod red. W. Doroszewskiego). Zdaniem Sądu z powyższych względów stanowisko strony skarżącej nie zasługiwało na uwzględnienie.

## **2.5. Obiekt hydrotechniczny**

Treść załącznika upol – poz. 9

*obiekt hydrotechniczny: zapora, próg, stopień wodny, jaz, śluza wałowa, syfon, brama przeciwpowodziowa, kanał, śluza żeglowna, opaska brzegowa, ostroga brzegowa, rów melioracyjny inny niż ziemny, obiekt zrzutu wody, obiekt zrzutu ścieków, obudowa ujęć wód podziemnych*

### **Wyrok WSA w Gdańsku z 22.09.2020 r., I SA/Gd 364/20**

Elektrownię wodną uznać należy za budowlę wymienioną w u.p.b. jako budowlę hydrotechniczną, która również za taką winna być uznana na gruncie u.p.o.l.

## **2.6. Obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem**

Treść załącznika upol – poz. 10

*obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem*

### **uchwała NSA z 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13**

w kontekście przedstawionych już rozważań, kierując się zasadą wykładni prokonstytucyjnej w odpowiedzi na zadane we wniosku inicjującym postępowanie uchwałodawcze pytanie stwierdzić należało, że tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 P.b. może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 P.b. 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 P. b. Spełniający wskazane kryteria tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

### **wyrok NSA z 6.09.2024 r., III FSK 250/24**

Skoro kontenerowa stacja transformatorowa nie jest trwale związana z gruntem, to nie może stanowić przedmiotu opodatkowania definiowanego jako budynek.

### **Interpretacja Ogólna Nr DPL2.8401.6.2025 Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 2 stycznia 2026 r. w sprawie rozumienia przesłanki trwałego związania z gruntem w przypadku obiektów kontenerowych, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r.**

Obiekt, aby był trwale związany z gruntem w rozumieniu upol, musi być połączony z nim fizycznie, tj. zespolony z gruntem, przymocowany do gruntu, zakotwiczony w nim, przez zastosowanie odpowiednich technik budowlanych, polegających np. na przymocowaniu za pomocą kotew gruntowych, śrub gruntowych, bloczków betonowych z mocowaniami chemicznymi, tj. przy użyciu żywic chemicznych. Przez połączenie obiektu budowlanego z gruntem należy rozumieć zatem wykonanie pewnych czynności w celu ich połączenia.

(...)

Połączenie to, a nie masa czy konstrukcja obiektu, ma zapobiec przemieszczeniu lub jego przesunięciu się w inne miejsce. Trwałe związanie z gruntem należy zatem utożsamiać ze stabilnością i odpornością na czynniki zewnętrzne wskutek fizycznego połączenia obiektu z gruntem. Trwałość połączenia z gruntem nie oznacza przy tym nierozzerwalności, tj. braku możliwości odłączenia obiektu od gruntu. Zastosowanie określonej techniki połączenia nie wyklucza bowiem możliwości przeniesienia danego obiektu w inne miejsce.

## **2.7. Wiata**

Treść załącznika upol – poz. 10

*wiata z wyłączeniem wiaty wymienionej w art. 1a ust. 1 pkt 2a lit. c*

## **WSA w Warszawie z 22.11.2012 r., VII SA/Wa 612/12**

Tak więc hala namiotowa czy inny obiekt typu magazynowego, którego konstrukcja przytwierdzona jest do fundamentu np. śrubami, może być uznana za trwale związaną z gruntem, a co za tym idzie – może być traktowana jako budynek w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.

## **WSA w Poznaniu z dnia 10.10. 2019 r. I SA/Po 454/19**

Tymczasem sporny obiekt, zdaniem Sądu, nie spełnia przesłanek wskazanych w powołanym wyżej przepisie, gdyż w świetle znajdującej się w aktach dokumentacji fotograficznej nie można uznać, że obiekt ten jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych w taki sposób by można było go uznać za budynek.

### **2.8. Sieci techniczne/obiekty liniowe**

Treść załącznika upol – poz. 12

*podbudowa słupowa dla linii kablowej, fundament, konstrukcja wsporcza, wolno stojący maszt antenowy, wolno stojąca wieża, szafa telekomunikacyjna, słupek telekomunikacyjny – wchodzące w skład sieci telekomunikacyjnej*

Treść załącznika upol – poz. 13

*występujące samodzielnie lub stanowiące element sieci obiekty, których charakterystycznym parametrem jest długość:*

- a) wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz inny rurociąg,*
- b) trakcja elektroenergetyczna, linia elektroenergetyczna,*
- c) linia kablowa podziemna, umieszczona bezpośrednio w ziemi lub nadziemna, z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej,*
- d) kanalizacja kablowa, z wyłączeniem zainstalowanych w niej kabli,*
- e) kanał technologiczny, z wyłączeniem zainstalowanych w nim kabli,*
- f) kanał inny niż wymieniony w załączniku*

*- wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą, o ile je posiadają*

## **Wyrok NSA z 10.01.2024 r., III FSK 3672/21**

Potwierdzeniem wniosku, że linie elektroenergetyczne winny być kwalifikowane do kategorii obiektów liniowych w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b. (a nie "sieci technicznych") jest nie tylko okoliczność, że w art. 3a pkt 3 p.b. zostały one wprost wymienione jako rodzaj obiektu liniowego. Za słusznością takiej konstatacji przemawia również ostatni fragment art. 3 pkt 3a p.b., zgodnie z którym "kable zainstalowane w kanalizacji kablowej, kable zainstalowane w kanale technologicznym oraz kable telekomunikacyjne dowieszone do już istniejącej linii kablowej nadziemnej nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego,,....

Skoro bowiem ustawodawca w definicji obiektu liniowego zdecydował o wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości wszystkich rodzajów kabli zainstalowanych w kanalizacji kablowej, bez żadnych wyłączeń (w tym np. światłowodowych, energetycznych, telekomunikacyjnych), kable takie nie mogą być rozpoznawane jednocześnie jako sieć techniczna.

## **wyroki NSA z 22.11.2023 r. (III FSK 789/23, 790/23, 791/23, 809/23)**

Nie może w związku z tym stanowić dodatkowego argumentu, jak już stwierdzono, przyjęcie, iż sieć gazowa ujęta jest w załączniku do p.b. w kategorii XXVI poprzez stwierdzenie, że ustawodawca traktuje sporne obiekty w całości jako budowlę. Taka kwalifikacja wymaga bowiem przede wszystkim rozstrzygnięcia zasadniczego zagadnienia dotyczącego oceny w zakresie spełnienia kryterium obiektu budowlanego. Opierając się przy tym na sformułowaniach zawartych w załączniku do p.b. trzeba także uzasadnić przyjęty sposób kwalifikacji z wyjaśnieniem powodów, które były przesądzające dla braku innej kwalifikacji w ramach tego załącznika, tj. z Kat. XX jako stacji paliw. Wskazywana już, a także sformułowana w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, konieczność kwalifikacji poszczególnych elementów stacji, a zatem pewnego kompleksu tych

elementów ma znaczenie dla oceny zasadności zarzutu dotyczącego prawidłowości w zakresie ustalenia stanu faktycznego co do przyjęcia sieci gazowej jako jednego przedmiotu opodatkowania będącego budowlą.

## **2.9. Budowle portowe**

Treść załącznika upol – poz. 14

przystań, sztuczna wyspa, basen portowy, dok, falochron, nabrzeże, molo, pirs, pomost, pochylnia, dalba, stawa

### **Wyrok NSA z 8.08.2018 r., II FSK 2094/16**

Głębia dokowa, będąca efektem robót czerpalnych, umożliwiającą zanurzenie doku pływającego na odpowiednią głębokość, nie stanowi budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Niewątpliwie w ustawie Prawo budowlane głębie dokowe nie zostały wskazane jako budowle (ani w art. 3 pkt 3 zawierającym definicję budowli, ani żadnym innym przepisie tej ustawy, czy też załączniku do niej), czemu nie przeczy SKO. W ustawie tej nie ma też przepisu, który zalicza głębie dokowe do kategorii budowli hydrotechnicznej wymienionej *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b. Takiego przepisu nie ma też w innej ustawie, co trafnie zauważył Sąd pierwszej instancji i czego nie podważa SKO. Skoro zatem żaden przepis w randze ustawy nie zakwalifikował głębi dokowej do kategorii budowli, bądź kategorii budowli hydrotechnicznych, do czego dąży SKO, to zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w zaskarżonym wyroku, nie ma podstaw by stwierdzić, że głębie dokowe są budowlą, a w konsekwencji, iż podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Na marginesie tylko można dodać, iż nawet przepisy rozporządzenia w sprawie morskich budowli hydrotechnicznych, do których odwołało się SKO, a które nie mogą znaleźć w niniejszej sprawie zastosowania, nie definiują głębi dokowej jako budowli, ani nie zaliczają jej do kategorii budowli hydrotechnicznej, co klarownie wykazał Naczelny Sąd Administracyjny we wspomnianym wcześniej wyroku z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3298/15. Sąd orzekający w niniejszej sprawie podziela stanowisko tam wyrażone i podtrzymuje podniesione argumenty.

## **2.10. Parkingi**

Treść załącznika upol – poz. 24

*parking znajdujący się poza budynkiem, plac postojowy, plac składowy, plac pod śmietnik, podjazd, zadaszenie*

### **wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 września 2015 r., sygn. akt I SA/Ol 389/15.**

Zdaniem WSA parkingu tego rodzaju nie można utożsamiać z dachem, gdyż pełni on inną funkcję.

### **wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 czerwca 2018 r. sygn. akt I SA/Kr 284/18**

Zdaniem WSA nie każdy parking stanowi plac postojowy (urządzenie budowlane), który podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowlą. Jak słusznie zauważył Sąd, wykładnia językowa pojęcia „placu postojowego” prowadzi do wniosku, iż do zbioru jego desygnatów należą parkingi znajdujące się poza przestrzenią budynku.

(...)

Jednak w ocenie Sądu o ile przyjmując wyżej wymienioną argumentację, każdy plac postojowy można uznać jako parking (miejsca postojowe, parkingowe) to jednak nie każdy parking w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i prawa budowlanego stanowi plac postojowy. Dlatego też, Sąd w składzie rozpoznającym sprawę nie podziela stanowiska WSA w Olsztynie sygn. akt [I SA/Ol 389/15](#), który przyjął że, skoro parking jest rodzajem placu postojowego, wymienionego *expressis verbis* w [art. 3 pkt 9](#) Prawa budowlanego, jako urządzenie budowlane, to tym samym jest budowlą w rozumieniu [art. 1a ust. 1 pkt 2](#) u.p.o.l. Istotną kwestią dla zdefiniowania parkingu jako placu postojowego jest bowiem, gdzie ten parking się znajduje - wewnątrz budynku, na budynku, czy też na jego zewnątrz. Przyjmując ponadto tezę zaprezentowaną przez WSA w Olsztynie w cyt. przez organy wyroku należałoby uznać, że urządzeniami budowlanymi są również parkingi wewnątrz budynku np. parkingi podziemne.

W ocenie Sądu w składzie rozpoznającym niniejsze sprawy, użycie pojęcia placu w połączeniu z jego funkcją użytkową (postojowy) świadczy o celowym wydzieleniu przez ustawodawcę parkingu poza przestrzeń budynku. Takie jest bowiem powszechne, potoczne pojęcie placu jako wolna, niezabudowana przestrzeń. Odnosi się to również do cyt. przez organy placów zabaw, które powszechnie umiejscawia poza przestrzenią budynków czy placu budowy jako przestrzeni, która dopiero ma być zabudowana.

Dokonując wykładni gramatycznej, oprócz ustalenia znaczenia w języku potocznym należy również ustalić znaczenie i zakres pojęcia przez odwołanie się do ogólnego kontekstu, w jakim są użyte.

Ustawodawca definiując pojęcie urządzenie budowlane w [art. 3 pkt 9](#) Prawa budowlanego, jako urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, przykładowo wymienił te urządzenia i jak słusznie organ zaznaczył, katalog ten nie jest zamknięty. Jednak analiza urządzeń technicznych wymienionych w cyt. przepisie a zwłaszcza tych ujętych w odrębnej grupie urządzeń (po słowie "a także") jak przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki - jednoznacznie wskazuje, że są to wymienione urządzenia umiejscowione na zewnątrz budynku. Intencją ustawodawcy było bowiem objęcie definicją urządzenia budowlanego tego typu obiektów, o ile znajdują się poza bryłą budynku oraz wykazują z budynkiem związek o charakterze funkcjonalnym, stąd też koniecznym było "związane z obiektem budowlanym". Nie są natomiast objęte tą definicją takie elementy, które są częściami konstrukcyjnymi budynku, bez których budynek byłby niekompletny. Za taki trwały element konstrukcyjny niewątpliwie można uznać parking zlokalizowany na dachu budynku, jak w niniejszej sprawie.

### **2.11. Podstawy dyskusji**

- 1) Czy wprowadzenie zamkniętego katalogu budowlanych obiektów w załączniku nr 4 rzeczywiście zwiększyło pewność prawa – czy nowelizacja dopełniła standardu konstytucyjnego (dwie perspektywy: ogólna co do wdrożenia wyroku TK i szczególna w odniesieniu do poszczególnych pozycji załącznika)?
- 2) Czy kazuistyka załącznika nr 4 może mieć swoje reperkusje, jakie? – np. w sposobie ustalania podstawy opodatkowania?
- 3) Czy załącznik nr 4 jest spójny? Tzn. dlaczego pewne obiekty niejednorodnie podzielono, a niektóre nie (co ze składowiskiem odpadów i amfiteatrem)?
- 4) Czy załącznik nr 4 zawiera obiekty typowe? Jak postąpić w przypadku, gdy mój przedmiot opodatkowania np. oczyszczalnia ścieków nie jest typowa? Czy mogę szukać podobieństw i analogii?
- 5) Czy obecna treść załącznika nr 4 jest prostym przeniesieniem dotychczasowych praktyk na stan prawny obowiązujący po 1 stycznia 2025 r.? A jeżeli nie, co ustawodawca zmodyfikował w opodatkowaniu w stosunku do stanu poprzedniego? Przykład: czy po nowelizacji mogę opodatkować plac manewrowy stanowiący własność szkoły nauki jazdy?
- 6) Czy wyobrażamy sobie inny, bardziej precyzyjny i dookreślony katalog opodatkowanych budowli?
- 7) Czy z konstrukcyjnego punktu widzenia, możliwym i skutecznym jest uregulowanie takiego elementu konstrukcyjnego jakim jest przedmiot podatku, przez pozytywne wyliczenie?