

13.15-16.00 Sesja II: Budowle, czyli emocje dalej gwarantowane

- 4) **Podstawa opodatkowania budowli** - Martin Wrбка (KPMG) (wprowadzenie), Daniel Panek (Crido), Prof. dr hab. Rafał Dowgier, Piotr Kalemba (Thedy)

I. Wprowadzenie

Podstawa opodatkowania budowli należy do tych elementów podatku od nieruchomości, które w praktyce generują szczególnie dużo sporów. Wynika to z samej konstrukcji przepisów. W przypadku gruntów i budynków ustawodawca posługuje się podstawą powierzchniową. W przypadku budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawą opodatkowania jest natomiast wartość.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podstawę opodatkowania budowli stanowi co do zasady 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. W przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawą pozostaje ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Już ten przepis pokazuje podstawowe napięcie systemowe. Podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym, ale w przypadku budowli odwołuje się do wartości przyjmowanej dla celów podatków dochodowych. W rezultacie dla ustalenia podstawy opodatkowania znaczenie mają nie tylko przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ale również sposób ujęcia danego składnika majątku w ewidencji środków trwałych, historia inwestycji, amortyzacja podatkowa, dokumentacja księgowa oraz dokumentacja techniczna.

Po wejściu w życie nowej definicji budowli od 2025 r. można spodziewać się przesunięcia części sporów. Przez wiele lat główne pytanie brzmiało: czy dany obiekt jest budowlą? Obecnie coraz częściej równie ważne będzie pytanie: jaką wartość należy przypisać budowli albo jej części?

Dotyczy to w szczególności sytuacji, w których opodatkowaniu podlega nie cały środek trwały, lecz wyłącznie jego część budowlana. W praktyce może to obejmować fundamenty pod maszyny i urządzenia techniczne, konstrukcje wsporcze, części budowlane instalacji przemysłowych, obudowy techniczne, elementy infrastruktury technicznej albo inne składniki większych całości technologicznych.

1.1 Fundamenty pod maszyny i urządzenia techniczne – problem praktyczny z ustaleniem wartości

Jednym z najważniejszych praktycznych problemów po zmianie przepisów jest ustalenie podstawy opodatkowania m.in. fundamentów pod maszyny i urządzenia techniczne.

W wielu zakładach przemysłowych fundamenty takie powstały wiele lat temu. Bardzo często nie były ujmowane jako samodzielne środki trwałe i opodatkowywane przed 2025 rokiem. Ich wartość była elementem większego zadania inwestycyjnego, np. budowy linii technologicznej, montażu maszyny, instalacji produkcyjnej albo modernizacji zakładu. W ewidencji środków trwałych może występować jeden składnik majątku obejmujący zarówno urządzenie techniczne, jak i jego posadowienie, fundament, konstrukcję wsporczą lub inny element budowlany.

W praktyce podatnik może więc stanąć przed pytaniem, jaką wartość przypisać samemu fundamentowi, jeżeli: fundament nie jest odrębnym środkiem trwałym; nie ma dla niego wyodrębnionej wartości początkowej; dokumentacja kosztowa jest niepełna albo nie istnieje; inwestycja była realizowana kilkanaście lub kilkadziesiąt lat temu.

Problem ten nie jest wyłącznie techniczny. Ma również wymiar prawny. Jeżeli opodatkowaniu podlega wyłącznie fundament jako część budowlana, to nie powinno dochodzić do opodatkowania wartości samej maszyny lub urządzenia technicznego. Z drugiej strony organ podatkowy będzie oczekiwał, że podatnik wykaże konkretną, weryfikowalną wartość przedmiotu opodatkowania.

Możliwe podejścia praktyczne obejmują odtworzenie wartości historycznej na podstawie dokumentacji inwestycyjnej, kosztorysów, faktur czy wewnętrznych zestawień nakładów. Jeżeli takich danych nie ma, pojawia się pytanie, czy dopuszczalne jest określenie np. kosztu odtworzenia fundamentu z uwzględnieniem jego parametrów technicznych.

Nie jest to jednak obszar wolny od ryzyk. Jeżeli podatnik sam ustali wartość zbyt niską, organ może ją zakwestionować. Jeżeli natomiast podatnik przyjmie wartość np. całego środka trwałego obejmującego maszynę i fundament, może dojść do zawyżenia podstawy opodatkowania.

1.2 Budowla lub jej część niewyodrębniona jako samodzielny środek trwały

W praktyce przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie zawsze odpowiada sposobowi ujęcia majątku w ewidencji środków trwałych. Dotyczy to w szczególności złożonych obiektów technicznych i instalacji, w których opodatkowaniu podlega jej określona część.

Problem ten był przedmiotem wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 lutego 2020 r., sygn. II FSK 796/18. Sprawa dotyczyła elektrowni wiatrowych, które nie figurowały w ewidencji jako samodzielne środki trwałe.

NSA uznał, że dla zastosowania wartości amortyzacyjnej konieczna jest tożsamość pomiędzy budowlą będącą przedmiotem opodatkowania a środkiem trwałym, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Jeżeli takiej tożsamości nie ma, podstawy opodatkowania nie należy ustalać poprzez sumowanie wartości początkowych poszczególnych środków trwałych ani przez rachunkowe wydzielanie z nich części odpowiadających budowli.

W takiej sytuacji zastosowanie znajduje art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa budowli określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Użyte w tym przepisie sformułowanie „nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych” obejmuje również przypadek, w którym podatnik amortyzuje poszczególne elementy majątku, lecz żaden z tych środków trwałych nie jest tożsamy z budowlą będącą przedmiotem podatku od nieruchomości.

Podejście to zostało potwierdzone m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 19 lutego 2025 r., sygn. I SA/Sz 669/24. Sąd wskazał, że jeżeli elektrownia wiatrowa jako budowla nie stanowi odrębnego środka trwałego, podstawy opodatkowania nie może stanowić suma wartości początkowych jej poszczególnych elementów. Nie jest również prawidłowe pomniejszenie wartości środków trwałych o przyjęty procent odpowiadający elementom niepodlegającym opodatkowaniu.

W takim przypadku podatnik powinien określić wartość rynkową samej budowli rozumianej jako przedmiot opodatkowania. Wycena powinna zatem dotyczyć dokładnie tego obiektu lub tej części obiektu, która została wcześniej zakwalifikowana jako budowla. Nie powinna obejmować np. całego przedsiębiorstwa, kompletnej instalacji ani innych aktywów, które nie stanowią przedmiotu podatku od nieruchomości.

Orzeczenia te mają znaczenie wykraczające poza opodatkowanie elektrowni wiatrowych. Podobny problem może wystąpić w odniesieniu do fundamentów pod maszyny, konstrukcji wsporczych, estakad, sieci technicznych, części budowlanych urządzeń, linii technologicznych oraz innych złożonych obiektów przemysłowych.

Wartość tę określa zasadniczo podatnik. Jeżeli jednak nie wskaże wartości albo organ uzna, że zadeklarowana kwota nie odpowiada wartości rynkowej, organ może powołać biegłego. Z tego względu szczególne znaczenie ma prawidłowe określenie przedmiotu wyceny, przyjętej metody, daty wyceny oraz danych, na których została oparta.

2. Budowla amortyzowana przez inny podmiot – jak ustalić podstawę opodatkowania?

W praktyce podatnik podatku od nieruchomości nie zawsze jest tym samym podmiotem, który posiada budowlę w ewidencji środków trwałych i dokonuje od niej odpisów amortyzacyjnych. Taka sytuacja może wystąpić m.in. w przypadku posiadania zależnego nieruchomości należącej do Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, leasingu, budowli wzniesionych na cudzym gruncie, a także w strukturach spółek osobowych.

Powstaje wówczas pytanie, czy podatnik powinien przyjąć jako podstawę opodatkowania wartość początkową wynikającą z ewidencji innego podmiotu. Rozwiązanie takie wiąże się z istotnymi trudnościami praktycznymi. Podatnik może nie mieć dostępu do ewidencji właściciela, dokumentów OT, faktur, danych dotyczących ulepszeń ani informacji o sposobie ustalenia wartości początkowej. Podmiot dokonujący amortyzacji może również odmówić przekazania tych informacji, powołując się na poufność danych lub tajemnicę przedsiębiorstwa.

Do problemu odniósł się WSA w Krakowie w wyroku z 29 października 2025 r., sygn. I SA/Kr 570/25. Sprawa dotyczyła spółki będącej podatnikiem podatku od nieruchomości od sieci wodociągowych i kanalizacyjnych należących do gmin. Budowle były ujęte w ewidencjach właścicieli i przez nich amortyzowane. Organ uznał, że spółka powinna ustalić podstawę opodatkowania według wartości amortyzacyjnej wynikającej z ewidencji gmin.

Sąd nie podzielił tego stanowiska. Uznał, że możliwość zastosowania wartości rynkowej obejmuje również przypadek, w którym odpisów amortyzacyjnych dokonuje podmiot inny niż podatnik podatku od nieruchomości. Istotne jest zatem to, czy odpisów dokonuje sam podatnik, a nie to, czy budowla jest amortyzowana przez jakiegokolwiek podmiot. Sąd zwrócił również uwagę na praktyczne trudności związane z pozyskaniem i zweryfikowaniem danych znajdujących się w ewidencji osoby trzeciej.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w wyrokach NSA z 15 grudnia 2025 r., sygn. III FSK 806/24 oraz III FSK 807/24. NSA przyjął, że jeżeli podatnik podatku od nieruchomości nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych od budowli, podstawę jej opodatkowania należy ustalić zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jest nią wartość rynkowa budowli określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Dotyczy to także sytuacji, w której odpisów amortyzacyjnych dokonuje inny podmiot.

W świetle tych orzeczeń podatnik nie powinien automatycznie przejmować wartości początkowej z ewidencji właściciela, współnika, leasingobiorcy lub innego podmiotu. Nie ma również podstaw do nakładania na niego obowiązku uzyskania i kontrolowania danych księgowych, do których może nie mieć prawnego ani faktycznego dostępu. Właściwym rozwiązaniem jest ustalenie wartości rynkowej samej budowli stanowiącej przedmiot opodatkowania.

Wycena powinna dokładnie odpowiadać zakresowi przedmiotu opodatkowania. Nie może obejmować urządzeń technicznych, wyposażenia ani innych składników majątku, które nie stanowią budowli. Podatnik powinien prawidłowo określić datę wyceny, zgromadzić dokumentację techniczną i przygotować opis przyjętej metody. W przypadku specjalistycznych obiektów zasadne może być uzyskanie opinii rzeczoznawcy lub opracowania techniczno-kosztowego. Pozwoli to ograniczyć ryzyko zakwestionowania wartości przez organ i powołania bieglego w postępowaniu podatkowym.

3. Likwidacja części budowli w trakcie roku podatkowego

W praktyce wątpliwości budzi moment, od którego podatnik może obniżyć podstawę opodatkowania w przypadku fizycznej likwidacji części budowli. Problem dotyczy przede wszystkim rozbudowanych obiektów infrastrukturalnych i przemysłowych, takich jak sieci, rurociągi, instalacje czy konstrukcje, których część może zostać zdemontowana, wyłączona lub trwale usunięta w trakcie roku.

Do zagadnienia tego odniósł się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 1 sierpnia 2023 r., sygn. III FSK 1033/22. Sprawa dotyczyła podatnika, który uważał, że po fizycznej likwidacji części budowli obowiązek podatkowy w odniesieniu do tej części powinien wygasnąć z końcem miesiąca, w którym dokonano likwidacji.

NSA nie podzielił tego stanowiska. Sąd uznał, że jeżeli po zlikwidowaniu części obiektu pozostała część nadal stanowi budowlę, to obowiązek podatkowy dotyczący budowli jako przedmiotu opodatkowania nie wygasa. Podstawę opodatkowania budowli ustala się według jej wartości na 1 stycznia danego roku podatkowego, dlatego częściowa likwidacja dokonana w trakcie roku nie wpływa na wysokość podatku należnego za ten rok. Zmniejszona wartość może zostać uwzględniona dopiero od 1 stycznia kolejnego roku.

NSA rozróżnił zatem likwidację całej budowli od likwidacji jedynie jej części. W pierwszym przypadku przestaje istnieć przedmiot opodatkowania, co może prowadzić do wygaśnięcia obowiązku podatkowego od następnego miesiąca. W drugim budowlę nadal istnieje, a zmianie ulega jedynie jej zakres lub wartość. Zdaniem Sądu jest to zmiana podstawy opodatkowania, a nie wygaśnięcie obowiązku podatkowego.

Stanowisko to ma istotne konsekwencje praktyczne. Podatnik może być zobowiązany do zapłaty podatku do końca roku od wartości uwzględniającej także elementy budowli, które zostały już fizycznie usunięte. Dopiero w deklaracji na kolejny rok może wykazać odpowiednio obniżoną podstawę opodatkowania.

Orzeczenie nie usuwa jednak wszystkich wątpliwości. Ustawa wprost reguluje wpływ ulepszenia budowli na jej wartość, natomiast nie zawiera analogicznej, szczegółowej regulacji dotyczącej częściowej likwidacji. Dyskusyjne pozostaje również to, czy utrzymywanie do końca roku podstawy opodatkowania obejmującej nieistniejącą już część obiektu jest zgodne z majątkowym charakterem podatku od nieruchomości.

4. Czy stawka podatku od budowli w wysokości 2% powinna zostać zmieniona? – pytanie ogólne

Budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej są opodatkowane stawką wynoszącą maksymalnie 2% ich wartości. Stawka ta obowiązuje od początku funkcjonowania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a więc od 1991 r. W przeciwieństwie do maksymalnych stawek podatku od gruntów i budynków, które są corocznie waloryzowane odpowiednio do wskaźnika cen, procentowa stawka podatku od budowli od ponad 35 lat pozostaje niezmienną.

Nie oznacza to jednak, że rzeczywiste obciążenie podatkiem od budowli nie wzrasta. Podstawę opodatkowania nowych inwestycji stanowi co do zasady ich wartość początkowa ustalana na potrzeby amortyzacji. Wzrost cen materiałów, robót budowlanych, urządzeń i usług projektowych prowadzi więc automatycznie do wzrostu wartości nowych budowli, a tym samym także wysokości podatku. Stawka pozostaje taka sama, ale jest stosowana do coraz wyższej wartości inwestycji.

Dodatkowo podstawy opodatkowania nie pomniejsza się o dokonywane odpisy amortyzacyjne. Podatek może być zatem naliczany przez wiele lat od historycznej wartości początkowej, również wówczas, gdy rzeczywista wartość techniczna lub ekonomiczna budowli znacznie się obniżyła. W przypadku obiektów całkowicie zamortyzowanych podstawą pozostaje wartość przyjęta na początek roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Argumentem przemawiającym za podwyższeniem stawki mogłoby być to, że 2% obowiązuje nieprzerwanie od 1991 r., podczas gdy koszty wykonywania zadań publicznych przez gminy istotnie wzrosły. Podatek od nieruchomości jest jednym z najważniejszych dochodów własnych samorządów, a budowle o znacznej wartości są najczęściej związane z działalnością dużych przedsiębiorstw.

Podwyższenie stawki oznaczałoby jednak istotny wzrost kosztów przede wszystkim w sektorach kapitałochłonnych, takich jak energetyka, ciepłownictwo, przemysł, telekomunikacja, transport, gospodarka wodno-kanalizacyjna czy infrastruktura magazynowa. Podatek jest należny niezależnie od rentowności inwestycji, stopnia jej wykorzystania oraz osiąganego przez przedsiębiorcę dochodu. Wyższa stawka mogłaby więc ograniczać opłacalność nowych inwestycji infrastrukturalnych, w tym inwestycji związanych z transformacją energetyczną.

Można również postawić pytanie, czy jednolita stawka jest odpowiednia dla wszystkich kategorii budowli. Taką samą maksymalną stawką mogą być objęte zarówno infrastruktura wodociągowa służąca zaspokajaniu podstawowych potrzeb mieszkańców, jak i instalacje przemysłowe wykorzystywane w działalności komercyjnej. Różne mogą być przy tym okresy ekonomicznej użyteczności, rentowność oraz znaczenie poszczególnych obiektów dla lokalnej społeczności.

Już obecnie rada gminy może ustalić stawkę niższą niż 2% oraz różnicować jej wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności rodzaj prowadzonej działalności. W praktyce niektóre gminy korzystają z tej możliwości.

Alternatywą dla powszechnego podwyższenia albo obniżenia stawki mogłoby być zatem większe jej zróżnicowanie. Ustawodawca mógłby przewidzieć odrębne maksymalne stawki dla infrastruktury krytycznej, komunalnej, energetycznej lub służącej ochronie środowiska. Można również rozważyć preferencje dla nowych inwestycji w pierwszych latach ich funkcjonowania albo mechanizm uwzględniający stopniowe zużywanie się budowli.

II. Pytania do dyskusji

Ad 1.1

- 1) Jak w praktyce podatnik powinien ustalić podstawę opodatkowania np. fundamentu pod maszynę, jeżeli fundament nie został wyodrębniony jako samodzielny środek trwały, a historyczna dokumentacja nie pozwala na ustalenie jego wartości
- 2) Czy dopuszczalne jest w takim przypadku określenie / oszacowanie wartości fundamentu samemu, czy jednak niezbędne jest powołanie rzeczoznawcy?

Ad 1.2

- 3) Czy jeżeli nie ma tożsamości pomiędzy środkiem trwałym a budowlą, można przyjąć jako podstawę opodatkowania wartość rynkową? Czy jednak można twierdzić, że np. budowla (jej wartość) jest elementem np. wartości budynku i tym samym amortyzowana co wskazywałoby na przyjęciu wartości początkowej.

Ad. 2

- 4) Czy podatnik podatku od nieruchomości powinien przyjąć wartość amortyzacyjną budowli wynikającą z ewidencji innego podmiotu, jeżeli sam nie posiada tej budowli w swojej ewidencji i nie dokonywał od niej odpisów amortyzacyjnych? Jak podatnik ma uzyskać i zweryfikować taką wartość? Czy powinien jednak zastosować wartość rynkową?

Ad. 3

- 5) Czy częściowa likwidacja budowli powinna wpływać na podstawę opodatkowania dopiero od 1 stycznia kolejnego roku, czy też fizyczne usunięcie możliwej do wyodrębnienia części budowli powinno prowadzić do proporcjonalnego obniżenia podatku już od następnego miesiąca?

Ad. 4 - pytanie ogólne

- 6) Czy obowiązująca od 1991 r. maksymalna stawka 2% wartości budowli nadal odpowiada realiom gospodarczym, czy też powinna zostać obniżona albo zróżnicowana w zależności od rodzaju, wieku i funkcji infrastruktury? A może zamiast zmiany samej stawki należałoby zmienić zasady ustalania podstawy opodatkowania, tak aby uwzględniała rzeczywiste zużycie i ekonomiczną wartość budowli?