

PODATKI I OPŁATY LOKALNE – PRZEGLĄD ORZECZNICTWA W DRUGIM ROKU REFORMY (edycja 2026)

22-23 czerwca 2026 r.

Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu,
ul. Bojarskiego 3
(konferencja stacjonarna z transmisją)



Prelegenci – edycja 2026 r.:

dr Michał Bernat (Dentons), **Monika Derejko-Kotowska** (MF), **Julia Dobrowolska** (EY), **prof. dr hab. Rafał Dowgier** (UwB), **Mirosław Gieras** (EY), **dr Paweł Grzybowski** (Crido, UKW), **Krzysztof Izel** (Thedy), **Aleksander Jarosz** (podatekodnieruchomosci.com), **Piotr Kalemba**, **dr Adam Kałużny** (Deloitte), **Rafał Kran** (MDDP), **Marcin Kukuła** (EY), **Mateusz Kwiek** (MF), **Dorota Lewkowicz** (MF), **dr Paweł Majka** (UR, SKO w Rzeszowie), **dr hab. Wojciech Morawski**, **prof. UMK**, **dr hab. (UMK)**, **Tomasz Nowak**, **prof. UŁ** (GWW, UŁ), **Daniel Panek** (Crido), **Wojciech Pławiak** (LITIGATO), **Sebastian Potocki** (UM Łódź), **dr Ewa Prejs** (UMK), **Łukasz Rogowski** (UM Szczecin), **Agnieszka Trojanowska** (UM w Gdańsku), **Bartosz Wojtaczka** (Deloitte), **Paweł Wójcik** (EY), **Martin Wrбка** (KPMG)

<https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/podatki-i-oplaty-lokalne-torunski-przeglad-orzecznictwa/podatki-i-oplaty-lokalne-przeglad-orzecznictwa-w-drugim-roku-reformy-edycja-2026-22-23-czerwca-2026-r/>

Organizatorzy:

Katedra Prawa Finansów Publicznych Wydział Prawa i Administracji UMK

Towarzystwo Naukowe w Toruniu

Spis treści

Zaproszenie na konferencję	3
Program konferencji	4
MATERIAŁY DO DYSKUSJI	6
Poniedziałek – 22 czerwca 2026 r.	6
Sesja I: Budynki (a czasem budowle) w starej i nowej odsłonie	7
1.1. Definicja budynku – klasyczne problemy: dach, fundament, wydzielenie z przestrzeni – Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com) (wprowadzenie), Martin Wrбка (KPMG), Łukasz Rogowski (UM Szczecin), dr Michał Bernat (Dentons)	7
1.2. Jak daleko sięga budynek, a co jest odrębnym przedmiotem opodatkowania? – dr Adam Kałużny (Deloitte) (wprowadzenie), Dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), Prof. dr hab. Rafał Dowgier (UwB), dr Paweł Grzybowski (Crido, UKW)	15
1.3. Obiekty kontenerowe, stadiony, obiekty sportowe... – gdy budowla z załącznika nr 4 jest może nadal budynkiem - dr Michał Bernat (wprowadzenie), Wojciech Pławiak (LITIGATO), Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com), Paweł Wójcik (EY)	19
1.4. Trwały związek z gruntem nie tylko budynku - Krzysztof Izel (Thedy) (wprowadzenie), Dorota Lewkowicz (MF), dr Adam Kałużny (Deloitte), Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)	27
Sesja II: Budowle, czyli emocje dalej gwarantowane	36
2.1. Saga o silosach i magazynach – koniec, czy nowy początek? - Daniel Panek (Crido) (wprowadzenie), Sebastian Potocki (UM Łódź), Julia Dobrowolska (EY), Piotr Kalemba (Thedy)	36
2.2. Urządzenia budowlane – czyli stare problemy po nowemu - Mateusz Kwiek (MF) (wprowadzenie), Daniel Panek (Crido), Krzysztof Izel (Thedy), Martin Wrбка (KPMG)	40
2.3. 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)	46
2.4. Podstawa opodatkowania budowli - Martin Wrбка (KPMG) (wprowadzenie), Daniel Panek (Crido), Prof. dr hab. Rafał Dowgier, Piotr Kalemba (Thedy)	54
wtorek 23 czerwca 2026 r.	60
Sesja III: Ewidencja gruntów i inne definicje	60
3.1. Ewidencja gruntów – wyrocznia dla opodatkowania gruntów? - dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK (wprowadzenie), Sebastian Potocki (UM Łódź), Marcin Kukuła (EY), Daniel Panek (Crido)	60
3.2. Roboty budowlane, czyli nie żegnamy się z Prawem budowlanym - Wojciech Pławiak (LITIGATO) (wprowadzenie), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie), Paweł Wójcik (EY)	65
3.3. „Związanie” i „zajęcie” rozróżnienie pojęć w aktualnym orzecznictwie – dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie) (wprowadzenie), Monika Derejko-Kotowska (MF), dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), dr Adam Kałużny (Deloitte)	71
Sesja IV: Stawki i obowiązek podatkowy	81

4.1. Budynki mieszkalne – konsekwencje uchwały „mieszaniowej” NSA - Sebastian Potocki (UM Łódź) (wprowadzenie), Wojciech Pławiak (LITIGATO), Piotr Kalemba (Thedy), Rafał Kran (MDDP)	82
4.2. Moment powstania obowiązku podatkowego - dr Ewa Prejs (wprowadzenie), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie), Krzysztof Izel (Thedy), dr Adam Kałużny (Deloitte).....	90
4.3. Solidarność obowiązku podatkowego – zakres i konsekwencje - prof. dr hab. Rafał Dowgier (wprowadzenie), dr Ewa Prejs, Dorota Lewkowicz (MF), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie).....	95
Sesja V: Varia – od Luksemburga i pomocy publicznej po gminnego Sherlocka Holmesa	99
5.1. Pomoc publiczna - czego nauczyły nas wyrok TS z 29.04.2025 r., w sprawie C-453/23, E. sp. z o.o. v. Prezydent Miasta Mielca oraz uchwała NSA z 8.12.2025, III FPS 3/25? - Rafał Kran (MDDP) (wprowadzenie), dr Michał Bernat (Dentons), Mirosław Gieras (EY), Bartosz Wojtaczka (Deloitte).....	100
5.2. Co może, a czego nie może rada gminy w zakresie podatków lokalnych? - dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ) (wprowadzenie), dr Paweł Grzybowski (Crido, UKW), dr Michał Bernat (Dentons), Monika Derejko-Kotowska (MF).....	108
5.3. Zwolnienia (przegląd wybranych zwolnień) - Marcin Kukuła/Julia Dobrowolska (EY) (wprowadzenie), Łukasz Rogowski (UM Szczecin), Bartosz Wojtaczka (Deloitte).....	117
5.4. Kontrola prawidłowości rozliczeń podatkowych przez gminy - Łukasz Rogowski (UM Szczecin) (wprowadzenie), Mateusz Kwiek (MF), dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), Paweł Wójcik (EY).....	123
Sylwetki prelegentów	129
Podstawowe informacje organizacyjne.....	136
Atrakcja turystyczna.....	137
Uroczysta kolacja	139
22 czerwca 2026 r. godz. 20:00	139
In dubio pro tributario - najnowsza publikacja pracowników Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK.....	140
Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych.....	142

Zaproszenie na konferencję

Katedra Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu oraz Towarzystwo Naukowe w Toruniu zapraszają na kolejną konferencję poświęconą orzecznictwu w sprawach podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości.

PODATKI I OPŁATY LOKALNE – PRZEGLĄD ORZECZNICTWA W DRUGIM ROKU REFORMY (edycja 2026)

22-23 czerwca 2026 r.

**Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu
ul. Władysława Bojarskiego 3, Toruń**

Szanowni Państwo,

już od 11 lat spotykamy się corocznie w marcu na Toruńskich Przeglądach Orzecznictwa Podatkowego. Regularnie też organizujemy konferencje „specjalistyczne” poświęcone konkretnemu podatkowi lub jakiemuś szczególnie istotnemu problemowi podatkowemu. W roku 2021 oraz w roku 2023 zorganizowaliśmy spotkania poświęcone podatkowi i opłatom lokalnym. Obecnie, w drugim roku obowiązywania nowej regulacji zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości, warto podyskutować o tym, co już wiemy o efektach tej zmiany, a także o innych problemach związanych ze stosowaniem przepisów dotyczących podatku od nieruchomości.

Po raz kolejny udało nam się zaprosić do udziału w konferencji bardzo zróżnicowane grono prelegentów. Wśród prelegentów znajdują się: pracownicy Ministerstwa Finansów (w tym Pani Monika Derejko-Kotowska, dyrektor Departamentu Podatków i Opłat Stanowiących Dochód Jednostek Samorządu Terytorialnego), pracownicy samorządowych organów podatkowych oraz członkowie SKO, pracownicy naukowcy, doradcy podatkowi z licznych firm doradztwa podatkowego, a nawet architekt. Mamy nadzieję, że dzięki temu będziemy mogli dokonać kompleksowej analizy problemów prawnych, a może nawet nieraz znaleźć ich rozwiązanie. Założeniem konferencji jest to, aby miała ona charakter eksperckich dyskusji. Nie przewidujemy długich referatów, ale merytoryczną dyskusję o problemach praktyki stosowania prawa. Każda dyskusja panelu ekspertów będzie poprzedzona kilkuminutowym wprowadzeniem, w którym przedstawione zostaną główne kwestie sporne. Przewidujemy, że tradycyjnie w dyskusji będą mogli brać udział wszyscy uczestnicy konferencji.

Zachęcamy Państwa do zapoznania się z bogatym archiwum konferencji, zarówno ‘marcowych’: <https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/torunski-przeglad-orzecznictwa-podatkowego/>, jak i tych poświęconych podatkowi i opłatom lokalnym: <https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/podatki-i-oplaty-lokalne-torunski-przeglad-orzecznictwa/>

Współorganizatorem konferencji jest Towarzystwo Naukowe w Toruniu, najstarsza organizacja naukowa na Pomorzu (<http://www.tnt.torun.pl/pl/>). Nasze konferencje nie są przez nikogo sponsorowane – naszym celem jest stworzenie akademickiego, niezależnego spotkania osób, które chcą podyskutować o orzecznictwie podatkowym. Umożliwiamy Państwu również udział w konferencji w formie on-line.

dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK

Kierownik Naukowy Konferencji

Więcej informacji o konferencjach organizowanych przez Katedrę Prawa Finansów Publicznych WPiA UMK: <https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/>

Formularze zgłoszeniowe są dostępne na stronie internetowej konferencji: <https://www.law.umk.pl/kpfp/konferencje/podatki-i-oplaty-lokalne-torunski-przeglad-orzecznictwa/podatki-i-oplaty-lokalne-przeglad-orzecznictwa-w-drugim-roku-reformy-edycja-2026-22-23-czerwca-2026-r/1-informacje-organizacyjne/>

Program konferencji



UNIWERSYTET
MIKOŁAJA KOPERNIKA
W TORUNIU
Wydział Prawa i Administracji

**PODATKI I OPŁATY LOKALNE –
PRZEGLĄD ORZECZNICTWA W DRUGIM ROKU REFORMY (edycja 2026)
dnia 22-23 czerwca 2026 r.**

Katedra Prawa Finansów Publicznych

Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu
ul. Władysława Bojarskiego, 3 Toruń
(konferencja stacjonarna z transmisją)

Poniedziałek 22 czerwca 2026

9.00- 9.30 Rejestracja uczestników (kawa na dobry początek)

9.30 Rozpoczęcie (informacje organizacyjne: dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK)

Otwarcie: Dziekan Wydziału Prawa i Administracji UMK prof. dr hab. Maciej Serowaniec

9.30-12.30 Sesja I: Budynki (a czasem budowle) w starej i nowej odsłonie

- 1) **Definicja budynku – klasyczne problemy: dach, fundament, wydzielenie z przestrzeni** - Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com) (wprowadzenie), Martin Wrbka (KPMG), Łukasz Rogowski (UM Szczecin), dr Michał Bernat (Dentons)
- 2) **Jak daleko sięga budynek, a co jest odrębnym przedmiotem opodatkowania?** - dr Adam Kałużny (Deloitte) (wprowadzenie), Dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), Prof. dr hab. Rafał Dowgier (UwB), dr Paweł Grzybowski (Crido, UKW)
- 3) **Obiekty kontenerowe, stadiony, obiekty sportowe... – gdy budowla z załącznika nr 4 jest może nadal budynkiem** – dr Michał Bernat (wprowadzenie), Wojciech Pławiak (LITIGATO), Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com), Paweł Wójcik (EY)
- 4) **Trwały związek z gruntem nie tylko budynku** - Krzysztof Iżel (Thedy) (wprowadzenie), Dorota Lewkowicz (MF), dr Adam Kałużny (Deloitte), Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)

12.30-13.15 Obiad

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

- 1) **Saga o silosach i magazynach – koniec, czy nowy początek?** - Daniel Panek (Crido) (wprowadzenie), Sebastian Potocki (UM Łódź), Julia Dobrowolska (EY), Piotr Kalemba (Thedy)
- 2) **Urządzenia budowlane – czyli stare problemy po nowemu** - Mateusz Kwiek (MF) (wprowadzenie), Daniel Panek (Crido), Krzysztof Iżel (Thedy), Martin Wrbka (KPMG)
- 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)
- 4) **Podstawa opodatkowania budowli** - Martin Wrbka (KPMG) (wprowadzenie), Daniel Panek (Crido), Prof. dr hab. Rafał Dowgier, Piotr Kalemba (Thedy)

Od 16.30 do ok. 18.00 zwiedzanie Fortu IV przy ul. B. Chrobrego 86 (wino, grochówka) – autobus zabierze uczestników spod budynku WPiA)

Kolacja: restauracja Spichrz, ul. Mostowa (Stare Miasto, godz. 20.00-23.00)

wtorek 23 czerwca 2026 r. (kawa od 8.00)

8.30- 10.30 Sesja III: Ewidencja gruntów i inne definicje

- 1) **Ewidencja gruntów – wyrocznia dla opodatkowania gruntów?** - dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK (wprowadzenie), Sebastian Potocki (UM Łódź), Marcin Kukuła (EY), Daniel Panek (Crido)
- 2) **Roboty budowlane, czyli nie zegnamy się z Prawem budowlanym** - Wojciech Pławiak (LITIGATO) (wprowadzenie), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie), Paweł Wójcik (EY),

- 3) **Związanie i zajęcie** - dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie) (wprowadzenie), Monika Derejko-Kotowska (MF), dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), dr Adam Kałużny (Deloitte)

10.30-10.45 Przerwa na kawę

10.45-12.45 Sesja IV: Stawki i obowiązek podatkowy

- 1) **Budynki mieszkalne – konsekwencje uchwały „mieszkaniowej” NSA** - Sebastian Potocki (UM Łódź) (wprowadzenie), Wojciech Pławiak (LITIGATO), Piotr Kalemba (Thedy), Rafał Kran (MDDP)
- 2) **Moment powstania obowiązku podatkowego** - dr Ewa Prejs (wprowadzenie), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie), Krzysztof Iżel (Thedy), dr Adam Kałużny (Deloitte)
- 3) **Solidarność obowiązku podatkowego – zakres i konsekwencje** - prof. dr hab. Rafał Dowgier (wprowadzenie), dr Ewa Prejs, Dorota Lewkowicz (MF), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie)

12.45-13.30 Obiad

13.30-16.15 Sesja V: Varia – od Luksemburga i pomocy publicznej po gminnego Sherlocka Holmesa

- 1) **Pomoc publiczna - czego nauczyły nas wyrok TS z 29.04.2025 r., w sprawie C-453/23, E. sp. z o.o. v. Prezydent Miasta Mielca oraz uchwała NSA z 8.12.2025, III FPS 3/25?** - Rafał Kran (MDDP) (wprowadzenie), dr Michał Bernat (Dentons), Mirosław Gieras (EY), Bartosz Wojtaczka (Deloitte)
- 2) **Co może, a czego nie może rada gminy w zakresie podatków lokalnych?** - dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ) (wprowadzenie), dr Paweł Grzybowski (Crido, UKW), dr Michał Bernat (Dentons), Monika Derejko-Kotowska (MF)
- 3) **Zwolnienia (przeгляд wybranych zwolnień)** - Marcin Kukuła/Julia Dobrowolska (EY) (wprowadzenie), Łukasz Rogowski (UM Szczecin), Bartosz Wojtaczka (Deloitte)
- 4) **Kontrola prawidłowości rozliczeń podatkowych przez gminy** - Łukasz Rogowski (UM Szczecin) (wprowadzenie), Mateusz Kwiek (MF), dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), Paweł Wójcik (EY)

ok. 16.15 – Zakończenie i kawa na koniec

MATERIAŁY DO DYSKUSJI

Poniedziałek – 22 czerwca 2026 r.

9.00- 9.30 Rejestracja uczestników (kawa na dobry początek)

9.30 Rozpoczęcie (informacje organizacyjne: dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK)
Otwarcie: Dziekan Wydziału Prawa i Administracji UMK prof. dr hab. Maciej Serowaniec

Sesja I: Budynki (a czasem budowle) w starej i nowej odsłonie

- 1) **Definicja budynku – klasyczne problemy: dach, fundament, wydzielenie z przestrzeni** - Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com) (wprowadzenie), Martin Wrбка (KPMG), Łukasz Rogowski (UM Szczecin), dr Michał Bernat (Dentons)
- 2) **Jak daleko sięga budynek, a co jest odrębnym przedmiotem opodatkowania?** - dr Adam Kałużny (Deloitte) (wprowadzenie), Dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), Prof. dr hab. Rafał Dowgier (UwB), dr Paweł Grzybowski (Crido, UKW)
- 3) **Obiekty kontenerowe, stadiony, obiekty sportowe... – gdy budowla z załącznika nr 4 jest może nadal budynkiem** – dr Michał Bernat (wprowadzenie), Wojciech Pławiak (LITIGATO), Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com), Paweł Wójcik (EY)
- 4) **Trwały związek z gruntem nie tylko budynku** - Krzysztof Izel (Thedy) (wprowadzenie), Dorota Lewkowicz (MF), dr Adam Kałużny (Deloitte), Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)

1.1. Definicja budynku – klasyczne problemy: dach, fundament, wydzielenie z przestrzeni – Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com) (wprowadzenie), Martin Wrбка (KPMG), Łukasz Rogowski (UM Szczecin), dr Michał Bernat (Dentons)

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):

bezpornie [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 zakreślenie 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/GI 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 wniosek, 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 zawężyć 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 wydziela 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 żelbetowych 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 (muruwane, 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 wydziela 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 biegly 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 wiata 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 wiata, 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 wiata 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 kategoriyczny 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 konstrukcyjne 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 zadaszania 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 obiekty 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 powiązanie 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 świetle definicji z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., obiekt budowlany pozostaje budynkiem nawet wówczas, gdy ze względów 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 (kazus „gotowych” stacji transformatorowych) może zostać uznany za budynek?
4. Na ile szeroko rozumieć konieczność wykonania prac ziemnych przy budowie fundamentu?
5. Na ile trwałe 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?

1.2. Jak daleko sięga budynek, a co jest odrębnym przedmiotem opodatkowania? – dr Adam Kałużny (Deloitte) (wprowadzenie), Dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), Prof. dr hab. Rafał Dowgier (UwB), dr Paweł Grzybowski (Crido, UKW)

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 się proces produkcyjny wytopu szkła a kominy nadal mogą odprowadzać do atmosfery spaliny. 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 pozwałoby 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 budowle 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 budynkowa?
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”?

1.3. Obiekty kontenerowe, stadiony, obiekty sportowe... – gdy budowla z załącznika nr 4 jest może nadal budynkiem - dr Michał Bernat (wprowadzenie), Wojciech Pławiak (LITIGATO), Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com), Paweł Wójcik (EY)

[trwale związanie kontenera z gruntem] interpretacja ogólna Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 2 stycznia 2026 r., sygn. DPL2.8401.6.2025

(...) Od 1 stycznia 2025 r. w wyniku nowelizacji upol, budowlą jest, jak wyżej wskazano, m.in. obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ww. ustawy, w tym obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, wzniesiony w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowi część obiektu niewymienionego w ustawie.

Obiekt kontenerowy, aby mógł być uznany za budowlę, nie może być budynkiem, który ustawodawca zdefiniował jako obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

Jako budowla nie może być zatem zakwalifikowany obiekt kontenerowy, który spełnia łącznie następujące warunki:

- a) został wzniesiony w wyniku robót budowlanych, tj. w wyniku prac polegających na budowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane,
- b) jest trwale związany z gruntem,
- c) jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który
- d) posiada fundamenty i dach.

Obiekt kontenerowy spełniający powyższe przesłanki nie jest budowlą. Obiekt taki na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest kwalifikowany jak budynek i w konsekwencji podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od powierzchni użytkowej.

Budowlą jest natomiast, niebędący budynkiem, obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem, wzniesiony w wyniku robót budowlanych. (...)

Pojęcie trwałego związania z gruntem zostało zdefiniowane w upol od 1 stycznia 2025 r. jako takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce.

Trwale związanie z gruntem decyduje o uznaniu za budowlę w przypadku następujących obiektów: obiektów kontenerowych, wolno stojących: tablicy reklamowej, urządzenia reklamowego i instalacji przemysłowej innej niż wymieniona w załączniku nr 4 do upol, przekrycia namiotowego, powłoki pneumatycznej, strzelnicy, kiosku ulicznego, pawilonu sprzedaży ulicznej oraz pawilonu wystawowego. (...)

Wprowadzona w upol definicja trwałego związania z gruntem akcentuje element połączenia z gruntem. Połączenie to ma zapewnić obiektowi budowlanemu, tj. budynkowi lub budowli, stabilność i odporność na przeciwdziałanie czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka (np. wiatru), mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce.

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.

Zastosowany w konkretnym przypadku sposób połączenia przy użyciu określonych elementów mocujących, nie może być jakikolwiek, przypadkowy i dowolny. Należy bowiem zwrócić uwagę na konstrukcję definicji z upol, w szczególności na użyte w tej definicji określenia: „takie” połączenie obiektu budowlanego z gruntem, „które zapewnia temu obiektowi” stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce. Wobec powyższego, właściwości zindywidualizowanych obiektów, tj. ich rozmiary, konstrukcja, technika wykonania i ich masa, a także niejednakowe właściwości fizyczne gruntu, wymagać będą zastosowania innego, właściwego w danym przypadku, sposobu połączenia obiektu budowlanego z gruntem, mającego zapewnić stabilność i odporność obiektu na działanie czynników zewnętrznych, aby można było stwierdzić spełnienie przesłanki trwałego związania z gruntem w rozumieniu definicji z upol.

Połączenie to, a nie masa czy konstrukcja obiektu, ma zapobiec przemieszczeniu lub jego przesunięciu się w inne miejsce. Trwale związanie z gruntem należy zatem utożsamiać ze stabilnością i odpornością na czynniki

zewnątrzne 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.

O trwałości związania obiektu z gruntem w rozumieniu upol, zapewniającym jego stabilność i odporność na działanie czynników zewnętrznych niezależnych od działania człowieka, decydować będą zatem elementy stanu faktycznego.

W rozumieniu definicji zawartej w upol nie są trwale związane z gruntem obiekty jedynie posadowione na podłożu przymocowanym do gruntu (np. na ławie fundamentowej, wylewce betonowej) i nieprzymocowane do tego podłoża w żaden sposób, ze względu na brak elementu połączenia tych obiektów z gruntem.

Cechy trwałego związania z gruntem w powyższym rozumieniu nie spełniają także obiekty osadzone na niezintegrowanych z gruntem (np. za pomocą kotew stalowych): kostce brukowej lub betonowych bloczkach czy płycie betonowej.

Przesłanki trwałego związania z gruntem w rozumieniu definicji z upol brak jest również w przypadku obiektów, którym stabilność i odporność na czynniki zewnętrzne zapewnia wyłącznie ich masa lub konstrukcja, a brak jest fizycznego połączenia tych obiektów z gruntem. (...)

Cechami wyróżniającymi obiekt kontenerowy jest: przeznaczenie do czasowego użytkowania a także mobilność, tj. możliwość przeniesienia w inne miejsce. Obiekt kontenerowy ze swojej istoty jest przenośny, tj. nieumocowany, niezainstalowany na stałe, dający się przenieść.

Masa takiego obiektu, w połączeniu z jego konstrukcją i technologią wykonania, powodują, że zazwyczaj jest on stawiany bezpośrednio na gruncie albo na płytach lub na bloczkach betonowych i nie jest z nimi w żaden sposób połączony.

Obiekt ten opiera się bowiem czynnikiem zewnętrznym niezależnym od działania człowieka (np. sile wiatru) mogącym go zniszczyć lub spowodować jego przemieszczenie się lub przesunięcie się w inne miejsce - bez konieczności wykonania dodatkowych czynności stabilizujących, polegających na trwałym związaniu obiektu kontenerowego z gruntem, w rozumieniu przyjętym w upol od 1 stycznia 2025 r.

Wobec powyższego obiekty kontenerowe takie jak: pojemniki transportowe służące do przechowywania i transportu różnorodnych towarów, powszechnie stosowane w transporcie morskim, a także drogowym i kolejowym (tzw. kontenery morskie), jak również kontenery: biurowe, sanitarne, portierni, szatni itp., z uwagi na fakt, iż w większości przypadków nie są połączone z gruntem fizycznie, czyli nie są przymocowane do gruntu przez zastosowanie określonych technik budowlanych, nie są trwale związane z gruntem w rozumieniu definicji wprowadzonej do upol od 1 stycznia 2025 r.

W konsekwencji nie stanowią one budowli wskazanych w poz. 10 załącznika nr 4 do upol i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a upol.

Wprowadzenie, zdefiniowanej w upol przesłanki trwałego związania z gruntem, w odniesieniu do obiektów kontenerowych (a także innych obiektów wymienionych w załączniku nr 4 do upol) miało na celu usunąć wątpliwości co do nieuznawania ich za budowle w przypadku, gdy są przenośne. Niemniej istota obiektu kontenerowego, jaką jest możliwość jego wielokrotnego przenoszenia, nie wyklucza możliwości jego trwałego związania z gruntem w rozumieniu upol. Jeśli z uwagi na okoliczności faktyczne, np. ze względu na właściwości fizyczne gruntu, na jakim obiekt kontenerowy został posadowiony lub z uwagi na jego rozmiar, zostanie on zakotwiony w gruncie lub przymocowany do podłoża połączonego z gruntem w sposób zapewniający mu stabilność i odporność na czynniki zewnętrzne, to spełni przesłankę trwałego związania z gruntem w rozumieniu upol. Obiekt ten nie utraci w takim przypadku jednej z podstawowych cech, wyróżniających obiekty kontenerowe, tj. nie przestanie być mobilny, gdyż trwałe związanie obiektu z gruntem z rozumieniu upol nie oznacza, że jest on przymocowany do gruntu na stałe, a zatem nadal istnieje możliwość przeniesienia go w inne miejsce.

Obiekt taki stanowić będzie budowlę wskazaną w poz. 10 załącznika nr 4 do upol i będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a upol.

[wykładnia autentyczna pojęcia trwałego związania z gruntem] 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 (druk sejmowy nr 741 z dnia 15 października 2024 r., str. 18 - 19)

Trwałe związanie z gruntem proponuje się zdefiniować jako takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć, spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu na inne miejsce. Przez połączenie obiektu budowlanego z gruntem należy rozumieć wykonanie pewnych czynności w celu ich połączenia, a nie jedynie posadowienia obiektu budowlanego na gruncie. To połączenie ma właśnie zapewnić obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, a zatem obiektami trwale związanymi z gruntem nie będą dowolne obiekty, których masa lub konstrukcja powodują, że nie ulegają one przesunięciu przez czynniki atmosferyczne, w tym np. kontenery mobilne, niepołączone w żaden sposób z podłożem. Reasumując, trwałe związanie z gruntem nie obejmuje sytuacji, w której dany obiekt został jedynie posadowiony na gruncie w ten sposób, że stawia opór czynnikom zewnętrznym, a brak jest natomiast elementu połączenia (np. kontenery mobilne). Proponowana uniwersalna definicja trwałego związania będzie miała zastosowanie zarówno do wymienionych wyżej budowli, jak i budynku, przy czym w przypadku budynków powiązanie z gruntem jest wzmocnione dodatkowo przez wymóg posiadania fundamentu.

[opodatkowanie od 2025 roku] interpretacja indywidualna Prezydenta Miasta Szczecina z dnia 10 września 2025 r., sygn. WPIOL-VI.310.4.2025.MS

We wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji Wnioskodawca wskazał, że kontener został posadowiony na bloczkach, przy czym bloczki te nie są trwale połączone ani z kontenerem ani z gruntem. W tak przedstawionym stanie faktycznym należy uznać, że kontener posadowiony jedynie na bloczkach, nie połączony w żaden sposób z gruntem. W związku z powyższym organ podatkowy zgadza się ze stanowiskiem Wnioskodawcy - kontener wskazany we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, nie może zostać uznany za budynek w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości ponieważ: • nie posiada fundamentu; • nie jest trwale związany z gruntem. (...)

W związku z powyższym organ podatkowy zgadza się [także] ze stanowiskiem Wnioskodawcy - kontener wskazany we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, nie może zostać uznany za budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ponieważ nie jest obiektem kontenerowym trwale związanym z gruntem.

[opodatkowanie kontenerów przed i od 2025 roku] interpretacja indywidualna Prezydenta Miasta Rzeszowa z dnia 6 lutego 2025 r., sygn. FN-310.1.2025

Zdaniem organu podatkowego kostka lub betonowe bloczki, na których stawiane są kontenery, są elementami połączenia kontenerów z gruntem, które zapewniają obiektom kontenerowym stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce, i które wypełniają ustawową definicję trwałego związania z gruntem rozumiany jako taki stopień stabilności, który w połączeniu z ciężarem obiektu jest w stanie zagwarantować opór czynnikom zewnętrznym. Należy zauważyć, że kontenery te nie są stawiane bezpośrednio na gruncie, które to połączenie mogłoby nie być wystarczające dla stabilności obiektu.

Należy również zauważyć, że w definicji trwałego połączenia z gruntem nie ma określenia, że to połączenia ma być „na zawsze”, „nieodłączalne”, ono ma być jedynie stabilne i stawać czoło warunkom atmosferycznym. Ustawodawca, zdaniem organu podatkowego, jako trwałość rozumie stabilność połączenia, co jest zrozumiałe z przyczyn bezpieczeństwa, oraz aspektów ekonomicznych, gdyż oczywistą, niewymagającą dowodzenia rzeczą jest, że niestabilny kontener, mógłby stwarzać zagrożenie, gdyby ulegał czynnikom zewnętrznym. Dodatkową stabilność w niektórych typach kontenerów przedstawionych we wniosku zapewnia, zdaniem organu podatkowego, ich podłączenie do instalacji wodnej lub kanalizacyjnej, połączonej następnie ze studzienkami kanalizacyjnymi.

Kontenery (obiekty kontenerowe) poprzez brak definicji legalnej należy definiować w ich potocznym znaczeniu, czyli jako skrzynie zazwyczaj metalowe o zunifikowanych wymiarach i konstrukcji, służące do przewozu materiałów, towaru, narzędzi, sprzętu itp. Z powyższego wynika, że obiekty kontenerowe z natury rzeczy są czymś mobilnym. Skoro ustawodawca zaliczył je do budowli, a jedynym warunkiem jaki postawił by uznać je za podlegające opodatkowaniu jest zdefiniowana przez niego trwałość związania z gruntem rozumiana jako stabilność w stopniu wystarczającym do stawienia oporu czynnikom zewnętrznym, oznacza to, że każdy obiekt kontenerowy, który spełnia warunek stabilności, bez konieczności dodatkowych zabezpieczeń, jest zakwalifikowany w upoi jako budowla.

Ostatnim warunkiem uznania danego obiektu za budowlę jest, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 upoi wzniesienie go w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie. Z kolei pkt 2b tego przepisu wymienia w definicji robót budowlanych również montaż, oraz odsyła w zakresie robót budowlanych do przepisów p.b. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że Wnioskodawca również zauważył, że kontener „montowany” jest na gruncie, który wraz z infrastrukturą, do której jest „podłączany” nie jest własnością Spółki.

O ile roboty budowlane w sposób podobny jak w upoi są zdefiniowane w p.b., gdyż w art. 3 pkt 7 p.b. zapisano, że pod pojęciem robót budowlanych należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego, to montaż znów należy definiować w potocznym znaczeniu a więc bardzo szeroko. Jednakże ostatecznym argumentem, że tego rodzaju obiekty podlegają montażowi jest art. 29 ust. 1 pkt 7 p.b., który stanowi, iż budowie i robotom budowlanym niewymagającym pozwolenia na budowę podlegają tymczasowe obiekty budowlane niepołączone trwale z gruntem i przewidziane do rozbiórki lub przeniesienia w inne miejsce - w terminie określonym w zgłoszeniu, ale nie później niż przed upływem 180 dni od dnia rozpoczęcia budowy określonego w zgłoszeniu.

W tym miejscu organ podatkowy przypomina, że zgodnie z art. 3 pkt 5 p.b. zalicza obiekty kontenerowe do tymczasowych obiektów budowlanych. Należy jednak ponownie zaznaczyć, że upoi posługuje się swoistą definicją związania obiektu z gruntem, wobec czego nie można łączyć niepołączenia trwale z gruntem w znaczeniu w jakim jest używane w p.b. z legalną definicją zawartą w upoi.

Podsumowując, zdaniem Prezydenta Miasta Rzeszowa, zarówno przed 2025 rokiem, jak i obecnie obiekty kontenerowe przedstawione w opisanym stanie faktycznym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle.

[kontener telekomunikacyjny w stanie prawnym przed 2025 rokiem] wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2026 r., sygn. akt III SA/Wa 116/26

Przedmiotem sporu w niniejszej sprawie jest rozstrzygnięcie dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości kontenera telekomunikacyjnego, wchodzącego w skład stacji bazowej. (...) Według organów jest to budowla, a według skarżącej powyższy kontener stanowi budynek. (...)

Naczelny Sąd Administracyjny w jednolicie obecnie ukształtowanej linii orzeczniczej dotyczącej kontenerów telekomunikacyjnych, wskazał, że tymczasowy obiekt budowlany będący obiektem kontenerowym podlega kwalifikacji jako budynek bądź budowla. Z uwagi na funkcję wyłączona jest możliwość jego kwalifikacji jako obiektu małej architektury. Jeśli więc kontenery telekomunikacyjne nie spełniają cechy trwałego związania z gruntem, to nie mogą być kwalifikowane jako budynki, a ponieważ nie są obiektem małej architektury, to stanowią budowle (por. np. wyroki NSA: z 14 marca 2023 r., III FSK 4470/21; z 28 marca 2023 r., III FSK 1416-1418, III FSK 1466/22; z 6 września 2023 r., III FSK 233/23, III FSK 319/23, czy z 13 grudnia 2023 r., III FSK 1025/23). (...) Sporny w niniejszej sprawie pozostaje zatem element trwałego związania z gruntem. (...)

W uzasadnieniu uchwały 7 sędziów NSA z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, zauważono, że pojęcie „trwałego związania z gruntem” oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Fundament musi ponadto stanowić część składową budynku w rozumieniu art. 47 § 2 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 z późn. zm.), w świetle którego częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. W konsekwencji powyższego uznać

należy, że możliwość odłączenia obiektu budowlanego od ławy fundamentowej, bez jego całkowitego zniszczenia, powoduje pozbawienie go przymiotu budynku, a to w związku z brakiem spełnienia przesłanki trwałego związania z gruntem w przedstawionym wyżej rozumieniu. W literaturze dotyczącej zasad realizacji budowli łądowych wyróżnia się fundamenty płytke i głębokie, w zależności od poziomu ich posadowienia. Głębokość posadowienia fundamentów ustala się, biorąc pod uwagę następujące elementy: głębokość występowania warstw geotechnicznych, poziom wody gruntowej, przewidywane jego zmiany oraz występowanie wód zaskórnych, występowanie gruntów pęczniących, zapadowych i wysadzinowych, projektowany poziom powierzchni terenu w sąsiedztwie fundamentów, poziom posadzek pomieszczeń podziemnych (piwnic), głębokość posadowienia obiektów sąsiednich (jeżeli istnieją), umowną głębokość przemarzania gruntów (...). Wykonanie fundamentu wiąże się zatem w każdym przypadku z realizacją robót ziemnych.

W uchwale tej wyjaśniono, że sam fakt wykonania płyty betonowej, na której silosy są wprost posadowione, a następnie powiązane kotwami, nie stanowi o trwałym związaniu tego obiektu budowlanego z gruntem we wskazanym wyżej rozumieniu, zwłaszcza w sytuacji, gdy może zostać on odłączony od podłoża i przeniesiony w inne miejsce w tej samej postaci. Niewymagająca nadzwyczajnych zabiegów budowlano-technologicznych możliwość odłączenia obiektu budowlanego od podłoża, bez naruszenia jego dotychczasowej struktury i konstrukcji, a w konsekwencji możliwość przeniesienia go w inne miejsce w tej samej postaci, wyklucza kwalifikację takiego obiektu do kategorii budynków w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. z uwagi na brak spełnienia warunku trwałego związania z gruntem w przedstawionym wyżej znaczeniu. (...)

Zdaniem Sądu, organy podatkowe przedwcześnie, bo dowolnie przyjęły, że sporny kontener nie posiada cechy trwałego związania z gruntem i z tego względu nie można uznać go za budynek. Stanowisko organów w tym zakresie nie zostało rzetelnie wyjaśnione, nie zostało parte jednocześnie wiedzą specjalną, a zgromadzone w sprawie dowody na tym etapie postępowania nie pozwalają na taki definitywny wniosek.

Sąd na podstawie powyższych stwierdzeń nie był w stanie, bez wiedzy specjalnej, przesądzić czy powyższe ustalenia wystarczają, aby definitywnie odrzucić tezę o braku możliwości przenoszenia spornego kontenera bez wykonania robót ziemnych oraz uszkodzenia lub istotnej zmiany parametrów technicznych obiektu, co uczyniły organy i co ostatecznie doprowadziło do oceny braku spełnienia przez obiekt przesłanki trwałego związania z gruntem, warunkującej możliwość zakwalifikowania go jako budynku.

Innymi słowy, sąd bez wsparcia opinii biegłego specjalisty nie jest w stanie jednoznacznie przesądzić, czy sporny obiekt posiada cechy budynku, czy też nie, według powyższych kryteriów.

[obiekt kontenerowy w stanie prawnym przed 2025 rokiem] wyrok NSA z dnia 21 maja 2025 r., sygn. III FSK 475/24

Z definicji określonej w art. 3 pkt 5 p.b. wynika, że ustawodawca wprowadził de facto dwa zakresy tego typu obiektów budowlanych, tj. po pierwsze taki, który jest przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a po drugie także (partykuła występująca w ww. przepisie pomiędzy dwoma zakresami) taki obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe. Te dwa kryteria nie muszą wystąpić kumulatywnie, zatem jeśli organ stwierdzi, że obiekt budowlany wypełnia drugi z wymienionych zakresów, nie musi badać, czy spełniony jest pierwszy z nich, tj. czas użytkowania obiektu. Uwzględniając tę definicję, tymczasowy obiekt budowlany będący obiektem kontenerowym podlega kwalifikacji jako budynek bądź budowla. Z uwagi na funkcję wyłączono możliwość jego kwalifikacji jako obiektu małej architektury. Jeśli więc kontenery telekomunikacyjne nie spełniają cechy trwałego związania z gruntem, to nie mogą być kwalifikowane jako budynki, a ponieważ nie są obiektem małej architektury, to stanowią budowle.

[tymczasowy obiekt budowlany w stanie prawnym przed 2025 rokiem] uchwała 7 sędziów NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13

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 ze zm.), jeżeli jest budowlą wprost

wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy oraz w załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b/ Prawa budowlanego. Spełniający wskazane kryterium 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.

[stacja narciarska w stanie prawnym przed 2025 rokiem] wyrok NSA z dnia 15 października 2025 r., sygn. akt III FSK 260/25

Budynki stacji narciarskiej należy kwalifikować do kategorii budynków, o ile spełniają warunki wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Natomiast częściami budowlanymi kolei linowych będą z całą pewnością podpory trasowe, fundamenty pod te podpory oraz fundamenty układów napędowych, przewojowych i napinających. (...) Naczelny Sąd Administracyjny zauważa przy tym, że w odniesieniu do pozostałych urządzeń składających się na kolej linową (wyciąg narciarski) celowym mogło być ustalenie, czy nie stanowią one (lub które z nich) urządzenia budowlanego w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 u.p.b.

[stacja narciarska w stanie prawnym przed 2025 rokiem] wyrok NSA z dnia 20 marca 2023 r., sygn. akt III FSK 617/22

Wskazanie (...) wyłącznie na budowle sportowe wraz z odniesieniem do kategorii V obiektów budowlanych obiekty sportu i rekreacji, jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny, zjeżdżalnie wraz z przesądzeniem, że stanowią całość, nie jest wystarczające w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego do ich ujęcia w zakres przedmiotu opodatkowania bez odniesienia się do kategorii obiektu budowlanego. Określenie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, że sporne obiekty (kolejki linowe i wyciągi narciarskie) stanowią budowle z uwagi na ich wskazanie w załączniku do ustawy i jednocześnie stwierdzenie, że wraz z opisanymi przez stronę instalacjami jako stanowiące całość oznacza, że cecha całości, nie przewidziana przez ustawodawcę w obecnej definicji obiektu budowlanego została założona w niniejszej sprawie i uznana jako przesądzająca. Ponadto Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że Sąd pierwszej instancji dokonał kwalifikacji cechy całości określając ją mianem całości funkcjonalnej, w której instalacja zapewnia użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem - przewozu osób na stoku.

Trzeba zatem stwierdzić, że w definicji obiektu budowlanego prawodawca nie wskazał jako elementu definicyjnego całości funkcjonalnej. Naczelny Sąd Administracyjny ponownie zauważa, że w ramach definicji obiektu budowlanego mogą zachodzić określone powiązanie o charakterze technicznym i użytkowym, które jednakże nie należy ujmować z punktu widzenia spełnienia kryterium całości, która to cecha nie została wprowadzona przez ustawodawcę w stanie prawnym po 28 czerwca 2015 r.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego dla prawopodatkowej kwalifikacji spornych obiektów infrastruktury ośrodka narciarskiego nie jest wystarczające stwierdzenie przez Sąd pierwszej instancji, że wymienione w art. 3 pkt 3 p.b. budowle sportowe zostały wskazane jako „całe”. Oznacza to bowiem założenie cechy całości, czego potwierdzeniem jest sformułowanie przez WSA, że obie części, a nie tylko „części budowlane” stanowią z reguły całość techniczno-użytkową. Sąd pierwszej instancji stwierdza, że pojęcie to występowało w definicji budowli w 2015 r., jednakże sformułowanie odnoszące się do tego, że obie części stanowią z reguły całość techniczno-użytkową oznacza w rezultacie oparcie się na tej cesze jako definicyjnej.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa zatem, że dokonując prawopodatkowej kwalifikacji obiektów infrastruktury ośrodka narciarskiego konieczne staje się wskazanie konkretnej budowli wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania tego obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem, jak również wzniesienie z użyciem wyrobów budowlanych.

[stacja narciarska w stanie prawnym przed 2025 rokiem] wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 października 2021 r., sygn. akt I SA/Wr 107/21

Regułą jest, że w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane wskazana jest cała budowla, a nie tylko część budowlana danego obiektu. Analiza brzmienia tego przepisu pozwala twierdzić, że za budowle uznaje się, poza wyjątkami w nim wskazanymi, nie tylko część budowlaną, ale także część techniczną. Tylko w szczególnych przypadkach wymienionych w art. 3 pkt 3 powołanej ustawy za budowlę uznaje się jedynie konstrukcję budowlaną. W odniesieniu do pozostałych budowli tam wymienionych należy zakładać, że obie części składają się na budowlę. Nie można zatem twierdzić, że tylko część budowlana kolejki linowej (wyciągu narciarskiego) stanowi budowlę, ponieważ w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane wskazane są „całe” budowle sportowe, a nie tylko ich „części budowlane”. Obie te części stanowią z reguły całość techniczno-użytkową, które to pojęcie występowało w definicji budowli do 2015 r. Pomimo zmiany definicji w dalszym ciągu nie można utożsamiać budowli jako obiektu budowlanego jedynie z konstrukcją budowlaną. Przedmiotem podatku jest budowla jako konstrukcja budowlana wraz z częścią techniczną, która warunkuje normalne jej funkcjonowanie.

[opodatkowanie obiektu rekreacyjnego (tarasowych siedzisk z ławkami) w stanie prawnym przed i od 2025 roku] interpretacja indywidualna Prezydenta m.st. Warszawy z dnia 20 sierpnia 2025 r., sygn. COP-13.310.10.2025.GWA

Obiekt Spółki nie jest amfiteatrem, tj. obiektem wymienionym w załączniku do Prawa budowlanego jako przykład obiektu sportu i rekreacji oraz w załączniku nr 4 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w poz. 3.

Jest to natomiast obiekt rekreacji.

Skoro zatem jest to obiekt wymieniony wprost w załączniku do Prawa budowlanego, nie jest to budynek i nie jest to obiekt małej architektury, to jest to budowla w rozumieniu Prawa budowlanego i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do 31 grudnia 2024 r.

Obiekt Spółki nie jest niewielkim obiektem użytkowym służącym rekreacji codziennej, ale z uwagi na to, że konstrukcja ta nie odpowiada charakterystyce żadnego z obiektów wymienionych jako budowle w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, nie będzie on, w aktualnym stanie prawnym podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Z tych względów Stanowisko Wnioskodawcy, wedle którego:

- 1) Obiekt Spółki, w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2024 r. nie stanowił budowli podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości - jest nieprawidłowe,
- 2) Obiekt Spółki, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. nie stanowi budowli podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości - jest prawidłowe.

[opodatkowanie stadionu w stanie prawnym przed 2025 rokiem] wyrok NSA z dnia 7 marca 2017 r., sygn. akt. II FSK 295/15

(...) ustawodawca nie dokonuje podziału stadionu na dwa odrębne obiekty budowlane: płyta boiska i trybuny. Z przedstawionego stanu faktycznego oraz załączonej do wniosku o interpretację dokumentacji budowlanej wynika, że skarżąca realizowała jedno zamierzenie budowlane w dwóch etapach, a mianowicie budowę stadionu piłkarskiego obejmującą trybuny oraz boisko główne stadionu. Nieuprawnione jest zatem odrzucenie ustawowej definicji budowli w stosunku do zadaszonych trybun stadionu i próba redefinicji tego obiektu budowlanego jako budynku. Skoro stadion piłkarski (zadaszone trybuny i płyta boiska) jest budowlą to nie może stanowić budynku (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).

Tematy do dyskusji:

1. próba praktycznej definicji „*obektu kontenerowego*”,
2. różne formy posadowienia obiektu kontenerowego na gruncie (w tym na betonowych bloczkach, kostce brukowej lub płycie betonowej, przykręcenie, przymocowanie za pomocą kotew gruntowych, śrub gruntowych, bloczków betonowych z mocowaniami chemicznymi, posadowienie na podłożu

- przymocowanym do gruntu takim jak ława fundamentowa czy wylewka betonowa etc.) a kryterium trwałego związania z gruntem,
3. czy ten sam sposób posadowienia obiektu kontenerowego może stanowić lub nie o trwałym związaniu z gruntem, w tym w zależności od cech obiektu kontenerowego oraz gruntu, na którym jest sadwiony?
 4. ewentualne występowanie i zakres robót budowlanych w odniesieniu do posadowienia i instalacji (montażu) obiektu kontenerowego,
 5. opodatkowanie dużych obiektów kontenerowych pełniących w praktyce funkcje typowe dla budynków,
 6. aspekty podatkowe wyposażenia obiektu kontenerowego w dodatkowe elementy (instalacje, tarasy zewnętrzne, schody, zadaszenia etc.),
 7. status obiektów takich jak kontenery transportowe, kontenery telekomunikacyjne, kontenery biurowe, kontenery sanitarne czy kontenery socjalne,
 8. opodatkowanie magazynów energii budowanych w formie konstrukcji kontenerowych zawierających baterie,
 9. „wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych” oraz „posiadanie fundamentów i dachu” jako okoliczności wykluczające możliwość uznania obiektu kontenerowego za budowlę,
 10. możliwości procesowe wzruszenia stanowiska wyrażonego w interpretacji ogólnej w postępowaniu sądownoadministracyjnym,
 11. opodatkowanie urządzeń technicznych umieszczonych w obiekcie kontenerowym,
 12. charakterystyczne problemy związane z opodatkowaniem obiektów sportowych podatkiem od nieruchomości,
 13. możliwość uznania obiektu sportowego wskazanego w Załączniku nr 4 do ustawy za budynek, w tym opodatkowanie zadaszonych obiektów sportowych oraz opodatkowanie zadaszeń obiektów sportowych (włączając stadiony),
 14. opodatkowanie obiektów sportowych niewymienionych w Załączniku nr 4 do ustawy,
 15. konieczność podziału obiektów sportowych na budynki, budowle i części nieopodatkowane na przykładzie obiektów narciarskich.

1.4. Trwały związek z gruntem nie tylko budynku - Krzysztof Izel (Thedy) (wprowadzenie), Dorota Lewkowicz (MF), dr Adam Kałużny (Deloitte), Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)

1. Wprowadzenie

Od stycznia 2025 r. do ustawy została wpisana zupełnie nowa definicja, w której ustawodawca określił, jak należy rozumieć pojęcie trwałego związku z gruntem, a mianowicie **jest to takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem**, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce.

Dotychczas w praktyce warunek ten był rozumiany jako nierozzerwalne połączenie obiektu z gruntem wymagające wykonania pewnych prac budowlanych, rozbiórkowych dla oddzielenia obiektu od podłoża. Nie było jednak do

końca 2024 r. legalnej definicji tego zagadnienia. W orzecznictwie wskazywano w tym zakresie, że „pojęcie «trwałego związania z gruntem» oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budowlany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych.” Zanim ukształtowała się powyżej przedstawiona linia orzecznicza organy i sady administracyjne rozumiały znacznie szerzej to pojęcie i uznawały również, za trwale związany z gruntem każdy obiekt, który nie podlega działaniu czynników zewnętrznych/atmosferycznych, który mimo ich działania pozostaje stabilny, nie przesuwa się i zachowuje swoją strukturę.

2. Orzecznictwo

I. Podejście budowlane do zagadnienia, jak je definiuje inżynier?

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 25 marca 2026 r., II SA/Gd 531/25

Opis stanu faktycznego.

„Na podstawie oględzin przeprowadzonych w dniu 30 maja 2023 r. ustalono, że obiekt tworzy konstrukcyjną i funkcjonalną całość, która składa się z przyczepy typu holenderskiego, wydzielonego pomieszczenia gospodarczego i drewnianego tarasu, pokrytego w całości dachem dwuspadowym, jest posadowiony na bloczkach betonowych i częściowo na słupach na kotwach stalowych, utwierdzonych w gruncie. Obiekt ten organ I instancji zakwalifikował jako trwale związany z gruntem.”

Teza.

Cecha "trwałego związania z gruntem" sprowadza się do posadowienia obiektu na tyle trwale, aby zapewnić mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym mogącym go zniszczyć lub spowodować przesunięcie czy przemieszczenie w inne miejsce. O tym, czy obiekt budowlany jest trwale związany z gruntem nie przesądza sposób, w jaki posadowiono go w gruncie, czy na gruncie, jak również technika, w jakiej tego dokonano.

(...) O trwałym bądź nietrwałym związaniu obiektu budowlanego z gruntem nie decyduje też technologia wykonania fundamentu oraz możliwości techniczne przeniesienia tego obiektu w inne miejsce. Podstawowe znaczenie ma natomiast ustalenie, czy posadowienie jest na tyle trwale, że opiera się na czynnikach mogących zniszczyć ustawioną na nim konstrukcję i zapewnia bezpieczeństwo. Istnienie fundamentów nie jest aktualnie jedynym wyznacznikiem kwalifikacji prawnej budynku jako trwale związanego z gruntem, ponieważ dostępne są środki techniczne, które pozwalają na zastosowanie innych rozwiązań technicznych pozwalających na trwałe związanie obiektu budowlanego z gruntem (zob. wyrok NSA z 20 marca 2025 r. sygn. akt II OSK 770/22 i przytoczone tam orzecznictwo). Co więcej, obecnie fundament nie musi być zrealizowany pod całą powierzchnią obiektu, któremu ma służyć oraz może być posadowiony płytko w ziemi lub wręcz w ogóle nie być zagłębiony (zob. wyroki NSA: z 16 października 2024 r. sygn. akt II OSK 2859/21 i z 10 kwietnia 2019 r. sygn. akt II OSK 1327/17).

(...) Przenosząc powyższe rozważania na stan faktyczny niniejszej sprawy wskazać należy, że Sąd podziela stanowisko PWINB, że będący przedmiotem postępowania budynek pełniący funkcję rekreacji indywidualnej, składający się z przyczepy holenderskiej, tarasu, pomieszczenia gospodarczego oraz wiaty stanowiącej zadaszenie nad całym budynkiem - tworzących funkcjonalną i konstrukcyjnie połączoną całość - posadowiony na betonowych bloczkach i częściowo na słupach na kotwach stalowych utwierdzonych w gruncie, poprzez opieranie się na czynnikach zewnętrznym mogącym go zniszczyć, jest trwale związany z gruntem. Rolę fundamentu spełniają bloczki betonowe i słupy na stalowych kotwach, co w konsekwencji oznacza, że obiekt ten spełnia definicję budynku określoną w art. 3 pkt 2 Prawa budowlanego.”

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 19 listopada 2025 r.

II SA/Po 306/25.

Opis stanu faktycznego.

Zawiadomieniem z dnia 13 września 2024 r., znak: (...), Powiatowy Inspektor Nadzoru Budowlanego dla powiatu (...) (dalej jako: "PINB" lub "organ pierwszej instancji") poinformował A. B., że na działce nr ewid. (...) w zakresie parceli nr (...), położonej przy ul. (...) w L., gm. (...) zostaną w dniu 17 października 2024 r. przeprowadzone czynności kontrolne. W ich wyniku ustalono, że na przedmiotowej nieruchomości zlokalizowany jest obiekt budowlany w konstrukcji szkieletowej, ściany i dach wykonane z płyty warstwowej tzw. domek holenderski. Obiekt posiada podwozie i koła. Nie posiada ubezpieczenia komunikacyjnego i rejestracji. Obiekt posadowiony jest na bloczkach betonowych i pełni funkcję rekreacyjną (altana działkowa). Powstał w 2020 r. a jego inwestorem jest A. B. Obiekt o wymiarach w planie 900 cm x 370 cm i wysokości 320 cm. Obiekt posiada w tylnej części drewniany taras o wymiarach 400 cm x 295 cm. Na terenie nieruchomości znajduje się również naczepa samochodowa posadowiona na bloczkach betonowych, która pełni funkcję gospodarczą.

Teza.

"Domek holenderski" nie może zostać uznany za budynek, bo nie odpowiada jego definicji z art. 3 pkt 2 P.b. zgodnie z którą budynek to taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. O ile domek holenderski posiada przegrody budowlane i dach to zasadniczo nie ma ani fundamentów, ani nie jest trwale związany z gruntem. Nie spełnia zatem definicji budynku. "Domek holenderski" nie jest budynkiem, obiektem małej architektury, a zatem jest innym obiektem budowlanym. Spełnia bowiem funkcję obiektu rekreacji indywidualnej, posiada stosowne i niezbędne instalacje, by zapewnić warunki pobytu ludzi dla celów rekreacji, wykonany jest z gotowych wyrobów budowlanych (okna, drzwi, konstrukcja stalowa, ocieplone ściany, dach). Nie trzeba go budować, bo jest już kompletny. Wystarczy go umiejscowić na działce i będzie jako obiekt budowlany gotowy do tego by spełniać założoną funkcję rekreacji indywidualnej."

II. Nowa definicja: czy wszystko jest jasne?

Interpretacja indywidualna Prezydenta Miasta Rzeszowa z dnia 6 lutego 2025 r., nr FN 310.1.2025.

„Wnioskodawca w opisie stanu faktycznego poinformował, że mobilne kontenery posadowione są na betonowych bloczkach bądź na kostce. Zdaniem organu podatkowego kostka lub betonowe bloczki, na których stawiane są kontenery, są elementami połączenia kontenerów z gruntem, które zapewniają obiektom kontenerowym stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce, i które wypełniają ustawową definicję trwałego związania z gruntem rozumiany jako taki stopień stabilności, który w połączeniu z ciężarem obiektu jest w stanie zagwarantować opór czynnikom zewnętrznym. Należy zauważyć, że kontenery te nie są stawiane bezpośrednio na gruncie, które to połączenie mogłoby nie być wystarczające dla stabilności obiektu. Należy również zauważyć, że w definicji trwałego połączenia z gruntem nie ma określenia, że to połączenie ma być «na zawsze», «nieodłączalne», ono ma być jedynie stabilne i stawiać czoło warunkom atmosferycznym. Ustawodawca, zdaniem organu podatkowego, jako trwałość rozumie stabilność połączenia, co jest zrozumiałe z przyczyn bezpieczeństwa oraz aspektów ekonomicznych, gdyż oczywistą, niewymagającą dowodzenia rzeczą jest, że niestabilny kontener mógłby stwarzać zagrożenie, gdyby ulegał czynnikom zewnętrznym. Dodatkową stabilność w niektórych typach kontenerów przedstawionych we wniosku zapewnia, zdaniem organu podatkowego, ich podłączenie do instalacji wodnej lub kanalizacyjnej, połączonej następnie ze studzienkami kanalizacyjnymi”.

Interpretacja indywidualna Prezydenta Miasta Gliwice z dnia 13 sierpnia 2025 r., nr PO.310.2.2025.

„Podkreślić należy, iż przepis nie uzależnia kwalifikacji posadowienia obiektu od metody, techniki i technologii jego wykonania czy od tego, że w każdej chwili może on być rozebrany. Natomiast do uznania, czy dany obiekt jest trwale związany z gruntem, należy ustalić, czy doszło do połączenia gruntu z obiektem. Zatem istotne jest ustalenie, czy doszło do czynności mających na celu to połączenie, czy jedynie posadowienia obiektu na gruncie. Samo posadowienie obiektu na gruncie lub utwardzonym terenie bez przykręcenia, zakotwienia itp., którego masa lub konstrukcja powoduje jego stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, nie może być

uznane za trwale związane z gruntem. W opisanym przez wnioskodawcę stanie faktycznym wyjaśniono, iż kontenery nie są w żaden sposób połączone z płytą betonową. Skoro zatem nie są one z płytą betonową w żaden sposób połączone, to nie może być mowy o ich trwałym związku z gruntem. Podsumowując, kontenery wielofunkcyjne, które nie są trwale związane z gruntem, nie spełniają definicji budynku wskazanej w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a zatem nie stanowią przed miotu opodatkowania jako budynki”;

Interpretacja ogólna MF.

„2.3. Wyjaśnienie rozumienia pojęcia trwałego związania z gruntem w upol, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r.

Wprowadzona w upol definicja trwałego związania z gruntem akcentuje element połączenia z gruntem. Połączenie to ma zapewnić obiektowi budowlanemu, tj. budynkowi lub budowli¹¹), stabilność i odporność na przeciwdziałanie czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka (np. wiatru), mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce. 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. Zastosowany w konkretnym przypadku sposób połączenia przy użyciu określonych elementów mocujących, nie może być jakiegokolwiek, przypadkowy i dowolny. Należy bowiem zwrócić uwagę na konstrukcję definicji z upol, w szczególności na użyte w tej definicji określenia: „takie” połączenie obiektu budowlanego z gruntem, „które zapewnia temu obiektowi” stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce. Wobec powyższego, właściwości zindywidualizowanych obiektów, tj. ich rozmiary, konstrukcja, technika wykonania i ich masa, a także niejednakowe właściwości fizyczne gruntu, wymagać będą zastosowania innego, właściwego w danym przypadku, sposobu połączenia obiektu budowlanego z gruntem, mającego zapewnić stabilność i odporność obiektu na działanie czynników zewnętrznych, aby można było stwierdzić spełnienie przesłanki trwałego związania z gruntem w rozumieniu definicji z upol. **Połączenie to, a nie masa czy konstrukcja obiektu, ma zapobiec przemieszczeniu lub jego przesunięciu się w inne miejsce. Trwale związane 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. O trwałości związania obiektu z gruntem w rozumieniu upol, zapewniającym jego stabilność i odporność na działanie czynników zewnętrznych niezależnych od działania człowieka, decydować będą zatem elementy stanu faktycznego. W rozumieniu definicji zawartej w upol nie są trwale związane z gruntem obiekty jedynie posadowione na podłożu przymocowanym do gruntu (np. na ławie fundamentowej, wylewce betonowej) i nieprzymocowane do tego podłoża w żaden sposób, ze względu na brak elementu połączenia tych obiektów z gruntem. Cechy trwałego związania z gruntem w powyższym rozumieniu nie spełniają także obiekty osadzone na niezintegrowanych z gruntem (np. za pomocą kotew stalowych): kostce brukowej lub betonowych bloczkach czy płycie betonowej. Przesłanki trwałego związania z gruntem w rozumieniu definicji z upol brak jest również w przypadku obiektów, którym stabilność i odporność na czynniki zewnętrzne zapewnia wyłącznie ich masa lub konstrukcja, a brak jest fizycznego połączenia tych obiektów z gruntem.”**

III SA/Wa 336/26

UZASADNIENIE USTNE

Rozpoznając sprawę WSA w Warszawie przychylił się do stanowiska spółki uchylił zaskarżoną interpretację. W uzasadnieniu wskazał, w obecnym stanie prawnym nie ma wątpliwości, że w tego rodzaju sytuacjach, jak opisana we wniosku, nie można mówić o obiekcie kontenerowym trwale związanym z gruntem. Rozpatrując sprawę historycznie, faktycznie były zarysowane wśród organów interpretacyjnych dwa stanowiska. Sąd odnalazł takie stanowisko Prezydenta Rzeszowa zbliżone do prezentowanego stanowiska organu w tej sprawie, gdzie również tego rodzaju instalacja, czyli nóżka plus podpora pod nią były traktowane jako rodzaj trwałego związania z gruntem. Drugie stanowisko, przeciwne prezentował m.in. Prezydent Gliwic, w którym nie traktowano tego jako

związania z gruntem. Sąd zwraca również uwagę na interpretację ogólną MF z dnia 2 stycznia 2026 r. (sygn. DPL2.8401.6.2025), która została wydana w celu rozwiania wątpliwości co do tego rodzaju stanów faktycznych. Spółka powoływała się również na projekt i uzasadnienie do u.p.o.l. w tym zakresie, wskazując na cel, jaki miał służyć tej regulacji. Sąd w tym zakresie podziela stanowisko spółki, że tego rodzaju kontenery nie są trwale związane z gruntem. Trudno mówić o powiązaniu tego kontenera z gruntem, bowiem powiązaniem w ten sposób jest każdy przedmiot znajdujący się siłą grawitacji na ziemi. Trudno mówić, że w ten sposób dochodzi do trwałego związania kontenerów z gruntem. W ww. interpretacji ogólnej MF wymienia okoliczności świadczące o trwałym związaniu z gruntem wskazując m.in. na śruby gruntowe, kotwy itd., które muszą być zainstalowane, aby można było mówić o spełnieniu tej definicji. Z okoliczności opisanych we wniosku nie wynika taka sytuacja. Nie ma zatem wątpliwości, że nie dochodzi do trwałego związania z gruntem. Przychylając się zatem w pełni do argumentacji spółki, sąd uchylił przedmiotową interpretację.

III. Katalog obiektów opodatkowanych podatkiem od nieruchomości przypisanie warunku trwałego związku z gruntem tylko przy części obiektów z załącznika nr 4.

Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, druk sejmowy nr 741, Sejm RP X kadencji, Warszawa, 15 października 2024 r.):

„Ponadto do projektowanego załącznika dodano obiekty takie jak:

- przejazd, ogrodzenie, plac postojowy i plac pod śmietnik - w aktualnym stanie prawnym opodatkowywane jako urządzenia budowlane;
- obiekt kontenerowy, przekrycie namiotowe, powłoka pneumatyczna, strzelnica, kiosk uliczny, pawilon sprzedaży ulicznej, pawilon wystawowy – rodzaje tymczasowych obiektów budowlanych (art. 3 pkt 5 u.p.b.), w aktualnym stanie prawnym opodatkowywane jako budynki albo budowle, a w projektowanych przepisach podlegające opodatkowaniu jako budowle po spełnieniu przesłanki trwałego związania z gruntem;”

(...)

„Obiekty kontenerowe (poz. 10 załącznika) na podstawie art. 3 pkt 5 u.p.b. są uznawane za tymczasowe obiekty budowlane, które mogą być budynkami, budowlami lub obiektami małej architektury – w zależności od ich charakteru i konstrukcji. W związku z utworzeniem autonomicznych definicji „budynku” i „budowli” dla celów podatkowych oraz z uwagi na to, że nie przewiduje się w przepisach upol kategorii tymczasowych obiektów budowlanych, byłyby wątpliwości co do kwalifikacji takich obiektów. Wymienienie obiektu kontenerowego w załączniku do ustawy zawierającym wyliczenie obiektów stanowiących budowle pozwoli uniknąć tych wątpliwości i przesądzi, że obiekty kontenerowe na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości będą budowlą, jeżeli nie spełnią przesłanek definicji budynku. Dodatkowo obiekt kontenerowy będzie mógł zostać opodatkowany jako budowla jeżeli będzie spełniał przesłankę trwałego związania z gruntem.”

IV. Praktyka przed styczniem 2025 r. czy była bardziej adekwatna?

Uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21.

„pojęcie «trwałego związania z gruntem» oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennie go) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budowlany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych. Odłączenie obiektu budowlanego od fundamentów, prowadząc do istotnej zmiany całości, a czasem również do uszkodzenia lub zniszczenia części budowlanej położonej ponad fundamentami, niweczy możliwość traktowania odłączonego fragmentu (bez fundamentu stanowiącego część składową obiektu budowlanego), jako budynek. W efekcie nie jest budynkiem

tymczasowy obiekt budowlany (art. 3 pkt 5 u.p.b.), który nie jest trwale związany z gruntem albo jest przewidziany do przeniesienia”²¹¹. Przedstawione powyżej rozumienie trwałego związku z gruntem – sprowadzające się do wykonania pewnych prac budowlanych, rozbiórkowych dla oddzielenia obiektu od podłoża – było powielane w innych wyrokach, na przykład w wyroku NSA z dnia 26 stycznia 2022 r. czy w wyroku NSA z dnia 10 maja 2022 r.:

Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2022 r., sygn. akt III FSK 957/21.

„Fundament musi nadto stanowić część składową budynku w rozumieniu art. 47 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 z późn. zm., dalej: k.c.), w świetle którego częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. W konsekwencji powyższego uznać należy, że możliwość odłączenia obiektu budowlanego od ławy fundamentowej, bez jego całkowitego zniszczenia, powoduje pozbawienie go przynależności do budynku, a to w związku z brakiem spełnienia przesłanki trwałego związania z gruntem w przedstawionym wyżej rozumieniu. [...] Sam fakt wykonania płyty betonowej, na której silosy są wprost posadowione, a następnie powiązane kotwami, nie stanowi o trwałym związaniu tego obiektu budowlanego z gruntem we wskazanym wyżej rozumieniu, zwłaszcza w sytuacji, gdy może zostać on odłączony od podłoża i przeniesiony w inne miejsce w tej samej postaci. Niewymagająca nadzwyczajnych zabiegów budowlano-technologicznych możliwość odłączenia obiektu budowlanego od podłoża, bez naruszenia jego dotychczasowej struktury i konstrukcji, a w konsekwencji możliwość przeniesienia go w inne miejsce w tej samej postaci, wyklucza kwalifikację takiego obiektu do kategorii budynków w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. z uwagi na brak spełnienia warunku trwałego związania z gruntem w przedstawionym wyżej znaczeniu”

Wyrok NSA z dnia 10 maja 2022 r., sygn. akt III FSK 3282/21.

„Kontener typu «Odakra-2» jest oparty (posadowiony) na ramie stalowej, która kładziona jest bezpośrednio na fundamencie ziemno-gruntowym, zaprojektowanym w formie poduszki na bazie kruszywo o różnym uziarnieniu (pospółka żwirowo-piaskowa). Wykop pod fundament ziemny posiada głębokość ok. 1 m. Zgodnie z dokumentem Instrukcja przygotowania podłoża dla kontenerów telekomunikacyjnych rama stalowa stanowi fundament kontenera. Z ustalonego stanu faktycznego wynika, że sporne kontenery oparte są (posadowione) na ramie stalowej, która według instrukcji montażu obiektu stanowi jego fundament. Następnie rama stalowa umieszczana jest bezpośrednio na fundamencie ziemno-gruntowym. Z ustaleń tych bezsprzecznie wynika, że kontener jest na swoim fundamencie (ramie stalowej) jedynie położony. To wskazuje na brak posiadania przez kontener zintegrowanych z nim fundamentów. Kontener nie styka się z podłożem, a tym bardziej nie jest z nim «trwale związany». Do wypełnienia przesłanki «trwałego związania z gruntem» nie wystarczy samo wskazanie, że dany obiekt został posadowiony na fundamencie, jeżeli już przez sam sposób montażu nie można wskazać istnienia tego rodzaju trwałego związku z gruntem. Telekomunikacyjny obiekt kontenerowy można z łatwością usunąć («zdemontować») z ramy stalowej stanowiącej jego fundament, bez uszkodzenia jego konstrukcji. Z dokumentacji technicznej wynika, że należy poodpinać jedynie kable telekomunikacyjne”

Na gruncie przepisów obowiązujących do końca 2024 r. obiekty tymczasowe, takie jak kontenery czy hale namiotowe, nie podlegały opodatkowaniu nawet w przypadku, gdy posiadały fundament i były przytwierdzone do nich za pomocą śrub lub kotew.

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 grudnia 2022 r., sygn. akt I SA/Bk 434/22;

„Pojęcie "trwałego związania z gruntem" było także przedmiotem interpretacji NSA w uchwale z dnia 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21, na co zwrócił uwagę organ odwoławczy. Należy zgodzić się z przyjętym w tej uchwale rozumieniem, że pojęcie "trwałego związania z gruntem" oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budowlany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych.

Odłączenie obiektu budowlanego od fundamentów, prowadząc do istotnej zmiany całości, a czasem również do uszkodzenia lub zniszczenia części budowlanej położonej ponad fundamentami, niweczy możliwość traktowania odłączanego fragmentu (bez fundamentu stanowiącego część składową obiektu budowlanego), jako budynku. W efekcie nie jest budynkiem tymczasowy obiekt budowlany (art. 3 pkt 5 u.p.b.), który nie jest trwale związany z

gruntem albo jest przewidziany do przeniesienia. Może być budynkiem tymczasowy obiekt budowlany przeznaczony do rozbiórki, do czasu tej czynności.”

Wyrok WSA w Opolu z dnia 25 maja 2022 r., sygn. akt I SA/Op 102/22;

„Skład orzekający NSA w swojej uchwale wyraził zatem pogląd, który akceptuje również skład orzekający w niniejszej sprawie, że pojęcie "trwałego związania z gruntem" oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budowlany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych. Odłączenie obiektu budowlanego od fundamentów, prowadząc do istotnej zmiany całości, a czasem również do uszkodzenia lub zniszczenia części budowlanej położonej ponad fundamentami, niweczy możliwość traktowania odłączanego fragmentu (bez fundamentu stanowiącego część składową obiektu budowlanego), jako budynek. W efekcie nie jest budynkiem tymczasowy obiekt budowlany (art. 3 pkt 5 p.b.), który nie jest trwale związany z gruntem albo jest przewidziany do przeniesienia.”

We wstępnej wersji projektu nowelizacji (poz. UD72 w wykazie prac legislacyjnych) MF zaproponowało, aby trwały związek z gruntem definiować jako „takie związanie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć, spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się na inne miejsce”. Zgodnie z nią potencjalnie każdy obiekt, którego nie byłby w stanie przesunąć wiatr, byłby trwale związany z gruntem. Dla przykładu: kontener budowlany wykorzystywany jako zaplecze budowy przez kilka miesięcy w jednej gminie, następnie przeniesiony w tym samym roku na kolejną budowę, w innym mieście podlegałyby opodatkowaniu.

Takie rozumienie nawiązuje do stanowiska spotykanego w dotychczasowej praktyce które dotyczyło w szczególności urządzeń i tablic reklamowych, w żaden sposób niepołączonych z gruntem, w przypadku których wywodzono spełnienie warunku trwałego związku z gruntem w ich wadze, ciężarze obiektu – o ile były na tyle potężne, że prze niesienie obiektu wymagało użycia specjalistycznego sprzętu. Np. w wyrokach:

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 2009 r., II OSK 1293/08.

„Należy w tym miejscu wskazać, że o tym czy obiekt jest trwale związany z gruntem, czy też nie, nie świadczy sposób w jaki zagłębiono go w gruncie ani technika w jakiej to wykonano, ale masa całkowita obiektu i jego rozmiary, które wymagają trwałego związania z gruntem ze względów bezpieczeństwa (wyrok NSA z 23.06.2006 r., II OSK 923/05 niepubl.). Dlatego też rozstrzygnięcie rozpoznawanej sprawy nie mogło nastąpić z pominięciem oceny parametrów technicznych obiektu znajdujących się w dokumentacji projektowo-technicznej.”

III FSK 4128/21

„Przez "trwale związanie z gruntem", w kontekście art. 3 pkt 3 Prawo budowlane, należy rozumieć takie połączenie danej budowli z gruntem o charakterze techniczno-użytkowym, które uwzględnia, z jednej strony, określony typ tablic reklamowych (ze względu na podłoże, do którego są one przymocowywane), a z drugiej strony, bierze pod uwagę fakt, iż tablice reklamowe jako konstrukcja przestrzenna muszą stawiać czoło parciu wiatrów oraz innym czynnikom atmosferycznym (wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 296/08).

Cecha "trwałego związania z gruntem" sprowadza się do posadowienia obiektu na tyle trwale, by zapewnić mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć lub spowodować przesunięcie czy przemieszczenie na inne miejsce. W tym kontekście dotyczy to czynników zewnętrznych co do zasady spodziewanych. Natomiast okoliczność, że w sytuacjach nietypowych zjawisk atmosferycznych (wichury, trąby powietrzne, które co do zasady nie są normalną pogodą w naszej strefie klimatycznej) takiej stabilności obiektu nie zapewnia, nie niweczy cechy "trwałego związania z gruntem".

Pojęcia trwałości związania z gruntem nie można utożsamiać z pojęciem nierozzerwalności. To zatem, że określony obiekt budowlany można przestawić nie oznacza, że nie jest on trwale związany z gruntem. Fundament, przekazując na podłoże gruntowe całość obciążeń budowli, ma zapewniać trwałość konstrukcji, uniemożliwić jej przesunięcie czy zniszczenie przez działanie sił przyrody.

Warto tu zaznaczyć, że wbrew zarzutom Skarżącej, organy ustaliły rzetelnie i jednoznacznie, że wszystkie z tablic, w których części budowlana może zostać uznana za trwale związaną z gruntem, stanowią całość techniczno-

użytkową. Sporne wolnostojące tablice reklamowe zainstalowane na nośnikach umocowanych na fundamentach należy rozumieć jako całość przeznaczoną i służącą ekspozycji reklamy wraz z wszystkimi elementami konstrukcyjnymi.”

III FSK 1472/24

„Naczelny Sąd Administracyjny podziela argumentację wyrażoną w wyroku z 22 września 2021 r., sygn. akt III FSK 594/21, gdzie wskazano, że dokonując analizy wyrażenia "trwale związany z gruntem" należy przyjąć, że "trwały" to "istniejący przez dłuższy czas lub nieulegający szybkim zmianom" bądź "zdatny do użytku przez dłuższy czas" (www.sjp.pl). Cecha trwałego związania z gruntem oznacza takie posadowienie obiektu, które zapewnia mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć lub spowodować przesunięcie, czy przemieszczenie na inne miejsce. Nie można jednak utożsamiać trwałości ze stabilnością; stabilność może i powinna być rozpatrywana jako swoiste dopełnienie trwałości. O tym czy dane urządzenie reklamowe jest trwale związane z gruntem, czy też nie, decyduje w danej sprawie technologia wykonania fundamentu i możliwości techniczne przeniesienia nośnika reklamowego w inne miejsce. Nie można przy tym abstrahować od konkretnej konstrukcji danego urządzenia, jego wielkości i przeznaczenia, które determinują rodzaj związania z gruntem (por. wyrok NSA z 4 września 2009 r., II OSK 1361/08). O trwałym związaniu z gruntem nie decyduje (nie przesądza) posiadanie przez dany obiekt fundamentu. Fundament jest elementem konstrukcyjnym, którego funkcją jest przenoszenie obciążeń obiektu na grunt, a nie jego wiązanie z gruntem. Dopiero ustalenie sposobu w jaki fundament posadowiony jest na gruncie (w gruncie) daje asumpt do konkluzji o ewentualnym związaniu z gruntem. Przyjąć bowiem należy, że o ile fundament nie jest zagłębiony w gruncie a tylko na nim posadowiony nie można mówić o trwałym związaniu z gruntem, skoro poprzez proste jego uniesienie, bez uszkodzenia fundamentu i bez istotnej ingerencji w grunt, można przesunąć go w inne miejsce. Odwoływanie się w tym kontekście tylko do stabilności obiektu nie jest decydujące. Stabilność obiektu budowlanego (tablicy reklamowej), której fundament stanowi element, w takiej sytuacji wynika nie z trwałego związania z gruntem, ale masy i kształtu fundamentu obliczonej i zaprojektowanej dla konkretnej tablicy reklamowej i normatywnie określonych warunków bezpieczeństwa.

W tym zakresie należy zgodzić się ze stanowiskiem przedstawionym w uzasadnieniu uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21, że pojęcie "trwałego związania z gruntem" oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budowlany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych.”

III FSK 585/25

„W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowisko to wymaga skorygowania. Jak zasadnie wskazano w wyroku z 22 września 2021 r., sygn. akt III FSK 594/21, dokonując analizy wyrażenia "trwale związany z gruntem" należy przyjąć, że "trwały" to "istniejący przez dłuższy czas lub nieulegający szybkim zmianom" bądź "zdatny do użytku przez dłuższy czas" (www.sjp.pl). Cecha trwałego związania z gruntem oznacza takie posadowienie obiektu, które zapewnia mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć lub spowodować przesunięcie, czy przemieszczenie na inne miejsce. Nie można jednak utożsamiać trwałości ze stabilnością; stabilność może i powinna być rozpatrywana jako swoiste dopełnienie trwałości. O tym czy dane urządzenie reklamowe jest trwale związane z gruntem, czy też nie, decyduje w danej sprawie technologia wykonania fundamentu i możliwości techniczne przeniesienia nośnika reklamowego w inne miejsce. Nie można przy tym abstrahować od konkretnej konstrukcji danego urządzenia, jego wielkości i przeznaczenia, które determinują rodzaj związania z gruntem (por. wyrok NSA z 4 września 2009 r., II OSK 1361/08). O trwałym związaniu z gruntem nie decyduje (nie przesądza) posiadanie przez dany obiekt fundamentu. Fundament jest elementem konstrukcyjnym, którego funkcją jest przenoszenie obciążeń obiektu na grunt, a nie jego wiązanie z gruntem. Dopiero ustalenie sposobu w jaki fundament posadowiony jest na gruncie (w gruncie) daje asumpt do konkluzji o ewentualnym związaniu z gruntem. Przyjąć bowiem należy, że o ile fundament nie jest zagłębiony w gruncie a tylko na nim posadowiony nie można mówić o trwałym związaniu z gruntem, skoro poprzez proste jego

uniesienie, bez uszkodzenia fundamentu i bez istotnej ingerencji w grunt, można przesunąć go w inne miejsce. Odwoływanie się w tym kontekście tylko do stabilności obiektu nie jest decydujące. Stabilność obiektu budowlanego (tablicy reklamowej), której fundament stanowi element, w takiej sytuacji wynika nie z trwałego związania z gruntem, ale masy i kształtu fundamentu obliczonej i zaprojektowanej dla konkretnej tablicy reklamowej i normatywnie określonych warunków bezpieczeństwa.

W tym zakresie należy zgodzić się ze stanowiskiem przedstawionym w uzasadnieniu uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21, że pojęcie "trwałego związania z gruntem" oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budowlany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych."

3. Tematy do dyskusji:

- I. Podejście budowlane do zagadnienia: jak je definiuje inżynier?
 - a) Wyroki w postępowaniach budowlanych czy definicja jest rozumiana jednolicie?
 - b) Czy jest rozdzźwięk między PB a prawem podatkowym?
- II. Nowa definicja: czy wszystko jest jasne?
 - a) Pierwsze interpretacje i wyroki jakie są sprzeczności?
 - b) Interpretacja ogólna MF czy ujednoliciła podejście organów?
- III. Katalog obiektów opodatkowanych podatkiem od nieruchomości, powiązania z definicją trwałego związku z gruntem
 - a) Jak należy rozumieć przypisanie warunku trwałego związku z gruntem tylko przy części obiektów z załącznika nr 4?
 - b) Czy obiekt tymczasowy zawsze będzie opodatkowany?
- IV. Praktyka przed styczniem 2025 r.: czy była bardziej adekwatna?
 - a) Uchwała NSA – konieczność prac budowlanych, zagłębienie w gruncie, czy nowa definicja zwiększyła zakres opodatkowania?
 - b) Urządzenia reklamowe związane z gruntem swoja wagą i koniecznością użycia ciężkiego sprzętu, czy stabilność to to samo co trwały związek z gruntem?
- V. Wnioski na przyszłość: czy są potrzebne zmiany?

Sesja II: Budowle, czyli emocje dalej gwarantowane

- 1) **Saga o silosach i magazynach – koniec, czy nowy początek?** - Daniel Panek (Crido) (wprowadzenie), Sebastian Potocki (UM Łódź), Julia Dobrowolska (EY), Piotr Kalemba (Thedy)
- 2) **Urządzenia budowlane – czyli stare problemy po nowemu** - Mateusz Kwiek (MF) (wprowadzenie), Daniel Panek (Crido), Krzysztof Iżel (Thedy), Martin Wrbka (KPMG)
- 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)
- 4) **Podstawa opodatkowania budowli** - Martin Wrbka (KPMG) (wprowadzenie), Daniel Panek (Crido), Prof. dr hab. Rafał Dowgier, Piotr Kalemba (Thedy)

Atrakcja turystyczna: O 16.30 do ok. 18.00 zwiedzanie Fortu IV przy ul. B. Chrobrego 86 (wino, grochówka) – 16:30 autobus zabierze uczestników spod budynku WPiA)

Kolacja: 20:00 restauracja Spichrz, ul. Mostowa 1 (Stare Miasto, godz. 20.00-23.00)

2.1. Saga o silosach i magazynach – koniec, czy nowy początek? - Daniel Panek (Crido) (wprowadzenie), Sebastian Potocki (UM Łódź), Julia Dobrowolska (EY), Piotr Kalemba (Thedy)

1. Wprowadzenie

Orzecznictwo po nowelizacji obowiązującej od 1 stycznia 2025 r. pokazuje, że zmiana definicji budowli – w tym wprowadzenie wyraźnego odwołania do silosów i zbiorników – nie zakończyła sporów dotyczących ich kwalifikacji w podatku od nieruchomości, lecz raczej „przeostroła” je na nowe pola.

Jednym z ognisk sporów stało się pojęcie „materiał”, którym posługuje się ustawodawca, oraz relacja między technicznymi klasyfikacjami obiektów a ustawową definicją budowli.

Kwestie te są coraz obszerniej poruszane w orzecznictwie, ale nie doczekały się jeszcze jednoznacznego rozstrzygnięcia – sądy prezentują bowiem niejednolite podejście w tym zakresie.

2. Podstawy prawne

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

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) budynek - obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność;

2) budowla:

a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,

(...)

- wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie;

ZAŁĄCZNIK Nr 4

WYKAZ OBIEKTÓW, O KTÓRYCH MOWA W ART. 1A UST. 1 PKT 2 LIT. A USTAWY

Pozycja	Obiekt
(...)	(...)
4	zbiornik wody surowej , hala technologiczna, zbiornik retencyjny wody uzdatnionej , odstojnik wód popłucznych - wchodzące w skład stacji uzdatniania wody
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 recykulowanego i nadmiernego, komora predenitryfikacji - wchodzące w skład oczyszczalni ścieków
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
(...)	(...)

3. Orzecznictwo

2.1. Gromadzenie a magazynowanie

Wyrok WSA we Wrocławiu z 24.03.2026 (I SA/Wr 673/25)

(...) należy odnieść się do zastrzeżeń skargi, co do zakwalifikowania zbiorników na azot i glikol do poz. 6 załącznika nr 4 do u.p.o.l., w oparciu o kryterium pojemności i przeznaczenia – gromadzenia cieczy/gazu. Skarżący uważa, że skoro przedmiotowe zbiorniki stanowią element ciągu technologicznego (biorą udział w procesie technologicznym, warunkując jego bezpieczne i efektywne przeprowadzenie) to nie służą do magazynowania, a więc nie wypełniają definicji z poz. 6 załącznika nr 4. W pierwszej kolejności z zarzutów skargi nie wynika by Skarżący kwestionował, że wobec zbiorników wskazanych we wniosku zostało spełnione kryterium podstawowego parametru technicznego wyznaczającego ich przeznaczenie w postaci pojemności. Następnie Sąd zwraca uwagę, że w spornej pozycji załącznika nr 6 wskazano na funkcję "gromadzenia", a nie "magazynowania".

(...) Zdaniem Sądu gromadzenie np. jakiejś substancji niekoniecznie ma na celu jej (z)magazynowanie (a więc zgromadzenie celem późniejszego wykorzystania). Innymi słowy należy przyjąć że magazynowanie to następstwo (z)gromadzenia substancji, a gromadzenie jakiejś substancji w instalacji nie musi oznaczać w każdym przypadku jej magazynowania.

Wyrok WSA w Łodzi z 18.02.2026 (I SA/Łd 668/25)

W załączniku nr 4 u.p.o.l. w poz. nr 6 wymieniono jako budowlę podlegającą opodatkowaniu - 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.

Oznacza to, że argument Wnioskodawcy, iż z uwagi na fakt, że Zbiornik pełni inną funkcję niż gromadzenie i z tego tytułu nie można go uznać za obiekt wymieniony w poz. 6 Załącznika jest chybyony.

Ustawodawca, co prawda wyrzuca z poz. nr 6 do załącznika nr 4 nazwę "zbiornik" używając sformułowania "obiekt", jednak wymienione w nich pozostałe cechy spełniają definicję zbiornika. Analizując powyższe cechy wynikające z poz. nr 6 przedmiotowy zbiornik spełnia je wszystkie. Po pierwsze występują w nim materiały w postaci gazowej, po drugie parametrem technicznym jest pojemność, a po trzecie spełnia funkcję stabilizacji ciśnienia, gdyż może pełnić inną funkcję niż gromadzenie. Ponadto jeśli w tym przypadku zbiornik ten pełniąc opisaną funkcję "stabilizatora" może też (ale nie musi) służyć do przechowywania materiałów, zgodnie z opisem zawartym w poz. nr 6 załącznika nr 4 u.p.o.l.

2.2. Materiał – czy w ogóle ma znaczenie?

Wyrok WSA w Poznaniu z 26.03.2026 (I SA/Po 851/25)

Istotnie, przepisy u.p.o.l. nie zawierają definicji użytego w powyższym przepisie pojęcia "materiał". Słownik języka p. PWN wskazując znaczenie tego słowa stwierdza: "to, z czego się wytwarza lub z czego się składają albo powstają jakieś rzeczy lub obiekty". Synonimami tego słowa są: tworzywo, materia, surowiec, budulec. Zdaniem Sądu nie jest uprawnione twierdzenie organu, że zwrot "inny niż wymieniony w poz. [...] i poz. [...]" pozwala na przyjęcie, że zbiorniki, komory i osadniki wymienione w tych pozycjach mogą mieć cechy określone w poz. [...] zatem służą m. in. do gromadzenia materiałów. Obiekt wskazany w poz. [...], to obiekt inny niż wymieniony w poz. [...] i poz. [...] Nie oznacza to jednak, że w obiektach wymienionych w tych dwóch pozycjach ([...] i [...]) są lub mogą być gromadzone materiały. Jednak wobec wielu znaczeń pojęcia "materiał" istotnie materiałem tym może być również brudna woda pochodząca z wód powierzchniowych, która spływa do osadnika.

Nie oznacza to jednak, że osadnik służy do gromadzenia materiału w postaci ciekłej jakim jest brudna woda. Zawarty w poz. [...] opis obiektu rozpatrywać należy jako spójną całość, natomiast dzielenie go poprzez definiowanie poszczególnych użytych w nim pojęć czy zwrotów wypacza zamysł ustawodawcy. Według Słownika języka P. PWN "gromadzenie", to zbieranie i składanie w jednym miejscu jakiejś rzeczy, a zatem mowa o celu dokonywania tej czynności, którym jest właśnie zbieranie i składanie w jednym miejscu. W stanie faktycznym niniejszej sprawy brudna woda, nawet jeśli przyjąć, że jest materiałem, o którym mowa w poz. [...], w osadniku nie jest gromadzona, ponieważ osadnik nie służy do jej zbierania i składania. Organ przyjął, że w osadniku następuje gromadzenie wód brudnych w celu ich oczyszczenia. Z brzmienia poz. [...] nie wynika, że materiał jest gromadzony w obiekcie w jakimś celu, np. w celu jego oczyszczenia, choć dodatkowo taki proces może w nim zachodzić, ale nie musi. Materiał ma być w tym obiekcie "zbierany i składany", natomiast sporny osadnik nie służy zbieraniu i składaniu wód brudnych, albowiem służy on ich oczyszczaniu.

Podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym przeznaczenie danego obiektu, który pozwala na zakwalifikowanie go do poz. [...], jest jego pojemność. Najistotniejsze w niniejszym sporze jest właśnie to, że przeznaczeniem osadnika wód brudnych jest oczyszczanie zbieranych z terenu kopalni brudnych wód powierzchniowych w wyniku procesu sedymentacji (redukowania ilości zawiesiny poprzez filtr roślinny) przed ich odprowadzeniem do sieci rzecznej, a zatem pojemność zbiornika nie wyznacza jego przeznaczenia, którym jest proces sedymentacji a nie gromadzenie wód brudnych. Zdaniem Sądu, 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. Mimo, że w spornym osadniku znajduje się brudna woda, która do niego spłynęła z powierzchni kopalni, to nie jest on przeznaczony do jej gromadzenia, tylko do jej oczyszczenia, zatem pojemności nie można uznać za podstawowy parametr osadnika, którego przeznaczeniem nie jest gromadzenie tej wody.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 12 marca 2026 r. (I SA/Wr 813/25)

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.

2.3. A jeżeli już ma – to rozumieć go potocznie czy inaczej?

Wyrok WSA w Poznaniu z 12.03.2026 (I SA/Po 909/25)

Istotnie, przepisy u.p.o.l. nie zawierają definicji użytego w powyższym przepisie pojęcia "materiał". Słownik języka p. PWN, wskazując znaczenie tego słowa, stwierdza: "to, z czego się wytwarza lub z czego się składają albo powstają jakieś rzeczy lub objekty". Synonimami tego słowa są: tworzywo, materia, surowiec, budulec. Zdaniem Sądu nie jest uprawnione twierdzenie organu, że zwrot "inny niż wymieniony

w poz. 4 i poz. 5" pozwala na przyjęcie, że zbiorniki, komory i osadniki wymienione

w tych pozycjach mogą mieć cechy określone w poz. 6, zatem służą m. in. do gromadzenia materiałów. Obiekt wskazany w poz. 6, to obiekt inny niż wymieniony

w poz. 4 i poz. 5. Nie oznacza to jednak, że w obiektach wymienionych w tych dwóch pozycjach (4 i 5) są lub mogą być gromadzone materiały. Jednak wobec wielu znaczeń pojęcia "materiał" istotnie materiałem tym może być również brudna woda pochodząca z wód powierzchniowych, która spływa do osadnika.

Nie oznacza to jednak, że osadnik służy do gromadzenia materiału w postaci ciekłej jakim jest brudna woda. Zawarty w poz. 6 opis obiektu rozpatrywać należy jako spójną całość, natomiast dzielenie go poprzez definiowanie poszczególnych użytych

w nim pojęć czy zwrotów wypacza zamysł ustawodawcy. Według Słownika języka p. PWN "gromadzenie", to zbieranie i składanie w jednym miejscu jakiejś rzeczy, a zatem mowa o celu dokonywania tej czynności, którym jest właśnie zbieranie

i składanie w jednym miejscu. W stanie faktycznym niniejszej sprawy brudna woda, nawet jeśli przyjmując, że jest materiałem, o którym mowa w poz. 6, w osadniku nie jest gromadzona, ponieważ osadnik nie służy do jej zbierania i składania. Organ przyjął, że w osadniku następuje gromadzenie wód brudnych w celu ich oczyszczenia. Z brzmienia poz. 6 nie wynika, że materiał jest gromadzony w obiekcie w jakimś celu, np. w celu jego oczyszczenia, choć dodatkowo taki proces może w nim zachodzić, ale nie musi. Materiał ma być w tym obiekcie "zbierany i składany", natomiast sporny osadnik nie służy zbieraniu i składaniu wód brudnych, albowiem służy on ich oczyszczaniu.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 14.04.2026 (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 objekty, 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.

4. Podstawy dyskusji

1. Przepisy przed i po 1 stycznia 2025 r. - czy „nowy” model opodatkowania silosów i zbiorników faktycznie porządkuje praktykę, czy raczej przesuwają linię sporu?
2. Czy pojęcie „zbiornik”, w oparciu o które ocenialiśmy do końca 2024 r. czy dany obiekt jest budowlą, jest równoznaczne wprowadzonemu od 1 stycznia 2025 r. pojęciu „obiekt służący do gromadzenia materiałów 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”?
3. Jak rozumieć pojęcie „materiał” – czy i ewentualnie jak wpływa ono na ocenę czy dany silos / zbiornik jest budowlą?
4. Czy i w jakim zakresie zmiana funkcji obiektu (z magazynowania materiału na magazynowanie produktu gotowego lub odwrotnie) powinna skutkować zmianą kwalifikacji podatkowej – i od kiedy (ex nunc, ex tunc)?
5. Czy nowe przepisy mają znaczenie dla opodatkowania tzw. zbiorników procesowych (zbiorników, w których zachodzą różnego rodzaju procesy)?
6. Jak traktować obiekty „pomiędzy” budynkiem i budowlą (np. magazyny soli)?
7. Postulaty de lege ferenda – propozycje zmian w opodatkowaniu zbiorników ze strony praktyków

2.2. Urządzenia budowlane – czyli stare problemy po nowemu - Mateusz Kwiek (MF) (wprowadzenie), Daniel Panek (Crido), Krzysztof Izel (Thedy), Martin Wrbka (KPMG)

1. Interpretacje indywidualne oraz orzecznictwo w nowym stanie prawnym dotyczące opodatkowania urządzeń technicznych związanych z elektroenergetyką

Wyrok WSA we Wrocławiu z 9.12.2025 (I SA/Wr 529/25)

Stanowisko organu:

„W interpretacji Burmistrza dokonał analizy aktualnych przepisów prawa podatkowego, oraz analizy orzecznictwa sądów administracyjnych ukształtowanego w oparciu o wcześniej obowiązujące przepisy, wskazując, że można się do tego orzecznictwa również w zakresie obecnego stanu prawnego. Burmistrz uznał, że stacja transformatorowa spełnia definicję budynku i powinna zostać opodatkowana jako budynek, natomiast rozdzielnice transformatory i inne urządzenia znajdujące się w stacji transformatorowej powinny zostać opodatkowane jako budowla. Burmistrz wskazał, że również w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2025 r., transformatory i rozdzielnice znajdujące się wewnątrz budynku (stacji transformatorowej) podlegają odrębnemu od tego budynku opodatkowaniu jako budowle, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c) ustawy, zgodnie z którym

budowle to także urządzenia instalacyjne oraz urządzenie budowlane. Obiekty te podlegają opodatkowaniu jako urządzenia instalacyjne oraz urządzenia techniczne bezpośrednio związane z obiektem, którym jest występująca samodzielnie lub stanowiąca element sieci linia elektroenergetyczna wymieniona w pkt 13 załącznika nr 4 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, są bowiem niezbędne do jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem i pełnią w stosunku do niej rolę służebną (art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.o.o.). Burmistrz wskazał też, że montaż stanowi roboty budowlane, o których mowa w u.p.o.l.”

Uzasadnienie wyroku:

„W załączniku nr 4 poz. 13 pkt b) do u.p.o.l. wskazano, na obiekty występujące samodzielnie lub stanowiące element sieci obiekty, których charakterystycznym parametrem jest długość tj. trawcja elektroenergetyczna i linia elektroenergetyczna.”

„Mając na uwadze powyższe przepisy wskazać należy, że błędnie jest stanowisko skarżącej, że w załączniku nr 4 do u.p.o.l. wymienione są jedynie linie energetyczne, do których działania nie są potrzebne, zdaniem skarżącej ani transformatory, ani rozdzielnice i inne urządzenia wymienione we wniosku o interpretację indywidualną. Niewłaściwe jest też stanowisko, że nastąpiła tego typu zmiana w przepisach u.p.o.l., która uniemożliwia uznanie tych urządzeń za budowle, albowiem aktualnie nie są one związane z obiektami wymienionymi w załączniku nr 4 do u.p.o.l. Sąd wyjaśnia, że w pkt 13 pkt b) tego załącznika wskazano, że ustawodawcy chodzi nie tylko o samodzielne linie elektroenergetyczne, ale też takie linie elektroenergetyczne, które stanowią element sieci. Nie ulega wątpliwości zatem, że transformatory, rozdzielnice i inne urządzenia wymienione we wniosku o interpretację, są niezbędne do funkcjonowania tej sieci zgodnie z przeznaczeniem.”

Wyrok WSA w Poznaniu z 24.03.2026 (I SA/Po 922/25)

Stanowisko organu

„W ocenie organu transformatory, rozdzielnie i rozdzielnice elektryczne (stanowisko w zakresie pytania trzeciego) stanowiące wraz z przewodami oraz kablami elementy zakładowej sieci elektroenergetycznej, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako urządzenia budowlane w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.o.l. Są to bowiem urządzenia techniczne: bezpośrednio związane z liniami elektroenergetycznymi, wskazanymi w załączniku nr (...) do u.p.o.l. jako budowle, niezbędne do użytkowania linii elektroenergetycznej zgodnie jej przeznaczeniem oraz wzniesione w wyniku robót budowlanych w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. Organ wyjaśnił, że od 1 stycznia 2025 r. obowiązuje kilka nowych definicji wprowadzonych ustawą z 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, które mają fundamentalne znaczenie dla analizowanej sprawy. Jest to definicja budynku, budowli (w tym zwłaszcza urządzenia budowlanego) oraz definicja robót budowlanych. Zdaniem organu transformatory i rozdzielnice można uznać za urządzenia budowlane, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.o.l., pod warunkiem spełnienia określonych warunków. Muszą być one:

- a) urządzeniami technicznymi,
- b) związanymi z obiektem wymienionym w załączniku nr (...) do u.p.o.l.,
- c) związek z ww. obiektem musi być bezpośredni,
- d) niezbędnymi do użytkowania ww. obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem,
- e) wzniesionymi w wyniku robót budowlanych.

Według organu ustalenie, że transformatory i rozdzielnice spełniają wyżej wskazane warunki będzie skutkowało uznaniem ich za jeden z rodzajów budowli i opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości.

Mając na uwadze powyższe organ stwierdził, że transformatory i rozdzielnice to rodzaj urządzeń technicznych w rozumieniu u.p.o.l. Urządzenie techniczne mające cechy urządzenia budowlanego w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.o.l. jest odrębną budowlą dla potrzeb opodatkowania. Nie można go traktować jako budowli nieopodatkowanej tylko dlatego, że stanowi element sieci elektroenergetycznej, która to sieć po 2025 r. nie podlega opodatkowaniu. To, że tak rozumiane urządzenie techniczne jest elementem składowym większej całości (sieci, węzła czy też systemu elektroenergetycznego), obecnie nie ma znaczenia. Zgodnie z nową definicją o uznaniu danego urządzenia technicznego za urządzenie budowlane decydują wyłącznie wskazane w powołanym przepisie elementy definicyjne.

Organ wyjaśnił, że linia elektroenergetyczna jest budowlą podlegającą opodatkowaniu wymienioną w poz. (...) załącznika nr (...) do u.p.o.l. Linie elektroenergetyczne razem z transformatorami i rozdzielnicami tworzą sieć elektroenergetyczną. Jako budowle podlegają one opodatkowaniu bez względu na to, czy występują samodzielnie

czy też stanowią element sieci. W analizowanym stanie faktycznym, urządzenia elektryczne w postaci transformatorów, rozdzielni i rozdzielnic elektrycznych zamontowane są w budynkach zakładu przemysłowego spółki w B. - albo w dedykowanych do tego pomieszczeniach albo wewnątrz pomieszczeń o funkcji produkcyjno-magazynowej. Celem ich funkcjonowania jest zapewnienie działalności maszyn produkcyjnych i innych obiektów. W rezultacie przedmiotowe urządzenia są związane funkcjonalnie z urządzeniami odbiorczymi energii elektrycznej, takimi jak m.in. maszyny i urządzenia produkcyjne oraz inne urządzenia w zakładzie wnioskodawcy, których działanie jest uzależnione od zasilania prądem z instalacji elektrycznej. Transformator i rozdzielnica same w sobie nie działają bez linii elektroenergetycznej, ponieważ są to elementy, które współtworzą i funkcjonują w ramach sieci elektroenergetycznej, której podstawą są właśnie linie energetyczne. Linia jest niezbędna do dostarczenia energii do transformatora, a on, wraz z rozdzielnicą, odpowiednio ją przetwarza i dystrybuuje do odbiorców. Urządzenia te stanowią integralną część sieci elektroenergetycznej, która będąc siecią techniczną (budowlą) podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. To, że stacje transformatorowe stanowią element składowy zakładowej sieci elektroenergetycznej nie wyłącza ich z katalogu urządzeń budowlanych w rozumieniu nowej definicji z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Zgodnie z nią za urządzenie budowlane służące linii elektroenergetycznej może bowiem być uznane urządzenie techniczne stanowiące element sieci technicznej (elektroenergetycznej) w rozumieniu P.b. Z definicji urządzenia budowlanego wynika jedynie, że musi ono być bezpośrednio związane i niezbędne do użytkowania obiektu z załącznika nr (...), którym na pewno jest linia elektroenergetyczna. To, że takie urządzenie jest zaliczane do elementów składowych innych obiektów (np. sieci technicznych) nie powoduje, że przez to nie może być urządzeniem budowlanym w rozumieniu u.p.o.l. w odniesieniu do linii elektroenergetycznej.

Stacje i rozdzielnice muszą być ponadto bezpośrednio związane z linią elektroenergetyczną, ponieważ bez tego nie ma możliwości dostarczania energii do poszczególnych urządzeń wykorzystywanych przez spółkę. Integracja zarówno transformatorów, jak i rozdzielni z elementami liniowymi sieci przemysłowej jest kluczowa dla zapewnienia ciągłości działania tej sieci, ponieważ wysokie napięcie przesyłane przez linie elektroenergetyczne nie może być bezpośrednio wykorzystane przez odbiorców bez uprzedniego przetworzenia.

"Przeznaczeniem" linii elektroenergetycznej, o której mowa w poz. (...) załącznika nr (...) do u.p.o.l., jest przesył prądu o odpowiednim napięciu, do określonych miejsc. W stanie faktycznym sprawy linię tę tworzą przewody oraz kable. Bez transformatorów i rozdzielnic nie byłoby możliwe dostarczenie energii elektrycznej o właściwych parametrach w te miejsca zakładu, gdzie jest ona potrzebna. Bez transformatorów i rozdzielnic nie mogłoby być bezpiecznie i zgodnie z potrzebami dostarczana energia elektryczna do zasilanych nią urządzeń. Transformatory umożliwiają zmianę napięcia prądu tak, aby było ono dostosowane do potrzeb określonych maszyn i urządzeń. Wymontowanie tych urządzeń uniemożliwiłoby dostarczanie energii elektrycznej do odbiorców o dostosowanym napięciu do oczekiwanego przez nich poziomu, gdyż stanowią całość z liniami elektroenergetycznymi, wspólnie z nimi i innymi elementami sieci umożliwiając prawidłowy przesył energii elektrycznej.

Transformatory i rozdzielnice są zatem niezbędne, aby nie tylko linie, ale cała sieć mogła funkcjonować i realizować stawiane przed nią cele. Kable i przewody wchodzące w skład zakładowej sieci elektroenergetycznej utraciłyby swoją funkcjonalność bez wskazanych urządzeń. Nie zostały one bowiem wzniesione do przesyłania energii o dowolnym napięciu, tylko ich zadaniem jest dostarczenie energii użytecznej w działalności zakładu. Innymi słowy linie elektroenergetyczne na terenie zakładu, bez transformatorów i rozdzielnic niczemu by nie służyły. Ich użytkowanie, zgodnie z przeznaczeniem, wymaga więc wykorzystania przedmiotowych transformatorów i rozdzielnic.

Organ podkreślił, że wszystkie rodzaje budowli muszą być wzniesione w wyniku robót budowlanych. Organ wyjaśnił, że roboty budowlane (art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l.) są to prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy P.b. Organ stwierdził, że rozbudowa wewnętrznej instalacji elektrycznej o kolejną stację transformatorową, zarówno wewnątrz budynku, jak i na zewnątrz nie wymaga ani pozwolenia na budowę, ani zgłoszenia pod warunkiem, że hala produkcyjna jest budynkiem użytkowanym. Tym samym stanowisko wnioskodawcy, sprowadzające się w swej istocie do uznania robót budowlanych w rozumieniu u.p.o.l. tylko i wyłącznie jako robót wymagających uzyskania pozwolenia na budowę lub dokonania stosownego zgłoszenia do organu nadzoru budowlanego, organ uznał za wadliwe z uwagi na nieuprawnione zawężenie pojęcia "robót budowlanych".

Odnośnie prefabrykowanego urządzenia technicznego stacji transformatorowej (stanowisko w zakresie pytania czwartego), organ stwierdził, że jest to gotowy do montażu, kompletny zestaw zawierający transformator, rozdzielnicę (...), połączenia oraz wyposażenie pomocnicze, zamknięty w obudowie, która przeszła pozytywnie badania typu zgodnie z normą PN-EN 62271-202. Według organu takie stacje, najczęściej w obudowach betonowych lub kontenerowych (metalowych), służą do transformacji energii ze średniego (6-36 kV) na niskie napięcie (3x230/400 V) w celu zasilania odbiorców komunalnych i przemysłowych. Prefabrykowane urządzenia techniczne stacji transformatorowej, zwłaszcza stacje kontenerowe, są uznawane za budowle lub urządzenia

budowlane, a nie budynki, ze względu na ich techniczną więź z linią elektroenergetyczną, gdzie stacja transformatorowa jest elementem związanym z linią elektroenergetyczną z przeznaczeniem do obsługi sieci elektroenergetycznej. Mimo, iż w pewnych sytuacjach stacja transformatorowa mogłaby być sklasyfikowana jako budynek, to jednak w przedmiotowej sytuacji prefabrykowanej stacji transformatorowej należy przypisać cechy budowli rozumianej jako urządzenie budowlane - urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z obiektem (linią energetyczną), o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l., niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Jako kluczowe powody klasyfikacji prefabrykowanej stacji transformatorowej jako budowli organ przyjął:

1) Przeznaczenie techniczne, gdzie główną funkcją stacji transformatorowej jest umożliwienie prawidłowej dystrybucji energii elektrycznej poprzez dostosowanie parametrów tej energii do wymogów odbiorców (np. maszyny i urządzenia),

2) Więź z linią elektroenergetyczną, gdzie stacja transformatorowa jest elementem związanym z linią elektroenergetyczną, stanowiąc urządzenie zapewniające jej prawidłowe funkcjonowanie.

W ocenie organu spełniony wydaje się również warunek, iż stacja została posadowiona (wzniesiona) w wyniku robót budowlanych w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż w ramach realizacji inwestycji koniecznym był jej montaż.”

Uzasadnienie wyroku

„Przede wszystkim zauważania wymaga, że Burmistrz nie wyjaśnił powodów stojących m.in. za pominięciem stanowiska wnioskodawcy, zgodnie z którym prefabrykowana stacja transformatorowa pozostaje w powiązaniu z wieloma różnymi przedmiotami i obiektami i z tego względu nie może być ona zakwalifikowana jako urządzenie budowlane. Spółka we wniosku zwróciła uwagę, że na konieczność powiązania urządzenia budowlanego z konkretnym obiektem budowlanym, a nie z całym kompleksem przemysłowym obejmującym zarówno budowlę, jak i budynki zwrócił uwagę NSA w wyroku z 22 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 257/22. Jak słusznie zauważyła skarżąca, organ nie przedstawił w toku rozumowania żadnych argumentów, dlaczego stacji transformatorowej nie można uznać za budynek.

Chociaż organ w interpretacji wskazał, że w pewnych sytuacjach stacja transformatorowa mogłaby być sklasyfikowana jako budynek, to jednak stwierdził, że w niniejszej sprawie należy jej przypisać cechy budowli.

W stanowisku Burmistrza w zakresie pytań dotyczących prefabrykowanej stacji kontenerowej i węzłów cieplnych, brak było wyjaśnienia regulacji prawnych, na których oparł się organ oraz analizy spełnienia poszczególnych przesłanek do uznania ich za urządzenia budowlane. Natomiast analiza tych przesłanek w stosunku do transformatorów, rozdzielni i rozdzielni elektrycznych została przeprowadzona bardzo dokładnie, co w świetle całej interpretacji budzić może poważne wątpliwości skarżącej.

Ponadto udzielając interpretacji, w przypadku dotyczącym pytania nr (...), organ w sposób niezgodny z art. 14b § 1 i 3 oraz art. 14c § 1 i 2 O.p. rozważał na temat powiązań, funkcji i budowy linii elektroenergetycznej, chociaż informacji tych, jak trafnie zauważyła skarżąca nie było w treści wniosku. Podobnie nieuprawnione było założenie Burmistrza co do występowania powiązania urządzeń będących przedmiotem wniosku z linią elektroenergetyczną w przypadku prefabrykowanej stacji transformatorowej. Organ dokonał założenia, że analizowane urządzenia techniczne są bezpośrednio związane z obiektem (linią energetyczną), o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l., niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

W zestawieniu z opisem stanu faktycznego zaprezentowanym przez spółkę we wniosku, trafnie poniesiono w skardze, że w zakresie stanowiska organu co do pytania nr (...) również można odnaleźć uwagi i okoliczności, które nie wynikają z treści wniosku. Chodzi m.in. o początkowy fragment uzasadnienia stanowiska Burmistrza, w którym dokonuje on charakterystyki prefabrykowanego urządzenia technicznego stacji transformatorowej w całkowitym oderwaniu od przedstawionego przez spółkę opisu stanu faktycznego. Również dywagacje organu co do pozytywnych badań zgodnie z normą PN-EN 62271-202 czy też funkcji opisywanych urządzeń w kontekście zasilania odbiorców komunalnych i przemysłowych wykraczają poza to, co spółka wskazała we wniosku.”

Wyrok WSA w Gdańsku z 27.01.2026 (I SA/Gd 795/25)

Stanowisko organu:

„Organ podatkowy zgodził się, że posiadana przez Spółkę stacja transformatorowa (transformator) stanowi urządzenie techniczne i nie jest obiektem wymienionym w załączniku nr 4 do u.p.o.l. Aby rozstrzygnąć, czy w nowym stanie prawnym stacja transformatorowa może być zakwalifikowana jako urządzenie techniczne, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c, czy lit. d u.p.o.l., należy ocenić: - czy ma bezpośredni związek z budynkiem lub

obiektem, o którym mowa w Załączniku nr 4 do u.p.o.l.;- czy jest niezbędna do użytkowania zgodnie z przeznaczeniem budynku lub obiektu, o którym mowa w Załączniku nr 4 do u.p.o.l. z którym ma bezpośredni związek;- czy została wzniesiona w wyniku robót budowlanych.

Zdaniem organu, stacja transformatorowa (transformator) pełni rolę służebną wobec linii elektroenergetycznej i jest z nią funkcjonalnie powiązana. Organ podatkowy uznał, że na podstawie stanu faktycznego należy przyjąć - wbrew twierdzeniu Spółki - że użytkowanie linii elektroenergetycznej, a konkretnie korzystanie z przesyłanej tą linią energii elektrycznej jest uzależnione od obecności stacji transformatorowej (transformatora), a co za tym idzie, że mamy do czynienia z urządzeniem, które jest bezpośrednio związane z linią elektroenergetyczną oraz niezbędnym do jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

Według organu, stacje transformatorowe są związane bezpośrednio z linią elektroenergetyczną i pozwalają na efektywne przekształcanie przesyłanej tymi liniami energii do poziomu wymaganego przez odbiorcę tej energii, co w sposób jednoznaczny wyczerpuje kolejną przesłankę, którą pozwala zakwalifikować urządzenie techniczne - stację transformatorową do urządzeń budowlanych opisanych w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.o.l., które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w całości.

Zdaniem organu - wbrew temu co twierdzi Spółka - samo przesyłanie energii elektrycznej realizowane za pośrednictwem linii elektroenergetycznych bez możliwości jej wykorzystania przez odbiorcę, które gwarantuje dopiero stacja transformatorowa (transformator) byłoby bezcelowe, dlatego też organ stwierdził, że stacja transformatorowa (transformator) jest urządzeniem technicznym, które jest bezpośrednio związane z linią elektroenergetyczną (obiektem wymienionym w Załączniku nr 4 do ustawy) oraz które jest niezbędne do użytkowania linii elektroenergetycznej zgodnie z jej przeznaczeniem.

Organ podatkowy, biorąc pod uwagę charakterystykę stacji transformatorowej (transformatora), stoi na stanowisku, że co do zasady mamy do czynienia z robotami budowlanymi polegającymi właśnie na montażu urządzenia w miejscu jego przeznaczenia. Tym samym zostaje wówczas spełniona pierwsza z wskazanych przesłanek niezbędna do uznania stacji transformatorowej (transformatora) za urządzenie techniczne podlegające opodatkowaniu. Jednakże, organ stwierdzając, że jest związany wyjaśnieniami udzielonymi przez wnioskodawcę, który podał, że "transformator będący przedmiotem wniosku nie został wzniesiony w wyniku prac polegających na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie oraz przebudowie (...) nie powstał także w wyniku montażu", uznał, że stacja transformatorowa (transformator) nie została wzniesiona w wyniku robót budowlanych. Warunek wzniesienia obiektu w wyniku robót budowlanych jest zaś niezbędny do uznania danego obiektu za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Organ stwierdził, że stanowisko Spółki w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego, że posiadana przez Spółkę stacja transformatorowa (transformator) stanowi urządzenie techniczne w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. w związku z czym powinna zostać opodatkowana podatkiem od nieruchomości jako budowla wyłącznie w zakresie ewentualnych części budowlanych, jest nieprawidłowe."

Uzasadnienie wyroku:

„Organ podatkowy zgodził się, że posiadana przez Spółkę stacja transformatorowa (transformator) stanowi urządzenie techniczne i nie jest obiektem wymienionym w załączniku nr 4 do u.p.o.l. Aby rozstrzygnąć, czy w nowym stanie prawnym stacja transformatorowa może być zakwalifikowana jako urządzenie techniczne, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c, czy lit. d u.p.o.l., należy ocenić:- czy ma bezpośredni związek z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w Załączniku nr 4 do u.p.o.l.;- czy jest niezbędna do użytkowania zgodnie z przeznaczeniem budynku lub obiektu, o którym mowa w Załączniku nr 4 do u.p.o.l. z którym ma bezpośredni związek;- czy została wzniesiona w wyniku robót budowlanych.

Zdaniem organu, stacja transformatorowa (transformator) pełni rolę służebną wobec linii elektroenergetycznej i jest z nią funkcjonalnie powiązana. Organ podatkowy uznał, że na podstawie stanu faktycznego należy przyjąć - wbrew twierdzeniu Spółki - że użytkowanie linii elektroenergetycznej, a konkretnie korzystanie z przesyłanej tą linią energii elektrycznej jest uzależnione od obecności stacji transformatorowej (transformatora), a co za tym idzie, że mamy do czynienia z urządzeniem, które jest bezpośrednio związane z linią elektroenergetyczną oraz niezbędnym do jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

Według organu, stacje transformatorowe są związane bezpośrednio z linią elektroenergetyczną i pozwalają na efektywne przekształcanie przesyłanej tymi liniami energii do poziomu wymaganego przez odbiorcę tej energii, co w sposób jednoznaczny wyczerpuje kolejną przesłankę, którą pozwala zakwalifikować urządzenie techniczne - stację transformatorową do urządzeń budowlanych opisanych w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.o.l., które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w całości.

Zdaniem organu - wbrew temu co twierdzi Spółka - samo przesyłanie energii elektrycznej realizowane za pośrednictwem linii elektroenergetycznych bez możliwości jej wykorzystania przez odbiorcę, które gwarantuje dopiero stacja transformatorowa (transformator) byłoby bezcelowe, dlatego też organ stwierdził, że stacja transformatorowa (transformator) jest urządzeniem technicznym, które jest bezpośrednio związane z linią elektroenergetyczną (obiektem wymienionym w Załączniku nr 4 do ustawy) oraz które jest niezbędne do użytkowania linii elektroenergetycznej zgodnie z jej przeznaczeniem.

Organ podatkowy, biorąc pod uwagę charakterystykę stacji transformatorowej (transformatora), stoi na stanowisku, że co do zasady mamy do czynienia z robotami budowlanymi polegającymi właśnie na montażu urządzenia w miejscu jego przeznaczenia. Tym samym zostaje wówczas spełniona pierwsza z wskazanych przesłanek niezbędna do uznania stacji transformatorowej (transformatora) za urządzenie techniczne podlegające opodatkowaniu. Jednakże, organ stwierdzając, że jest związany wyjaśnieniami udzielonymi przez wnioskodawcę, który podał, że "transformator będący przedmiotem wniosku nie został wzniesiony w wyniku prac polegających na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie oraz przebudowie (...) nie powstał także w wyniku montażu", uznał, że stacja transformatorowa (transformator) nie została wzniesiona w wyniku robót budowlanych. Warunek wzniesienia obiektu w wyniku robót budowlanych jest zaś niezbędny do uznania danego obiektu za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Organ stwierdził, że stanowisko Spółki w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego, że posiadana przez Spółkę stacja transformatorowa (transformator) stanowi urządzenie techniczne w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. w związku z czym powinna zostać opodatkowana podatkiem od nieruchomości jako budowla wyłącznie w zakresie ewentualnych części budowlanych, jest nieprawidłowe."

2. W jakim zakresie zasady kwalifikacji urządzenia technicznego jako urządzenia budowlanego w starym stanie prawnym przedstawione w wyroku NSA o sygn. akt III FSK 945/23 znajdują zastosowanie w nowym stanie prawnym ???.

Wyrok NSA z 13.03.2024 (III FSK 945/23)

„Przez urządzenie budowlane niewymienione wprost w art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2023 r. poz. 682 z późn. zm.) w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.) należy rozumieć urządzenia techniczne:

- 1) niebędące instalacjami, o których mowa w art. 3 pkt 1 u.P.b., jak też budynkiem, budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b., załącznika do tej ustawy lub innej ustawy zawierającej przepisy prawa budowlanego, a także obiektem małej architektury;
- 2) funkcjonalnie powiązane z budynkiem lub budowlą w znaczeniu wymienionym w pkt 1;
- 3) pełniące funkcję służebną wobec budynku lub budowli wymienionej w pkt 1;
- 4) zapewniające możliwość użytkowania budynku lub budowli wymienionej w pkt 1 zgodnie z ich przeznaczeniem i tylko wówczas, gdy związek użytkowy urządzenia technicznego z takim obiektem budowlanym jest konieczny dla realizacji funkcji tegoż obiektu oraz bezpośredni (nie będą urządzeniem budowlanym urządzenia techniczne jedynie usprawniające eksploatację obiektu identyfikowanego, jako oddzielna budowla, poprawiające warunki pracy, np. taśmociągi, suwnice, terminale komputerowe, kasy fiskalne itp.);
- 5) wzniesione z życiem wyrobów budowlanych;
- 6) użytkowo/funkcjonalnie powiązane z konkretnym budynkiem lub konkretną budowlą w znaczeniu opisanym w pkt 1, tj. skonkretyzowanym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości."

3. Tematy do dyskusji:

1. Gdzie są granice opodatkowania urządzenia budowlanego (urządzenia technicznego) ?
2. Czy pojęcie „instalacji” (instalacja zapewniająca możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem) w def. budynku zawęża def. urządzenia technicznego jako urządzenia budowlanego ?
3. Adekwatnie do pytania nr 2 – czy pojęcie instalacji w definicji budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a) wpływa na kwalifikację urządzenia technicznego jako urządzenia budowlanego ?
4. Odrębność urządzenia budowlanego od innych budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2. Czy urządzenie techniczne powinno być kwalifikowane jako urządzenie budowlane czy też jako część jednej z budowli wymienionej w załączniku nr 4?

5. Prawnopodatkowa kwalifikacja urządzenia technicznego (urządzenia budowlanego) – czy w sporze z podatnikiem organ podatkowy jest w stanie rozstrzygnąć sprawę bez opinii biegłego?
6. Urządzenie techniczne niezbędne do użytkowania zgodnie z przeznaczeniem ... czego ? Budynku / budowli ? Czy również np. procesów produkcji mających miejsce w obiekcie ?
7. Czy przedstawione w wyroku NSA z 13 marca 2024 r., sygn. akt III FSK 945/23 przesłanki kwalifikujące urządzenie techniczne jako urządzenie budowlane po lekkiej aktualizacji (np. wzniesienie w wyniku robót budowlanych zamiast z użyciem wyrobów budowlanych) pozostaną nadal aktualne ?
8. Jakiego rodzaju dokumentacja jest przydatna dla organu podatkowego/podatnika przy prawnopodatkowej kwalifikacji urządzeń technicznych jako urządzeń budowlanych ?

2.3. 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)

I. 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

Ilekroć 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.

II. Orzecznictwo

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, zjeżdżalnie. 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).

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).

2. Stacja uzdatniania wody

Treść załącznika upol – poz. 4

zbiornik wody surowej, hala technologiczna, zbiornik retencyjny wody uzdatnionej, odstożnik 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.

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 recykulowanego 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 rucociągami 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 budynek.

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.

5. Obiekt hydrotechniczny

Treść załącznika upol – poz. 9

obiekt hydrotechniczny: zaporą, 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.

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. Trwale 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.

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.

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 formułowana 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.

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

Głębina dokowa, będąca efektem robót czerpalnych, umożliwiająca 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.

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 parking 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 budowla. 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 zapewniającej 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.

11. Podstawy dyskusji

- 1) Czy wprowadzenie zamkniętego katalogu budowli 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 niejednorodne 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?

2.4. Podstawa opodatkowania budowli - Martin Wrbka (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 jakikolwiek 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 biegłego 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 przyjęci 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?

wtorek 23 czerwca 2026 r.

(kawa od 8.00)

Sesja III: Ewidencja gruntów i inne definicje

- 1) **Ewidencja gruntów – wyrocznia dla opodatkowania gruntów?** - dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK (wprowadzenie), Sebastian Potocki (UM Łódź), Marcin Kukuła (EY), Daniel Panek (Crido)
- 2) **Roboty budowlane, czyli nie żegnamy się z Prawem budowlanym** - Wojciech Pławiak (LITIGATO) (wprowadzenie), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie), Paweł Wójcik (EY),
- 3) **Związanie i zajęcie** - dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie) (wprowadzenie), Monika Derejko-Kotowska (MF), dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), dr Adam Kałużny (Deloitte)

Przerwa na kawę

3.1. Ewidencja gruntów – wyrocznia dla opodatkowania gruntów? - dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK (wprowadzenie), Sebastian Potocki (UM Łódź), Marcin Kukuła (EY), Daniel Panek (Crido)

1. Orzecznictwo

1.1. Sądy – EGIB jest święty!

Wyrok NSA z 21.11.2025 (III FSK 670/25)

3.1. Skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw i dlatego podlega oddaleniu (art. 184 p.p.s.a.). Spór w rozpoznawanej sprawie sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy należące do skarżącej grunty należało opodatkować podatkiem od nieruchomości według stawki właściwej dla gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą - jak przyjęły organy podatkowe oraz Sąd pierwszej instancji, czy też według stawki właściwej dla gruntów pod wodami powierzchniowymi - jak twierdzi skarżąca. Analogiczna sprawa została rozpoznana przez Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym składzie, zaś w jej wyniku został wydany wyrok z 21 listopada 2025 r., III FSK 608/25, więc w niniejszym uzasadnieniu zostanie wykorzystana zawarta w nim zasadnicza argumentacja. (...)

Przywołane regulacje jednoznacznie wskazują, że o sposobie opodatkowania gruntu, co do zasady, przesądza jego klasyfikacja w ewidencji gruntów i budynków. Jak słusznie wskazał Sąd pierwszej instancji, w orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są dla organów podatkowych wiążące i organy nie mają kompetencji do ich zmiany w postępowaniu podatkowym. Zmiana taka jest możliwa tylko w odpowiednim, odrębnym postępowaniu administracyjnym i wywiera skutki na przyszłość. Dopóki dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków nie zostaną zmienione, organy podatkowe mają obowiązek wyliczania podatku, jak i przyjmowania właściciela gruntu na ich podstawie. Odstępstwo od tej zasady może dotyczyć wyłącznie sytuacji, gdy ewidencja gruntów i budynków nie klasyfikuje kategorii istotnych podatkowo, względnie gdy dane z ewidencji gruntów i budynków mogą zostać skonfrontowane i pozostają w sprzeczności z danymi z innych rejestrów publicznych (zob. np. wyroki NSA: z 13 czerwca 2023 r., III FSK 1421/22; z 22 lutego 2024 r., III FSK 4325/21; z 20 marca 2024 r., III FSK 770/23). Podobny pogląd prezentowany jest też w piśmiennictwie, gdzie zwraca się uwagę, że organ podatkowy jest zobowiązany, prowadząc postępowanie, uwzględnić dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków. Decydujące znaczenie przy opodatkowaniu gruntów mają dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków, a nie to, co faktycznie znajduje się na gruncie, albo to, czy ten grunt jest wykorzystywany rolniczo (zob. R. Dowgier, komentarz do art. 1a u.p.o.l. (w:) R. Dowgier i in., Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, LEX 2021).

W tej sprawie sporne grunty sklasyfikowane zostały w ewidencji gruntów jako użytki kopalne (symbol "K"), a nie jako grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi (symbol "Ws"). Zgodnie z § 8 ust. 1 pkt 3 oraz § 9 ust. 3 pkt 6 rozporządzenia Ministra Rozwoju Pracy i Technologii z 27 lipca 2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2021 r. poz. 1390 z późn. zm.), użytki kopalne, oznaczone symbolem "K" zaliczane są do gruntów zabudowanych i zurbanizowanych. Z punktu widzenia podatkowoprawnej klasyfikacji tych gruntów, nie ma zatem znaczenia podnoszony w skardze kasacyjnej argument, że w świetle operatu geodezyjnego są to grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi. Według art. 1a ust. 3 pkt 7 u.p.o.l., przez "grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi oraz grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi", należy rozumieć grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. Organy nie mogły więc pominąć zapisów zawartych w ewidencji gruntów. Nie zmienia tego art. 24 p.g.k., według którego aktualizacja informacji zawartych w ewidencji gruntów i budynków następuje między innymi na podstawie dokumentacji geodezyjnej przyjętej do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego. Jak już wyżej wskazano, aktualizacja danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków wykracza poza ramy postępowania prowadzonego w przedmiocie podatku od nieruchomości.

Wyrok NSA z 14.05.2025 (III FSK 1221/23)

Decydujące znaczenie przy opodatkowaniu gruntów mają dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków, a nie to, co faktycznie znajduje się na gruncie, albo to, czy ten grunt jest wykorzystywany rolniczo.

Wyrok NSA z 5.12.2024 (III FSK 440/23)

Powolywanie się na niezgodność ewidencji ze stanem rzeczywistym lub prawnym, a nawet jej skuteczne podważenie na podstawie art. 194 § 3 O.p., nie wywołuje żadnych skutków prawnych.

Wyrok NSA z 29.08.2024 (III FSK 1149/23)

Ponieważ w postępowaniu podatkowym nie zapadają rozstrzygnięcia w sprawie prowadzenia ewidencji gruntów, nie mogą one w sprawie podatkowej zostać zaskarżone do sądu administracyjnego.

Wyrok NSA z 22.06.2023 (III FSK 91/23)

Faktyczna zmiana sposobu użytkowania budynku, jeżeli nie znajdzie odzwierciedlenia w zapisach ewidencji gruntów i budynków, nie może nakładać na organ podatkowy obowiązku ustalenia w jaki sposób grunt jest użytkowany.

Wyrok NSA z 26.07.2022 (III FSK 751/21)

Jeżeli opodatkowanie dotyczyło gruntu sklasyfikowanego w ewidencji jako tereny różne (Tr), to argumentacja, że teren był faktycznie wykorzystywany na cele działalności rolniczej, a błędna kwalifikacja w ewidencji jest wynikiem zaniedbania poprzedniego właściciela, nie może odnieść skutku.

1.2. I nie tylko gdy chodzi o klasyfikację gruntu?

Wyrok NSA z 3.03.2026 (III FSK 50/25)

Dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków wiążą organy podatkowe w procesie wymiaru podatków. Jednak treść art. 21 ust. 1 pgk nie stoi na przeszkodzie temu, by organ podatkowy podstawę opodatkowania ustalił w

oparciu o inne dowody w sytuacji, w której ewidencja nie zawiera wyżej wskazanych danych, niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania. (uwaga: spór dotyczył powierzchni użytkowej budynku.

Wyrok NSA z 12.09.2025 (III FSK 789/24)

Trzeba bowiem zauważyć, że w orzecznictwie NSA przyjęto, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są wiążące, co podkreślił także Sąd I instancji, wskazując jaki moment jest istotny dla zmiany tych danych. Trafnie więc uznał WSA, że z danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków, w oparciu o które ustalono wysokość stawki podatkowej wynika, że na działce numer (...) w obrębie K. posadowiony jest budynek zakwalifikowany do kategorii mieszkalnej, budynek zaliczony do kategorii niemieszkalne oraz budynek gospodarczy, natomiast grunt o powierzchni 0.7800 m² został sklasyfikowany symbolem "Br - RIVa". Ponadto zgodzić należy się z Sądem I instancji, że nie bez znaczenia pozostaje także dokument prywatny, jakim jest umowa sprzedaży nieruchomości sporządzona w dniu 30 lipca 2007 r. w formie aktu notarialnego (Rep. (...) nr (...)), z której bezsprzecznie wynika, że Skarżąca nabyła nieruchomość - działkę nr (...) o pow. 6,2329 ha położoną w miejscowości K. Nieruchomość ta, w skład której wchodzi budynki wraz z gruntem tworzy zespół pałacowo-parkowy. Z wypisu z rejestru budynków oraz wymienionego aktu notarialnego wynika, że nieruchomość zabudowana była trzema budynkami: mieszkalnym (pałac) o powierzchni użytkowej 1.720 m², niemieszkalnym (budynek administracyjno-gospodarczy) o powierzchni użytkowej 611 m² oraz budynkiem gospodarczym o powierzchni użytkowej 120 m². Okoliczność prawa własności Skarżącej do przedmiotowej nieruchomości potwierdza też treść wynikająca z księgi wieczystej. Z kolei, o istnieniu wymienionych wyżej budynków - mieszkalnym i pozostałych niemieszkalnych potwierdza także opinia biegłych rzeczoznawców - orzeczenie techniczne z września 2019 r.

Wyrok WSA w Kielcach z 26.10.2023 (I SA/Ke 369/23)

Zawarte w ewidencji gruntów i budynków informacje można podzielić na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane bezwzględnie wiążące organ podatkowy (dopóki ewidencja nie zostanie zmieniona w przewidzianym prawem trybie administracyjnym, dane te nie mogą być przez organ w toku postępowania podatkowego samodzielnie korygowane). Drugą kategorię stanowią natomiast informacje o względnej mocy wiążącej, tj. takie, których zgodność z rzeczywistym stanem prawnym lub faktycznym może być przy wymiarze podatku weryfikowana, przy zastosowaniu dopuszczalnych instrumentów procesowych (art. 180 § 1 w zw. z art. 194 § 3 o.p.). Do pierwszej grupy zaliczyć można dane ewidencyjne wskazujące położenie, granice i powierzchnię gruntów oraz rodzaj użytków gruntowych i klasy gleboznawcze, a w odniesieniu do budynków i lokali stanowiących odrębny przedmiot własności, także informacje dotyczące ich położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowych i powierzchni użytkowej lokali. W drugiej grupie znajdują się z kolei dane dotyczące tych elementów przedmiotowych, które zostały wskazane w ustawie podatkowej (jako podlegające opodatkowaniu bądź nie), a jednocześnie przepisy dotyczące prowadzenia ewidencji gruntów i budynków nie przewidują dla tych kategorii oznaczenia stosownym, skonkretyzowanym symbolem geodezyjnym, czy też np. informacje dotyczące zlokalizowanych na działce gruntu budynków, które w rzeczywistości nie istnieją. Ewidencja gruntów nie może również przesądzać o własności nieruchomości (prawie użytkowania wieczystego), co przekłada się na ustalenie podmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

1.3. Kiedy sąd się nieraz sąd się waha...

Wyrok NSA z 22.02.2024 (III FSK 4325/21)

Dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są dla organów podatkowych wiążące i organy te nie mają kompetencji do ich zmiany w postępowaniu podatkowym; zmiana taka jest możliwa tylko w odpowiednim, odrębnym postępowaniu administracyjnym i wywiera skutki na przyszłość. Odstępstwo od tej zasady może dotyczyć wyłącznie sytuacji, gdy ewidencja gruntów i budynków nie klasyfikuje kategorii istotnych podatkowo, względnie gdy dane z ewidencji gruntów i budynków mogą zostać skonfrontowane i pozostają w sprzeczności z danymi z innych rejestrów publicznych.

Wyrok WSA w Białymstoku z 15.12.2023 (I SA/Bk 379/23)

W przypadku sprzeczności, pierwszeństwo mają przepisy wieczystoksięgowe. Dane z ewidencji gruntów nie mogą przesądzać o własności nieruchomości i podmiotowości podatkowej. Stan prawny nieruchomości określają wpisy w księdze wieczystej, a ewentualne wątpliwości i spory z tym związane badane i rozstrzygane być powinny w toku postępowania wieczystoksięgowego.

Wyrok NSA z 6.04.2023 (III FSK 1839/21)

Dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są dla organów podatkowych wiążące i organy te nie mają kompetencji do ich zmiany w postępowaniu podatkowym; zmiana taka jest możliwa tylko w odpowiednim, odrębnym postępowaniu administracyjnym i wywiera skutki na przyszłość. Odstępstwo od tej zasady może

dotyczyć wyłącznie sytuacji, gdy ewidencja gruntów i budynków nie klasyfikuje kategorii istotnych podatkowo, względnie gdy dane z ewidencji gruntów i budynków mogą zostać skonfrontowane i pozostają w sprzeczności z danymi z innych rejestrów publicznych.

Wyrok NSA z 9.02.2023 (III FSK 95/22)

Zawarte w ewidencji gruntów i budynków dane można podzielić na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane bezwzględnie wiążące organ podatkowy (ich zmiana może mieć miejsce tylko w stosownym trybie administracyjnym, a organy podatkowe nie mają możliwości ich samodzielnego korygowania). Do kategorii tej zaliczyć można dane ewidencyjne dotyczące przeznaczenia, funkcji, obszaru i granic działek gruntu, a także rodzaju zabudowy i powierzchni użytkowej położonych na tych gruntach budynków. Drugą kategorię stanowią dane o względnej mocy wiążącej, tj. takie, których zgodność z rzeczywistym stanem prawnym lub faktycznym może być w pewnych - niejako wyjątkowych - sytuacjach przy wymiarze podatku weryfikowana, przy zastosowaniu dopuszczalnych instrumentów proceduralnych. Może to mieć miejsce m.in. w sytuacji, gdy dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków pozostają w sprzeczności z danymi zamieszczonymi w innych rejestrach publicznych, których pierwszeństwo (przed danymi ewidencyjnymi) wynika z regulujących ich prowadzenie bezwzględnie obowiązujących przepisów, lub też w przypadku, gdy posłużenie się wyłącznie danymi ewidencyjnymi musiałoby się wiązać z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej, mających wpływ na wymiar podatku (np. możliwe do zastosowania symbole ewidencyjne nie przewidują oznaczenia dla pewnych przedmiotów opodatkowania, wymienionych wprost w ustawie podatkowej).

Wyrok NSA z 15.03.2023 (III FSK 3614/21)

Brak ujawnienia w ewidencji obiektu nie może oznaczać braku przedmiotu opodatkowania.

Wyrok WSA w Poznaniu z 23.03.2022 (I SA/Po 797/21)

Może zdarzyć się wyjątkowa sytuacja, kiedy dane z ewidencji gruntów i budynków nie są wystarczającym dowodem na ustalenie prawidłowego stanu faktycznego.

(zdawkowa uwaga na końcu uzasadnienia, ale tu chodziło o wznowienie postępowania; niejasny cel tej wzmianki)

Wyrok NSA z 29.11.2018 (II FSK 1544/18)

Organy mogą odstąpić od danych z ewidencji gruntów, wówczas gdy na podstawie art. 194 § 3 O.p., dojdą do wniosku, że dane z nich wynikające są zdezaktualizowane a dokumenty, które są obligatoryjną podstawą wpisu do ewidencji gruntów zostały pominięte, pozostają w sprzeczności z danymi zamieszczonymi w innych rejestrach publicznych, których pierwszeństwo (przed danymi ewidencyjnymi) wynika z regulujących ich prowadzenie bezwzględnie obowiązujących przepisów, lub też w przypadku, gdy posłużenie się wyłącznie danymi ewidencyjnymi musiałoby się wiązać z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej, mających wpływ na wymiar podatku (możliwe do zastosowania symbole ewidencyjne nie przewidują oznaczenia dla pewnych przedmiotów opodatkowania, wymienionych wprost w ustawie podatkowej).

Wyrok NSA z 12.05.2017 (II FSK 1130/15)

Dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią dokument urzędowy w rozumieniu art. 194 § 1 o.p. Ordynacja podatkowa dopuszcza możliwość przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom urzędowym. Przeciwdowód może być przeprowadzony także w postępowaniu podatkowym i również w tym postępowaniu można wykazać, że dane z ewidencji nie są zgodne ze stanem rzeczywistym. Skoro jednak zapis w ewidencji gruntów stanowi dowód z dokumentu urzędowego, przeciwdowodem w sprawie, pozwalającym organom podatkowym ustalić wymiar podatku w oparciu o dane inne niż wynikające z ewidencji gruntów i budynków, powinien być również dokument.

1.4. A nieraz nawet gdy chodzi o klasyfikację gruntu... dawno, dawno temu...

Wyrok NSA z 11.07.2012 (II FSK 2632/10) - ONSAiWSA 2013/5/85

W świetle art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027 ze zm.) organy podatkowe są zobowiązane do uwzględnienia w postępowaniu podatkowym danych zawartych w ewidencji gruntów i nie są uprawnione do weryfikowania klasyfikacji wskazanej w tej ewidencji. Jeżeli jednak podatnik wykaże w postępowaniu podatkowym w trybie art. 194 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), że wbrew wskazanym w stosownej procedurze administracyjnej przesłankom do zmiany klasyfikacji w ewidencji, tak aby była ona zgodna ze stanem rzeczywistym, organy ewidencyjne nie dokonały właściwej zmiany; organy podatkowe muszą taką okoliczność zweryfikować na zasadzie art. 122 Ordynacji podatkowej

1.5. Od kiedy po przywróceniu rzeczywiście w EGiB prawa zwycięża?

Wyrok NSA z 14.05.2023 (III FSK 1220/23)

Organ podatkowy, przy wymiarze podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego, związany jest zawartymi w ewidencji gruntów i budynków informacjami o klasyfikacji gruntów i danych tych nie może korygować w toku prowadzonego postępowania podatkowego bez stosownej zmiany zapisów ewidencyjnych w odrębnym trybie. Aby podważyć treść zapisów ujętych w ewidencji, zainteresowany podmiot powinien uruchomić stosowny tryb ich korekty, powołując się na to, że wpis w ewidencji gruntów odbiega od stanu rzeczywistego. Dopóki dane nie zostaną zmienione w ewidencji, organy podatkowe mają obowiązek wyliczenia podatku na ich podstawie i co do zasady nie są władne do kwestionowania czy też korygowania zapisów ewidencji gruntów i budynków.

Wyrok NSA z 17.01.2023 (III FSK 1698/21)

1. Dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są przy wymiarze podatku od nieruchomości wiążące dla organu podatkowego, który nie może dokonywać samodzielnych ustaleń w tym zakresie.
2. Zmiana tych danych dokonana w związku z aktualizacją operatu ewidencyjnego wywołuje skutki ex nunc, a zatem nie ma mocy wstecznej.

Wyrok NSA z 1.12.2022 (III FSK 1238/21)

Wystarczającą podstawą zakwestionowania zapisów ewidencji gruntów i budynków w trybie art. 193 § 4 o.p. nie jest zainicjowanie procedury zmierzającej do zmiany tych zapisów.

Wyrok WSA w Gliwicach z 14.03.2022 (I SA/GI 911/20)

Datą zmiany treści ewidencji gruntów i budynków jest data określona w skierowanym do organu podatkowego zawiadomieniu starosty.

Wyrok NSA z 1.12.2021 (III FSK 3376/21)

Datą zmiany treści ewidencji jest data określona w zawiadomieniu o dokonanych zmianach w danych ewidencyjnych. Powinna być ona również odnotowana w dzienniku zmian. Dopiero z tą datą - dokonania zmiany w ewidencji - określone grunty i budynki zmieniają swój charakter dla celów podatkowych.

1.6. Zmiana EGiB - sprawy niepodatkowe

Wyrok WSA w Gliwicach z 27.02.2026 (II SA GI 1381/25 – nieprawomocny)

Ewidencja gruntów jest specjalnie prowadzonym zbiorem informacji o gruntach, który pełni funkcje informacyjno-techniczne, nie rozstrzygając sporów o prawo, nie nadając ani nie ujmując praw. Deklaratoryjny charakter wpisów zawartych w ewidencji gruntów i budynków oznacza, że nie kształtuje ona nowego stanu prawnego, a jedynie potwierdza stan prawny wynikający z dokumentów. Oznacza to, że za pomocą regulacji p.g.i.k. dotyczących ewidencji gruntów i budynków nie można kwestionować, czy ustalać stanu faktycznego i prawnego nieruchomości. W żadnym razie rolą ewidencji nie jest rozstrzyganie sporów własnościowych, a więc dotyczących kwestii przysługiwania prawa własności i jego zasięgu. Z tego powodu poprzez żądanie wprowadzenia zmian w ewidencji nie można dochodzić ani udowadniać swoich praw właścicielskich, czy uprawnień do władania nieruchomością. Służą temu takie postępowania jak rozgraniczenie nieruchomości, uzgodnienie treści księgi wieczystej z rzeczywistym stanem prawnym, czy powództwo o ustalenie albo o ochronę własności.

Wyrok WSA w Gliwicach z 15.01.2026 (II SA/GI 1187/25)

Skarżący domaga się modyfikacji przez organ ewidencyjny stanu prawnego nieruchomości. Tymczasem taka modyfikacja jest wykluczona ze względu na ściśle techniczny charakter ewidencji. Dopiero zmiana tego stanu w innym przewidzianym przez prawo trybie powinna znaleźć swoje odzwierciedlenie w ewidencji gruntów i budynków. Właśnie z uwagi na techniczno-rejestracyjny charakter ewidencji niedopuszczalne jest odwrócenie przedmiotowej kolejności. Procedura aktualizacji ewidencji gruntów i budynków ma charakter sformalizowany w zakresie określenia dokumentów stanowiących podstawę zmienionego wpisu. Jeżeli zatem załączone przez skarżącego orzeczenia nie zawierają numerów działek, których dotyczą, to nie pozwalało to organom na ujawnienie w ewidencji osoby, której przysługiwać by miało prawo własności działki nr (...).

Wyrok WSA w Krakowie z 17.07.2025 (III SA/Kr 1561/24)

Nie wystarczy samo kwestionowanie prawidłowości, czy kompletności dokumentów stanowiących w przeszłości podstawę wpisów, aby doszło do wnioskowanej aktualizacji, tym bardziej, że powierzchnia przedmiotowej działki jest zgodna z treścią aktu notarialnego, powoływanego przez skarżącego. Zmiany danych wprowadzanych do ewidencji na wniosek lub z urzędu muszą wynikać z nowych zdarzeń, a nie mogą korygować dotychczasowych wpisów na podstawie powtórnej oceny archiwalnych dokumentów, zaś każdorazowo prawidłowo dokonany wpis w ewidencji dezaktualizuje wpis wcześniejszy. Zmiana takiego wpisu w ewidencji jest możliwa jedynie na podstawie późniejszego, co do daty powstania lub obowiązywania jednego z dokumentów wskazanych w art. 23 ust. 1 w związku z art. 24 ust. 2a pkt 1 lit. b Prawa geodezyjnego i kartograficznego lub materiałów zasobu geodezyjnego i kartograficznego (art. 24 ust. 2a pkt 1 lit. c Prawa geodezyjnego i kartograficznego).

1.7. Czy rozporządzenie może rozstrzygać o opodatkowaniu?

Wyrok TK z 3.04.2001 (K 32/99)

1. Art. 2, art. 4 pkt 1 i 2 oraz art. 54 ust. 1, 2 i 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym () są zgodne z art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a art. 54 ust. 4 jest zgodny także z art. 7 konstytucji,

2. Art. 54 ust. 3 ustawy powołanej w pkt. 1, rozumiany jako zobowiązujący ministra właściwego do spraw finansów publicznych wyłącznie do obwieszczenia treści załączników do ustawy, jest zgodny z art. 87 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Z uzasadnienia:

„W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, przez ujęcie w załącznikach tych towarów i usług, w stosunku do których ustawodawca obniża stawkę podatku lub stosuje zwolnienie, treść klasyfikacji zostaje pozbawiona znaczenia normatywnego, a pełni wyłącznie funkcję techniczną. Klasyfikacja dostarcza tylko niezbędnej nomenklatury dla organu opracowującego treść załączników, stanowi dla ustawodawcy niejako zbiór nazw, czy też pełni rolę słownika.”

2. Tematy do dyskusji:

1. Czy zgadzamy się, że wyniki wykładni językowej przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prowadzą do wniosku, że ewidencja gruntów w zakresie w jakim determinuje zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest w pełni wiążąca?
2. Czy podatkiem od nieruchomości, rolnym i leśnym opodatkowane są grunty, czy zapisy w ewidencji?
3. Czy istnieje realny sposób reakcji organu podatkowego na błąd urzędnika prowadzącego EGiB, czy ewentualnie istnieje tu możliwość dochodzenia roszczeń cywilnoprawnych?
4. Czy informacje inne niż klasyfikacja gruntu zawarte w EGiB także są wiążące?
5. Czy aktualnym model rozgraniczenia podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego zgodny jest z art. 84 i 217 Konstytucji RP?
6. Czy istnieje efektywna droga sądowej kontroli działania organów ewidencyjnych?
7. Czy są inne możliwości uregulowania tego problemu?

3.2. Roboty budowlane, czyli nie żegnamy się z Prawem budowlanym - Wojciech Pławiak (LITIGATO) (wprowadzenie), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie), Paweł Wójcik (EY).

Orzecznictwo

1.1. Konkluzje z przepisów obowiązujących przed 2025 r.

Wyrok NSA z 30.01.2025 (III FSK 1156/24)

Pojęcie "wzniesienie" nie zostało zdefiniowane w prawie budowlanym. W językowym znaczeniu tego terminu oznacza "wybudowanie", tj. "stworzenie obiektu przez połączenie różnych elementów", "postawienie czegoś", "wykonanie obiektu posiadającego cechy obiektu budowlanego". Mając na względzie treść art. 3 pkt 6 i 7 u.p.b. (definicje budowy oraz robót budowlanych) wzniesieniem jest zarówno wykonanie obiektu budowlanego od podstaw, na miejscu, jak też umieszczenie go (po wykonaniu poza miejscem budowy) w danym miejscu (montaż). Biorąc pod uwagę zakres normatywnej (podatkowej) definicji budowli, nie ma znaczenia to, że obiekt został zakupiony i przywieziony w miejsce montażu. "Montaż" jest pracą (robotą) budowlaną. Zgodnie z art. 3 pkt 7 u.p.b. pod pojęciem robót budowlanych należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie,

montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego. Niezależnie zatem od tego czy obiekt budowlany został wzniesiony od podstaw w miejscu przeznaczenia, czy też został w tym miejscu zamontowany (prace budowlane) jako w zasadzie kompletny, wytworzony wcześniej w zakładzie produkcyjnym, spełnia on wymóg "wzniesienia". Przepisy u.p.b. nie uzależniają kwalifikacji obiektu od tego, jaką metodą jest on budowany. Jak słusznie zauważył Sąd pierwszej instancji, stanowisko co do uznania czynności montażu gotowego wyrobu za mieszczącą się w pojęciu "wybudowanie" wzmacniają przykłady wynikające z treści art. 3 pkt 3 u.p.b. Oprócz obiektów wznoszonych co do zasady w procesie budowlanym, takich jak mosty, estakady, tunele i inne, wymieniono tam również takie budowle, które ze swej istoty nie są wytwarzane na miejscu, lecz gdzie indziej, a następnie montowane, przykładowo - wolnostojące maszty antenowe, tablice bądź urządzenia reklamowe.

Jednocześnie skład orzekający w niniejszej sprawie potwierdza pogląd zawarty w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2021 r., sygn. III FPS 1/21, że użyty w art. 3 pkt 1 u.p.b. zwrot legislacyjny "z wykorzystaniem", a nie "wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych" (lub np. "składający się tylko z wyrobów budowlanych"), oznacza że do wytworzenia obiektu budowlanego mogły zostać wykorzystane również inne elementy niż wyroby budowlane.

Przepisy Prawa budowlanego nie wyjaśniają co stanowić może "wyrób budowlany". Jak wskazano w wyroku NSA z 10 kwietnia 2024 r., sygn. III FSK 27/22 do wyrobów budowlanych nawiązuje przepis art. 10 u.p.b., zgodnie z którym "Wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych - również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem". Pojęcie wyrobu budowlanego ustawodawca zdefiniował w ustawie z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1570 z późn. zm.) poprzez odesłanie w art. 2 pkt 1 wprost do definicji zamieszczonej w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz.Urz.U.E.L 88, s. 5, z późn. zm.). Zgodnie z tym przepisem "wyrób budowlany" oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych. Przywołana definicja "wyrobu budowlanego" wskazuje, że o zaliczeniu wyrobu lub zestawu do kategorii wyrobów budowlanych decyduje cel, w którym został wyprodukowany i wprowadzony do obrotu, oraz właściwości wyrobu (zestawu). Celem tym jest trwałe wbudowanie w obiekcie budowlanym (por. też A. Despot-Mładanowicz (w:) A. Plucińska-Filipowicz (red), M. Wierzbowski (red.), K. Buliński, A. Despot-Mładanowicz, T. Filipowicz, A. Kosicki, M. Rypina, M. Wincenciak, Prawo budowlane. Komentarz, WKB 2018, LEX Omega, komentarz do art. 3).

Na gruncie języka potocznego pojęcie "wyrobu budowlanego" wiąże się z terminem materiału budowlanego. O ile jednak materiał budowlany stanowią środki (ciała) nieprzetworzone (np. piasek, kamień naturalny, glina) i przetworzone (np. ceramika budowlana, metale, stolarka budowlana, materiały szklane i in.), służące do budowy, konserwacji, remontu, bądź modernizacji obiektów budowlanych, o tyle określenie "wyrób" determinuje postrzeganie tej kategorii w sposób węższy, uwzględniający element przetworzenia. Na aspekt ten zwraca się również uwagę w literaturze, gdzie akcentuje się, że "w definicji wyrobu istotny jest element przetworzenia rzeczy ruchomej", a celem tego przetworzenia jest "nadanie rzeczy ruchomej takich cech, aby można było wyrób budowlany zastosować w sposób trwały w obiekcie budowlanym" (por. B. Kurzępa, Ustawa o wyrobach budowlanych. Objasnienia i komentarze, Warszawa 2008, s. 17, H. Kisilowska (w:) H. Kisilowska, J. Smarż, Ustawa o wyrobach budowlanych. Komentarz, Warszawa 2017, s. 28).

Reasumując powyższe, stwierdzić należy, że pojęcie "wyroby budowlane", o którym mowa w art. 3 pkt 1 u.p.b., obejmuje przetworzone materiały budowlane stosowane w całości lub części do wykonania obiektów budowlanych, jak też ich remontu bądź modernizacji, przez ich wykorzystanie na stałe w takim obiekcie. Wyrób budowlany stanowią zatem m.in. wyroby metalowe, jak rury, blachy ze stali i innych materiałów, kształtowniki (por. wyrok NSA z 16 listopada 2023 r., III FSK 4977/21). Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z 9 marca 2011 r. ustanawiające zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz.Urz. UE L 88, s. 5) wskazuje na grupę wyrobów budowlanych "konstrukcyjne wyroby metalowe i wyroby pomocnicze".

Z akt sprawy wynika, że sporne obiekty nie były wytwarzane na miejscu, lecz gdzie indziej, a następnie były montowane w budynkach spółki, zaś montaż polegał na przyłączeniu ich do posadzki, do fundamentu żelbetonowego albo na stropie, stropodachu, w tym m.in. przy pomocy cokołów betonowych lub na niezależnych konstrukcjach wsporczych. Organy podatkowe wykazały też w wystarczający sposób, że omawiane obiekty zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Wbrew zarzutom skarżącej, organ określił jakich wyrobów

budowlanych użyto do wznoszenia spornych obiektów. Jak ustalono, zostały one wykonane ze stali nierdzewnej, która mieści się w kategorii wyrobu budowlanego.

Wyrok NSA z 21.03.2024 (III FSK 817/23)

Naczelny Sąd Administracyjny za usprawiedliwiony uznaje zarzut naruszenia przez WSA przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, tj. przepisów art. 134 § 1 p.p.s.a. oraz art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 3 pkt 7 u.p.b. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku WSA uznał, że "tanksilosity opisane w stanie faktycznym wniosku jako - wyroby gotowe, wyprodukowane ze stali kwasoodpornej poza obszarem zakładu, ustawione w procesie nie mającym charakteru wznoszenia obiektu w procesie budowlanym i nie polegającym na użyciu materiałów budowlanych - nie spełniają definicji budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., gdyż nie zostały wzniesione w ramach procesu budowlanego.

Definicja obiektu budowlanego zawarta w art. 3 pkt 1 u.p.b. wyrażona słowami "wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych" zakłada zarówno to, że obiekt budowlany musi być wykonany z materiałów budowlanych, jak i to, że ma być wzniesiony, co oznacza wykonanie w ramach procesu budowlanego, gdyż inaczej trudno sobie wyobrazić wzniesienie obiektu budowlanego." WSA dalej zgodził się, że "stroną skarżącą, co do tego, że - na tle przedstawionego we wniosku stanu faktycznego - sporne tanksilosity nie stanowią obiektów budowlanych, a zatem nie stanowią też budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tym samym organ interpretujący nie miał żadnych podstaw do prowadzenia rozważań co do tego jakiego rodzaju budowlę (spośród wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b.), stanowią przedmiotowe tanksilosity."

Mając na uwadze powyższe wywody należy uznać, że WSA nie rozpoznał istoty sprawy i nie zawarł w uzasadnieniu wyroku odniesienia się do zarzutów organu dotyczących wzniesienia zbiorników w ramach procesu budowlanego, przy pomocy wynajętych w tym celu dźwigów (za który zdaniem organu należy uznać ich montaż). Słusznie bowiem wywodzi w skardze kasacyjnej jej autor, że wyrażenie "wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych" oznacza nie tylko proces budowlany w postaci produkcji (wytworzenia) zbiorników, lecz również proces budowlany, w wyniku którego dochodzi do docelowego posadowienia obiektu budowlanego w miejscu przeznaczenia.

1.2. Deklarowany cel a efekt zmiany

Uzasadnienie projektu ustawy

Projektowana definicja budowli ma na celu zachowanie w jak największym stopniu fiskalnego *status quo* zakresu opodatkowania, przez przeniesienie wskazanych w upb obiektów budowlanych będących budowlami (budowle wymienione w art. 3 pkt 3 upb i w załączniku do tej ustawy) oraz urządzeń budowlanych (art. 3 pkt 9 upb) do projektowanego załącznika nr 4 do upol zawierającego katalog budowli oraz do art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b–e.

Wyrok WSA w Łodzi z 18.02.2026 (I SA/Łd 667/25)

W dniu 1 stycznia 2025 r. weszła w życie ustawa 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. poz. 1757) nowelizująca u.p.o.l. Nowelizacja ta jest konsekwencją przede wszystkim wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21). TK uznał art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych za niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, przede wszystkim ze względu na odesłanie do przepisów prawa budowlanego. Zdaniem TK posłużenie się przez ustawodawcę w definicji legalnej budowli, zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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. Tym samym odesłanie do przepisów prawa budowlanego pozwala na kształtowanie obowiązku i zobowiązania podatkowego w drodze przepisów ustawy niepodatkowej. Ponadto przepis ten nie precyzuje, czy odwołuje się tylko do przepisów prawa budowlanego rangi ustawy czy także do podustawowych przepisów tej gałęzi prawa. Rozpatrywanie zaś odesłania do przepisów podustawowych sprzeciwia się wynikającemu z art. 217 Konstytucji RP wymaganiu ustawowego określenia wszystkich istotnych elementów konstrukcji podatku. Założeniem ustawodawcy było jednoznaczne wyeliminowanie wątpliwości i ujednoczenie nowej definicji budynku i budowli, tak aby to ustawa o podatkach i opłatach lokalnych była głównym kryterium prawidłowego zakwalifikowania danego obiektu budowlanego jako przedmiotu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Nie ma więc racji Skarżąca powołując na definicję obiektu budowlanego wyrażonego słowami "wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych", gdyż w nowej definicji budowli, która weszła w życie w 2025 roku, nie ma wyraźnego odniesienia do "wyrobów budowlanych" w kontekście, w jakim było to rozumiane w poprzednich przepisach. Zamiast tego, definicja ta skupia się na "wzniesione w wyniku robót budowlanych", co ma szerszy

zakres i obejmuje obiekty wykonane w różnych lokalizacjach, a nie tylko w miejscu ich docelowego przeznaczenia.

1.3. Czy obiekt musi być wzniesiony na podstawie przepisów ustawy Prawo budowlane czy wystarczy charakter robót zgodnie z definicją?

Wyrok WSA w Opolu z 03.12.2025 (I SA/Op 497/25)

Skarżąca formułuje bowiem zarzut, iż transformatory i rozdzielnice nie zostały "wzniesione w wyniku robót budowlanych", lecz jedynie "wstawione" do budynku. Zdaniem Spółki, taka forma montażu nie spełnia przesłanki z art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.o.l., ponieważ nie dochodzi do wzniesienia obiektu w rozumieniu ustawy - Prawo budowlane.

Należy tu na wstępie zauważyć, iż wszystkie rodzaje budowli wymienione w nowej definicji (w tym i urządzenia budowlane) muszą być wzniesione w wyniku robót budowlanych. W zmodyfikowanym słowniczku do u.p.o.l. zamieszczono przy tym definicję robót budowlanych (art. 1a ust. 1 pkt 2b). Są to zatem prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7.07.1994 r. - Prawo budowlane.

W skardze wywieziono, iż skoro roboty budowlane w rozumieniu u.p.o.l. mają to być prace (w tym montażowe), do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, to sięgnąć należy do definicji robót budowlanych z prawa budowlanego – zaś zgodnie z definicją pojęcia robot budowlanych zawartą w art. 3 pkt 6 i 7 ustawy Prawo budowlane, pod pojęciem robót budowlanych rozumieć należy budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego. W tym miejscu w skardze wskazuje się na definicję obiektu budowlanego "(...) zawartą w art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, gdzie obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych".

W efekcie skarga prowadzi do konkluzji, iż "Robotami budowlanymi w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane i do których stosuje się przepisy ustawy Prawo budowlane są zatem takie czynności/prace montażowe, które polegają na montażu obiektu budowlanego w przytoczonym wyżej znaczeniu zawartym w art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane i tylko takie czynności/prace montażowe są robotami budowlanymi w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Z takim stwierdzeniem Sąd się nie zgadza. Przede wszystkim należy zauważyć, iż u.p.o.l. zawiera własną, autonomiczną definicję robot budowlanych. W definicji tej - inaczej niż w przypadku definicji robót budowlanych zawartej w art. 3 pkt 7 Pr.b., w której ustawodawca odnosi prace tam wymienione do obiektu budowlanego - nie zawarto wskazania, iż prace dotyczą obiektu budowlanego. W art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l., zawierającym definicję robót budowlanych – takiego odniesienia nie ma. Ponadto u.p.o.l. zawiera w art. 1a ust. 1 pkt 2a własną definicję obiektu budowlanego (oznacza on bowiem: budynek lub budowle, z wyłączeniem wyrobisk górniczych, a także niewielkich obiektów stanowiących: a) obiekty kultu religijnego - w szczególności kapliczki, krzyże przydrożne i figury, b) obiekty architektury ogrodowej - w szczególności posągi i figurki ogrodowe, wodotryski, mostki, pergole, muryne grille i oczka wodne, c) obiekty użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku - w szczególności śmietniki, wiaty na wózki dziecięce i rowery oraz obiekty stanowiące wyposażenie placów zabaw dla dzieci), inną niż ta, zawarta w prawie budowlanym w art. 3 pkt 1, przy czym w owej autonomicznej definicji obiektu budowlanego przyjętej dla potrzeb u.p.o.l. nie zawarto zastrzeżenia, iż ma on być "wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych" (podkr. Sądu).

Wnioski i zarzuty Skarżącej, na których oparto tezę, iż "Robotami budowlanymi (...) są zatem takie czynności/prace montażowe, które polegają na montażu obiektu budowlanego w przytoczonym wyżej znaczeniu zawartym w art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane i tylko takie czynności/prace montażowe są robotami budowlanymi w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych" są efektem błędnego odkodowania normy prawnej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. (zawierającym definicję robót budowlanych) dokonanego wbrew zakazowi wykładni synonimicznej (różnym zwrotom nie należy nadawać tego samego znaczenia). Sformułowanie bowiem "do których stosuje się przepisy ustawy Prawo budowlane" nie jest tożsame z odesłaniem do definicji zawartych w tej ustawie – w takim bowiem przypadku ustawodawca użyłby sformułowania "w rozumieniu", "o których mowa" (jak to uczynił np. w art. 1a ust. 1 pkt 3a u.p.o.l. - przy definiowaniu pojęcia reklamy, tablicy reklamowej, urządzenia reklamowego czy szyldu). Sformułowanie "do których stosuje się przepisy" oznacza, iż prace definiowane i wymienione enumeratywnie w art. 1a ust. 1 pkt 2b są to takie prace, do których tylko stosowane są przepisy ustawy Prawo budowlane a nie takie prace, które zdefiniowane są w tej ustawie Pr.b. (czyli takie, które odpowiadają definicji zawartej w ustawie Pr.b.). Należy przy tym zauważyć, iż Ustawa Prawo budowlane w wielu przepisach odnosi się do montażu, przykładowo w regulacjach art. 21a – w odniesieniu do planu bezpieczeństwa i ochrony zdrowia czy w odniesieniu do projektu

budowlanego (art. 34). Ustawodawca zastosował tu – w art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. - technikę legislacyjną odesłania przewidzianą w § 22 ust. 2 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz. U. 2016.283 t.j.) wykorzystywaną wtedy, gdy intencją prawodawcy jest stosowanie przepisów zamieszczonych w innej ustawie, które mają uzupełniać lub odmiennie regulować sprawę normowane ustawą.

Zaaprobowanie toku interpretacyjnego zawartego w skardze oznaczałoby z istocie, że pomimo wprowadzenia w u.p.o.l. definicji legalnej robót budowlanych oraz obiektu budowlanego, w wyniku zabiegu interpretacyjnego zaprezentowanego w skardze – definicją robót budowlanych czy obiektu budowlanego byłyby w istocie te, zawarte w Prawie budowlanym, pomimo ich autonomicznego zdefiniowania w u.p.o.l.

Dlatego argumentacja skargi w powyższym zakresie nie zasługuje na aprobatę. Wobec powyższego należało, jak to uczynił organ, przyjąć, iż skoro z powyższej definicji (zawartej w u.p.o.l.) wynika, że roboty budowlane to również montaż, to przytwierdzenie gotowych elementów do podłoża poprzez zamontowanie (składanie z gotowych części) - spełnia powyższą definicję.

Dalej zauważyć należy, iż ustawodawca nie utożsamia "wzniesienia" z samodzielnym powstaniem obiektu - lecz z wykonywaniem prac budowlanych, które prowadzą do jego zainstalowania, zamontowania lub posadowienia w sposób trwały i zgodny z wymaganiami techniczno-budowlanymi. Instalacja transformatorów i rozdzielnic w zakładzie przemysłowym to nie jest prosta czynność fizyczna - lecz szereg wyspecjalizowanych prac, które w swej istocie mają charakter robót budowlanych.

Instalacja transformatorów i rozdzielnic w zakładzie przemysłowym nie ogranicza się do fizycznego przemieszczenia urządzeń do wnętrza budynku. Jak słusznie zauważył organ - mamy tu do czynienia z całym procesem techniczno-budowlanym, angażującym projektantów, wykonawców, inspektorów i służby energetyczne. Umieszczenie transformatorów i rozdzielnic w budynku i ich podłączenie do sieci wymaga na pewno montażu w wyżej przedstawionym rozumieniu.

1.4. Co to znaczy, że do robót stosuje się Prawo budowlane? Co z obiektami wymagającymi zgłoszenia albo w ogóle niewymagającymi uzyskania pozwolenia lub zgłoszenia?

Wyrok WSA w Łodzi z 18.02.2026 (I SA/Łd 667/25)

Podkreślić trzeba, że stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. roboty budowlane to prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy Prawo budowlane. W uwagi na podniesioną w skardze argumentację istotne jest po pierwsze, że jak wyjaśniono w orzecznictwie sądów administracyjnych, przymocowanie gotowych elementów do podłoża poprzez zamontowanie (składanie z gotowych części), a nawet ustawienie na podłożu obiektu bez podłączenia spełnia definicję montażu. Inaczej mówiąc – roboty polegające na ustawieniu obiektu na podłożu bez wykonywania prac połączeniowych mieszczą się w pojęciu montażu, o jakim mowa w art. 3 pkt 7 ustawie Prawo budowlane. Pamiętać trzeba, że określenie ustawowe "montaż" nie zostało zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. ani w art. 3 pkt 7 ustawie Prawo budowlane.

Skoro jest tak, to zwrot ten należy interpretować przy użyciu reguł języka powszechnego jako składanie urządzeń z gotowych części bądź zakładanie, instalowanie urządzeń technicznych (zob. Wielki słownik języka polskiego PWN, tom h-n, Warszawa 2018, s. 952). To zaś oznacza, że przedmiotem podatku od nieruchomości jest przedmiotowy zbiornik, pomimo tego, że został on przymocowany do fundamentu jako gotowy element.

Po drugie, do odmiennej oceny omawianego zagadnienia nie prowadzi podniesiony przez Stronę argument odwołujący się do tego, że aktualnie opisany we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zbiornik nie wymaga uzyskania decyzji o pozwoleniu na budowę ani zgłoszenia. Skarżąca konsekwentnie podnosi, że regulacje zwarte w Prawie budowlanym przewidują, że w stosunku do niektórych obiektów wykonywane prace wymagają uzyskania pozwolenia na budowę lub zgłoszenia tego faktu organowi administracji architektoniczno-budowlanej. W przeciwnym razie, brak zgłoszenia lub uzyskania pozwolenia będzie implikował, że w stosunku do tego obiektu nie stosuje się przepisów Prawa budowlanego

Sąd jednakże stwierdza, że wobec tego, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. przez roboty budowlane rozumie się również montaż, do którego stosuje się przepisy ustawy Prawo budowlane, nie ma znaczenia, który konkretnie przepis tej ostatniej ustawy jest stosowany do montażu. Przepisy ustawy Prawo budowlane stosuje się do obiektów wznoszonych w wyniku montażu, niezależnie od tego, czy wymagają pozwolenia na budowę bądź zgłoszenia (por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 grudnia 2025 r. o sygn. akt I SA/Lu 470/25).

Sąd zauważa, że obiekty wznoszone w wyniku montażu (np. hale namiotowe, konstrukcje kontenerowe, instalacje fotowoltaiczne montowane na gruncie) są traktowane jako obiekty budowlane w rozumieniu ustawy. Przepisy

techniczno-budowlane oraz wymogi bezpieczeństwa (prawo budowlane) stosuje się do nich niezależnie od tego, czy dana inwestycja wymaga pozwolenia na budowę, czy zgłoszenia. Nawet jeśli obiekt jest zwolniony z pozwolenia lub zgłoszenia, musi być wykonany zgodnie z zasadami sztuki budowlanej i przepisami techniczno-budowlanymi.

To, że określony przepis ustawy Prawo budowlane wskazuje, że wykonanie robót budowlanych dotyczących jakiegoś obiektu budowlanego nie jest uzależnione od uprzedniego uzyskania pozwolenia na budowę czy zgłoszenia nie oznacza, że takie prace nie stanowią robót budowlanych, do których stosuje się przepisy ustawy Prawo budowlane (zob. R. Dowgier, Wzniesienie w wyniku robót budowlanych jako przesłanka opodatkowania budynków i budowli podatkiem od nieruchomości, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2025, nr 9, s. 24-26).

Podsumowując stwierdzić należy, że rację ma organ interpretacyjny twierdząc, że roboty budowlane według art. 3 pkt 6 Prawa budowlanego to nie tylko budowa - należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego. W zakresie powyższej definicji robót budowlanych zawiera się też montaż, który jest szerokim pojęciem. Montaż to proces łączenia ze sobą różnych elementów w celu utworzenia większej całości. Proces montażu może być integralnym elementem wznoszenia obiektu budowlanego, co wynika wprost z definicji robót budowlanych zawartej w art. 3 pkt 7 Prawa budowlanego.

Wyrok WSA w Olsztynie z 09.12.2025 (I SA/OI 467/25)

Podkreślić należy, że wyłączenie węzłów ciepła z obowiązku uzyskania pozwolenia na budowę czy zgłoszenia wywodzi się z art. 29 ust. 4 prawa budowlanego. "Prawo budowlane normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbioru obiektów budowlanych oraz zady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. Kwestia ta ma zasadnicze znaczenie, gdyż prowadzi do wniosku, że budynek lub budowla w rozumieniu podatkowym musi być przedmiotem regulacji prawa budowlanego. (...) jednakowoż, jeżeli powołany art. 29 u.p.b. stanowi, że dla niektórych kategorii obiektów nie jest konieczne uzyskanie pozwolenia na budowę, a niekiedy nie jest nawet konieczne dokonanie ich zgłoszenia organowi nadzoru budowlanego, to do obiektów tych stosuje się jednak przepisy tej ustawy. (...) Podobnie nie ma podstaw do twierdzenia, że roboty takie nie mogą dotyczyć obiektów, które są wznoszone w wyniku montażu z gotowych elementów, czy nawet stanowią gotowe konstrukcje." Vide: (Opodatkowanie węzłów cieplnych podatkiem od nieruchomości" opublikowane w "Przeglądzie Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych z 2025 r. nr 10).

W świetle powyższego uznać należy, że skoro brak uzyskania pozwolenia na budowę lub obowiązku zgłoszenia budowy węzła cieplnego wywodzi się z art. 29 ust. 4 prawa budowlanego to ich montaż stanowi roboty budowlane w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. Dlatego do montażu węzła cieplnego stosuje się prawo budowlane, które wyłącza takie prace z obowiązków formalnych.

1.5. Obiekty wznoszone na podstawie innych przepisów niż Prawo budowlane

Wyrok WSA we Wrocławiu z 14.04.2026 (I SA/Wr 820/25)

W sprawie będącej przedmiotem kontroli sądowej, Wnioskodawca wystąpił z pytaniem o to czy wskazane obiekty stanowią budowę w świetle u.p.o.l., a nie czy do wskazanych obiektów mają do nich zastosowanie przepisy prawa budowlanego. Strona, reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika, przedstawiając w stan faktyczny sprawy wskazała, że ww. obiekty oraz obudowy wyrobisk górniczych są zlokalizowane w całości pod ziemią, wewnątrz wyrobisk górniczych, były wykonywane (i są wykonywane) pod nadzorem organów nadzoru górniczego w oparciu o regulacje u.p.g.g., a przede wszystkim zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie p.z.g. oraz na mocy poprzedzających je przepisów górniczych. Podatnik zaznaczył, że wykonanie wymienionych obiektów i obudów wyrobisk górniczych nie podlegało przepisom u.p.b. Kwestia podlegania opisanych obiektów pod u.p.b. nie była więc przedmiotem pytania.

Wątpliwości Strony dotyczyły wyłącznie ustalenia czy opisane obudowy wyrobisk górniczych oraz pozostałe obiekty, znajdujące się w całości pod ziemią wewnątrz podziemnych wyrobisk górniczych stanowią budowę, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2025 r., podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w 2025 r. oraz w kolejnych okresach rozliczeniowych. Sąd podkreśla ponownie, że to interpretacja co do zastosowania art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stanowiła przedmiot jej wystąpienia (pytania) do organu interpretacyjnego, a nie zastosowanie przepisów u.p.b. lub u.p.g.g.

Przyjmując, wbrew opisanemu przez Stronę we wniosku stanowi faktycznemu sprawy, że wszystkie wymienione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej budowle (obiekty) zostały wzniesione w wyniku robót budowlanych w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2) i pkt 2b) u.p.o.l., organ ocenił stanowisko podatnika, co do

stosowania art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3, w innym stanie faktycznym, niż zostało to przez wnioskodawcę przedstawione w złożonym wniosku. Jak wyżej wskazano, organ interpretacyjny nie jest uprawniony do modyfikacji stanu faktycznego przedstawionego przez stronę, obowiązkiem organu jest dokonanie oceny stanowiska podatnika w stanie faktycznym wskazanym w złożonym wniosku.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy organ interpretacyjny powinien wziąć pod uwagę ww. wykładnię przepisów i wydać interpretację indywidualną, uwzględniając stan faktyczny przedstawiony przez Wnioskodawcę, t.j. przyjmując stan faktyczny w którym, ww. obiekty oraz obudowy wyrobisk górniczych są zlokalizowane w całości pod ziemią, wewnątrz wyrobisk górniczych, były wykonywane (i są wykonywane) pod nadzorem organów nadzoru górniczego w oparciu o regulacje przepisów u.p.g.g., a przede wszystkim zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie p.z.g. oraz na mocy poprzedzających je przepisów górniczych, a wykonanie wymienionych obiektów i obudów wyrobisk górniczych nie podlegało przepisom u.p.b., ani nie podlegało nadzorowi organów administracji architektoniczno-budowlanej czy nadzoru budowlanego.

2. Tematy do dyskusji:

1. Na czym polega zmiana od wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych do wzniesieniu w wyniku robót budowlanych?
2. Czy zmiana brzmienia realizuje deklarowany cel ustawy?
3. Czy obiekt musi być wzniesiony na podstawie przepisów ustawy Prawo budowlane czy wystarczy charakter robót zgodnie z definicją?
4. Co to znaczy, że do robót stosuje się Prawo budowlane? Co z obiektami wymagającymi zgłoszenia albo w ogóle niewymagającymi uzyskania pozwolenia lub zgłoszenia?
5. Jak traktować obiekty wymagające wyłącznie montażu przed i po 2025 r.?
6. Co z obiektami, których wzniesienie jest regulowane innymi przepisami np. Prawa geologicznego i górniczego?

3.3. „Związanie” i „zajęcie” rozróżnienie pojęć w aktualnym orzecznictwie – dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie) (wprowadzenie), Monika Derejko-Kotowska (MF), dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), dr Adam Kałużny (Deloitte)

1. Orzecznictwo

1.1. Konkluzje z przepisów obowiązujących przed 2025 r.

Wyrok NSA z 17.04.2026 (III FSK 1206/25)

„Związanie” gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest pojęciem szerszym od pojęcia „zajęcie” gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej, którym ustawodawca posłużył się w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. Związanie gruntu z działalnością gospodarczą nie musi oznaczać jego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej. Przez „zajęcie” gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. O „zajęciu” użytków rolnych na prowadzenie działalności gospodarczej, a tym samym o opodatkowaniu ich podatkiem od nieruchomości (a nie podatkiem rolnym), nie przesądza posiadanie tych gruntów przez przedsiębiorcę oraz możliwość ich wykorzystania w działalności gospodarczej tego podmiotu. O zajęciu użytków rolnych na prowadzenie działalności gospodarczej w żadnym razie nie przesądza zaprzestanie prowadzenia na tych użytkach działalności rolniczej.

Wyrok NSA z 24.03.2026 (III FSK 261/25)

W orzecznictwie, jak i w doktrynie jednolicie się przyjmuje, że "związanie gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej" w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest pojęciem szerszym od pojęcia "zajęcie gruntu (...) na prowadzenie działalności gospodarczej", którym ustawodawca posłużył się w art. 2 ust. 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b i lit. c u.p.o.l. Związanie gruntu, budynku czy budowli z działalnością gospodarczą nie musi więc oznaczać jego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej. Oznacza to, że dla wykazania istnienia związku nieruchomości z działalnością gospodarczą (z zastrzeżeniem ustawowych wyłączeń) nie jest konieczne jego faktyczne wykorzystywanie - zajęcie do prowadzenia działalności gospodarczej.

Wyrok WSA w Lublinie z 18.06.2025 (I SA/Lu 135/24)

Skoro ustawodawca posłużył się dwoma różnymi zwrotami: "związane z prowadzeniem działalności gospodarczej" i "zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej", to należy przyjąć, że nadał tym określeniom inne znaczenie. Zwrot legislacyjny "zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej", w odróżnieniu od "związany" z taką aktywnością, nie zostały wypełnione treścią normatywną. W orzecznictwie przez zwrot "zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej" należy rozumieć okoliczność faktyczną polegającą na rzeczywistym wykorzystywaniu (zajęciu) gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej, to jest prowadzeniu na tym gruncie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

Wyrok WSA w Gdańsku z 27.05.2025 (I SA/Gd 177/25)

Skoro ustawodawca wprowadził dwa terminy, tj. "związane" i "zajęte", to niedopuszczalne jest utożsamianie ich znaczenia przy dokonywaniu wykładni przepisów. Wyraz "zajęte" czytany w kontekście występującym w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. wskazuje na czynność dokonaną, natomiast znaczenie tego wyrazu należy rozumieć jako fizyczne wykorzystanie.

Wyrok NSA z 15.12.2021 r. (III FSK 4061/21)

Skoro ustawodawca posłużył się zwrotami "związane z prowadzeniem działalności gospodarczej", a nadto w kilku miejscach "zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej" oraz "wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej" należy przyjąć, że nadał tym określeniom inne znaczenie. Zwroty legislacyjne "zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej" czy "wykorzystywany na prowadzenie działalności gospodarczej", w odróżnieniu od "związany" z taką aktywnością, nie zostały wypełnione treścią normatywną. W judykaturze przez zwrot legislacyjny "zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej" należy rozumieć okoliczność faktyczną polegającą na rzeczywistym wykorzystywaniu (zajęciu) określonej części budynku na prowadzenie działalności gospodarczej, tj. prowadzeniu w tej części budynku działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. (por. wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 933/11). Skład orzekający w niniejszej sprawie, nawiązując do językowego znaczenia określenia "zajęty" (oznacza to tyle, co fizycznie zajmowany), jest zdania, że nieruchomość jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej przede wszystkim w przypadku, gdy dochodzi do rzeczywistego, efektywnego wykonywania w budynku, na gruncie lub ich części zorganizowanej działalności zarobkowej przez przedsiębiorcę (inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą), we własnym imieniu i w sposób ciągły, a także w przypadku podejmowania przez takiego przedsiębiorcę na nieruchomości czynności przygotowawczych niezbędnych do podjęcia działalności gospodarczej (remont, modernizacja, gromadzenie wyposażenia, rozruch, ponoszenie kosztów rozliczanych w prowadzonej działalności gospodarczej itp.). Natomiast przez "wykorzystywaną do prowadzenia działalności gospodarczej" należy rozumieć nieruchomość, w której działalność w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. jest faktycznie realizowana.

Elementem łączącym pojęcia "zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej", "wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej" oraz "związany z prowadzeniem działalności gospodarczej" jest posiadanie gruntu, budynku, budowli przez przedsiębiorcę (inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą).

1.2. Wyroki TK – związan z prowadzeniem działalności gospodarczej

Wyrok TK z 12.12.2017 r. (SK 13/15) dotyczył opodatkowania nieruchomości współposiadanej przez przedsiębiorcę. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. W ocenie TK zaskarżony przepis ma zbyt szeroki zakres zastosowania i w badanym zakresie nastąpiła nieproporcjonalność ingerencji w konstytucyjne prawo własności. Nieproporcjonalność ingerencji polega na tym, że ustawodawca nie zastosował bardziej precyzyjnych kryteriów, pozwalających ustalić występowanie związku gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zastosowane kryterium „posiadania gruntu przez przedsiębiorcę” nie realizuje zatem deklarowanego przez ustawodawcę celu regulacji i prowadzi do nieuzasadnionego konstytucyjnie ograniczenia wolności majątkowej.

W wyroku TK z 24.02.2021 r. (SK 39/19) uznano, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji RP. W ocenie TK przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków - niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej - wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, TK uznał za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, będący nieproporcjonalnym obciążeniem podatkowym polegającym na nieodróżnianiu sytuacji podatkowej podatników posiadających nieruchomości, ale niewykorzystujących i niemogących ich wykorzystać do prowadzenia działalności gospodarczej oraz podatników wykorzystujących posiadane nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej. Zaskarżoną regulację TK uznał za sprzeczną również z art. 31 ust. 3 oraz art. 84 Konstytucji RP. Nieproporcjonalność ingerencji w konstytucyjne prawo własności TK upatruje w braku precyzyjnych kryteriów, poza samym posiadaniem nieruchomości przez przedsiębiorcę, pozwalających ustalić występowanie faktycznego lub potencjalnego związku gruntu lub budynku z prowadzeniem działalności gospodarczej

1.3. Wyrok NSA doprecyzowujący szczegółowe kryteria związku nieruchomości z działalnością gospodarczą

Wyrok NSA z 15.12.2021 r. (III FSK 4061/21)

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, dyrektywy interpretacyjne wskazane w obu omawianych wyrokach Sądu konstytucyjnego, w odniesieniu do znaczenia zwrotu legislacyjnego "związany z działalnością gospodarczą", "zbliżają" definicję tego określenia do pojęcia "zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej" w przedstawionym wyżej rozumieniu, lecz jedynie w przypadku podwójnej identyfikacji podatnika, we wskazanym wcześniej rozumieniu tego określenia. Jak już zauważono sytuacja prawnopodatkowa podatnika o podwójnej identyfikacji, w odniesieniu do należących do niego nieruchomości, które nie mają powiązania z prowadzoną działalnością gospodarczą jest identyczna jak osoby, która przedsiębiorcą nie jest. W obu tych przypadkach, tzn. gdy podatnik sam nie zajmuje nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej, opodatkowaniu z zastosowaniem najwyższej stawki podlegać będą jedynie te grunty, budynki, budowle lub ich części, które oddane zostały w posiadanie przedsiębiorcy lub innemu podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą (np. na podstawie umowy najmu, dzierżawy) i są zajęte przezeń na prowadzenie działalności gospodarczej w przedstawionym wyżej znaczeniu. Jeżeli natomiast jedyną formą aktywności podatnika/przedsiębiorcy, w posiadaniu którego znajduje się nieruchomość, jest wykonywanie działalności gospodarczej, uznać należy, że wyłącznym przejawem jego działania jest prowadzenie przedsiębiorstwa. W takim przypadku już tylko samo posiadanie nieruchomości oznacza, że jest ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a w konsekwencji zastosowanie znajdują stawki opodatkowania przewidziane w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Reasumując, za związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 2021 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.), można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie:

1) wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 kodeksu cywilnego, w szczególności gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej lub

2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej, lub

3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, tzn.:

- są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. albo

- mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie

nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

Użyty natomiast w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, zwrot "nie są wykorzystywane i nie mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej" należy tłumaczyć w taki sposób, że podwyższona stawka opodatkowania nie będzie mogła znaleźć zastosowania w przypadku wystąpienia obiektywnej i niezależnej od przedsiębiorcy, a także niedającej się przewidzieć przeszkody całkowicie uniemożliwiającej prowadzenie lub kontynuowanie działalności gospodarczej. Nie dotyczy to sytuacji, gdy w czasie trwania takiej przeszkody przedsiębiorca, w posiadaniu którego znajduje się nieruchomość (jej część), samodzielnie podejmuje czynności mające na celu jej przygotowanie do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, podnosi dla celów wykonywanej działalności gospodarczej walory użytkowe nieruchomości, funkcjonalnie wiążąc ją z prowadzonym przedsiębiorstwem, lub rozlicza w ramach działalności gospodarczej inne koszty z nią związane.

1.4. Interpretacja ogólna MFiG dotycząca oceny przesłanki związania nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej

Interpretacja ogólna MFiG z 27.11.2025 r. (DPL2.8401.3.2025)

(...) można wyodrębnić trzy grupy przypadków, w których dochodzi do opodatkowania gruntów i budynków (ich części) najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości lub do opodatkowania budowli. W każdym przypadku grunty, budynki i budowle są związane z działalnością gospodarczą jeżeli są w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu wykonującego działalność gospodarczą, stanowiąc jednocześnie składnik prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny, niezależnie od tego czy są aktywnie wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej.

Dodatkowo każda grupa przypadków prezentuje właściwe jej cechy lub okoliczności przesądzające o związaniu posiadanego przez podatnika majątku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

1) Podatnicy będący przedsiębiorcami i prowadzący wyłącznie działalność gospodarczą

Jeżeli przedmiot działalności podatnika obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, to wszystkie grunty, budynki i budowle będące w jego posiadaniu należy uznać za związane z działalnością gospodarczą, niezależnie od skali intensywności ich wykorzystywania do tej działalności. Czasowe wyłączenie z działalności nie wpływa na zmianę ich kwalifikacji dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Do uznania gruntów, budynków i budowli za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, co do zasady, wystarczające jest w tym przypadku spełnienie przesłanki posiadania ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Do grupy tej należą przede wszystkim spółki prawa handlowego oraz inne osoby prawne, których jedynym celem jest prowadzenie działalności gospodarczej.

2) Podatnicy występujący w podwójnej roli

a) Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, u których można wyróżnić grunty, budynki i budowle związane z tą działalnością oraz te, które stanowią ich majątek osobisty służący do realizacji innych celów niż działalność gospodarcza

W odniesieniu do tej grupy podatników, poprzestanie na ustaleniu ich statusu jako przedsiębiorców z pominięciem faktu podwójnej roli w której występują prowadziłoby do nadmiernego opodatkowania, czyli objęcia najwyższymi stawkami podatku całego majątku takich osób. Uwzględniając wykładnię systemową interpretowanego pojęcia, za związane z działalnością gospodarczą osoby fizycznej, uznać można tylko te grunty, budynki i budowle, które są wykorzystywane lub mogą być wykorzystywane w prowadzonej przez nią działalności.

Zwrot "są wykorzystywane lub mogą być wykorzystywane" dotyczy okoliczności, w których grunty, budynki lub budowle są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez osobę, w posiadaniu której się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Zwrot "są wykorzystywane" należy rozumieć jako faktyczne wykorzystywanie do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., który definiuje działalność gospodarczą jako działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców. Zgodnie z art. 3 tej ustawy, działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Natomiast zwrot "mogą być wykorzystywane" należy rozumieć jako realizowanie przez przedsiębiorcę działań mających na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie gruntu, budynku lub budowli m.in. do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, wiążących się

z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

Istnienie tych okoliczności jest wystarczające do opodatkowania majątku najwyższymi stawkami, niezależnie od intensywności jego wykorzystywania przez przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną, w tym także w przypadku, gdy składnik przedsiębiorstwa nie jest aktywnie wykorzystywany.

b) Osoby prawne (lub inne jednostki organizacyjne), prowadzące oprócz działalności gospodarczej także inną działalność, w której wykorzystują posiadany majątek, w tym grunty, budynki i budowle (np. fundacje, spółki z o.o. prowadzące obok działalności gospodarczej również działalność rolniczą)

Jeżeli u podatnika można wyodrębnić działalność gospodarczą, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., a także działalność, która nie spełnia tej definicji, to prowadzenie przez niego działalności gospodarczej nie uzasadnia uznania wszystkich posiadanych przez niego gruntów, budynków i budowli za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a jedynie tych które w tej działalności są wykorzystywane lub mogą być wykorzystywane).

3) Podatnicy, których grunty, budynki i budowle są wykorzystywane w działalności gospodarczej innego podmiotu

Oddanie w posiadanie przedsiębiorcy lub innemu podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą gruntu, budynku lub budowli przez osobę, która sama nie wykorzystuje tego majątku do działalności gospodarczej, może wywołać skutki u tej osoby (podatnika podatku od nieruchomości) w postaci zakwalifikowania ich jako związanych z działalnością gospodarczą.

W tym przypadku, dla stwierdzenia istnienia tego związku, poza przesłanką posiadania gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, należy podobnie jak w wyżej omówionych przypadkach uwzględnić także status posiadacza nieruchomości i charakter jego działalności.

1.5. Związanie nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej – problemowe przypadki

1.5.1. Budynek traktowany jako przedmiot działalności przedsiębiorcy

Wyrok WSA w Gliwicach z 30.04.2026 r. (I SA/GI 1243/25)

Gdy nie jest realizowany cel mieszkaniowy, a budynek mieszkalny (jego część) pozostaje w dyspozycji przedsiębiorcy (podatnika podatku od nieruchomości), stanowiąc element jego strategii gospodarczej. Zastosowanie stawki podatkowej przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. będzie zatem uzasadnione również w sytuacji, w której podatnik - przedsiębiorca wprawdzie wznosił budynek mieszkalny albo nabył budynek lub jego część, jednak nie dokonuje sprzedaży lokali mieszkalnych ani ich nie wynajmuje na cele zgodne z przeznaczeniem (trwałe pustostany).

Wyrok WSA w Gdańsku z 2.07.2025 r. (I SA/Gd 281/25)

Wynajem krótkoterminowy domków turystom to świadczenie usług zakwaterowania i zalicza się zdecydowanie do działalności gospodarczej.

Wyrok NSA z 12.11.2025 (III FSK 569/25)

Opodatkowaniu podwyższoną stawką podlegają nie tylko nieruchomości zajęte na prowadzenie ściśle określonej działalności gospodarczej (w tym przypadku działalności bankowej), ale także nieruchomości pozostające w ścisłym związku z tą działalnością, np. przejęte w celu odzyskania wierzytelności banku. Trudno zatem uznać aby nabycie przez bank nieruchomości nie było nakierowane na uzyskanie zysku, a ujęcie spornej nieruchomości w księgach rachunkowych, jako aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży potwierdza związek nieruchomości z prowadzoną działalnością.

Uchwała NSA z 21.10.2024 r. (III FPS 2/24)

Budynki, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2024 r. poz. 1151 ze zm.) jako mieszkalne, przeznaczone do najmu, w ramach prowadzonej przez podatnika podatku od nieruchomości (wynajmującego) działalności gospodarczej, w takiej części, w jakiej służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.).

Realizacji podstawowych potrzeb mieszkaniowych najemcy (najemcy i jego rodziny) nie należy natomiast utożsamiać z zakwaterowaniem mającym najczęściej charakter krótkotrwały i niewiążący się z podstawową funkcją budynku wyznaczoną w ewidencji gruntów i budynków. Zgodzić należy się wobec tego z tezą

prezentowaną w judykaturze, że powtarzający się (w założeniu) krótkotrwały odpłatny najem lokali mieszkalnych (na dobę lub kilka dni), niezwiązany z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych najemcy i jego rodziny, zbliżony jest w istocie do świadczenia usług hotelarskich (praktyka coraz bardziej popularna w kurortach oraz miejscowościach mających znaczenie turystyczne) i w związku z tym czynność taka skutkuje zajęciem lokalu (budynku) mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Podobnie traktować należy sytuację, w której podatnik - przedsiębiorca wprowadził budynek mieszkalny albo nabył budynek lub jego część, jednak nie dokonuje sprzedaży lokali mieszkalnych ani ich nie wynajmuje na cele zgodne z przeznaczeniem (trwale pustostany).

Interpretacja indywidualna Prezydenta Miasta Wrocławia z 30.04.2026 r. (bip.um.wroc.pl/artyku/379/89297/interpretacja-z-dnia-30-04-2026-r)

Garaże wielostanowiskowe, stanowiące odrębny przedmiot własności, znajdujące się w budynkach mieszkalnych wielorodzinnych, które stanowią towar handlowy Wnioskodawcy przeznaczony do sprzedaży, nie zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych, nie są amortyzowane i nie są wykorzystywane w bieżącej działalności operacyjnej Spółki powinny być opodatkowane od 1 stycznia 2025 r. według stawki jak dla budynków mieszkalnych.

1.5.2. Ocena przesłanek związania – znaczenie wpisu do ewidencji środków trwałych

Wyrok WSA w Gliwicach z 16.12.2025 r. (I SA/GI 443/25)

Za niedopuszczalną należy uznać sytuację, w której podatnik z jednej strony dla celów podatku dochodowego rozlicza w kosztach uzyskania przychodu wydatki związane z tytułu posiadania środka trwałego w postaci odpisów amortyzacyjnych lub bieżące wydatki związane z nieruchomością, a z drugiej strony zamierza skorzystać z opodatkowania jej podatkiem o nieruchomości z zastosowaniem stawki innej niż przewidziana dla budynków, gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wyrok NSA z 23.09.2025 (III FSK 58/25)

Spółka przyjęła sporne nieruchomości do ewidencji środków trwałych i zarachowywała koszty związane z utrzymaniem tychże nieruchomości (choćby związane z zapłatą podatku od nieruchomości, obsługą prawną, wyceną nieruchomości) do kosztów swojej działalności gospodarczej. Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą spółki nie wynika zatem z samego faktu ich posiadania przez spółkę. Nie wykazała ona przy tym innego niż gospodarczy obszaru swej aktywności, z którym można byłoby powiązać sporne nieruchomości.

Wyrok NSA z 11.06.2025 (III FSK 1337/24)

Fakt ujmowania nieruchomości w rejestrze środków trwałych potwierdza, że związane są one z prowadzeniem działalności gospodarczej przez spółkę, bowiem stanowią one element jej przedsiębiorstwa. Fakt ujmowania przedmiotowych wydatków na środki trwałe w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej świadczy o tym, że aktywa te stanowią składniki majątku przedsiębiorstwa, które mają na celu uzyskanie przychodów lub utrzymania ich źródła i tym samym powinny być opodatkowane na potrzeby podatku od nieruchomości maksymalną stawką, bowiem są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wyrok NSA z 12.03.2025 (III FSK 361/24)

Fakt ujęcia budynku w ewidencji środków trwałych nie może zatem przesądzać o tym, że powinien on być uznany za związany z działalnością gospodarczą, zwłaszcza, w sytuacji gdy w latach, których dotyczą zaskarżone decyzje, nie podlegał on już amortyzacji. To samo dotyczy nieuzyskania przez skarżących pozwolenia na użytkowanie lokalu do celów mieszkalnych, czy też nieustanowienia odrębnej własności wyodrębnionych lokali, w sytuacji gdy w sprawach nie jest sporne, że lokal mieszkalny służył realizacji osobistych celów życiowych córki skarżących.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 8.01.2025 (I SA/Bd 714/24)

Wykreślenie nieruchomości z ewidencji środków trwałych (a więc także nie wprowadzenie ich do tej ewidencji), nie przesądza o niemożności uznania nieruchomości za związaną z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. O gospodarczym przeznaczeniu nieruchomości przesądza np. jej ujęcie w prowadzonej przez osobę fizyczną ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących nieruchomości. Nie są to jednak jedyne kryteria decydujące o takiej kwalifikacji gruntu lub budynku, bowiem do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zaliczone winny być również te grunty lub budynki, które przejściowo nie są wykorzystywane przez osobę fizyczną w prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, ale ich cechy oraz rodzaj powodują, że mogą być one wykorzystywane na ten cel.

Wyrok NSA z 17.12.2024 (III FSK 233/24)

Budynek kotłowni znajduje się w ewidencji środków trwałych, ale nie był amortyzowany po 31 grudnia 2015 r. z uwagi na wyłączenie z działalności gospodarczej. Nie został sporządzony protokół likwidacji środka trwałego, a wydatki były regulowane z rachunku firmowego związanego z działalnością gospodarczą prowadzoną przez stronę. Nie została wydana decyzja o rozbiórce budynku kotłowni. Podatniczka opłacała podatek od nieruchomości z konta firmowego. Wobec tego trafnie uznano, że nieruchomość nadal stanowi składnik majątku przedsiębiorstwa strony.

Wyrok NSA z 3.07.2024 (III FSK 885/23)

Sposób rozliczania podatku dochodowego i nieujęcie wynajmowanego budynku w ewidencji środków trwałych nie przesądza o braku jego związania z prowadzoną działalnością gospodarczą w zakresie wynajmu. Przeciwnie, w prawidłowo ustalonym stanie sprawy, uzyskanie pozwolenia na budowę, przeprowadzenie remontu, zmiana statusu budynku, jego oznaczenie jako budynku niemieszkalnego, oferowanie na wynajem budynku, który składa się z pomieszczeń usługowych, produkcyjnych i wynajmowanie go w części, stanowi jeden z rodzajów działalności gospodarczej i w żadnej mierze nie świadczy o prywatnym wykorzystywaniu budynku, dla własnych, osobistych potrzeb skarżącego.

Wyrok NSA z 15.12.2021 r. (III FSK 4061/21)

Skoro zatem podatnik samodzielnie zdecydował o zaliczeniu określonego obiektu do składników majątkowych prowadzonego przedsiębiorstwa, jego związek z działalnością gospodarczą nie powinien budzić wątpliwości. Trudno również zaaprobować sytuację, w której podatnik z jednej strony - dla celów podatku dochodowego - rozlicza w kosztach uzyskania przychodów wydatki związane z nabyciem (wytworzeniem) środka trwałego w postaci odpisów amortyzacyjnych lub bieżące wydatki związane z nieruchomością, a jednocześnie zamierza skorzystać z opodatkowania jej podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawki innej niż przewidziana dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W tych okolicznościach bez znaczenia dla oceny prawidłowości zastosowanej stawki opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozostaje fakt niewykorzystania części nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej oraz fakt równoległego wykonywania przez podatnika działalności rolniczej.

1.5.3. Charakter obiektu – czy wpływa na ocenę przesłanki „związania”

Wyrok NSA z 17.07.2025 (III FSK 489/24)

Grunty, budynki i budowle, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą prowadzeniu działalności gospodarczej, powinny być uznane za związane z tą działalnością. W ustaleniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przydatne mogą być na przykład takie okoliczności jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej. O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie.

1.5.4. Charakter podatnika a związane nieruchomości z działalnością gospodarczą

Wyrok NSA z 1.04.2026 (III FSK 1020/24)

Oceniając istnienie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej należy wziąć pod uwagę status podatnika i charakter jego działalności. Ale w sytuacji gdy przedmiot działalności danego przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej nie ma znaczenia, czy nieruchomość jest wykorzystywana do jej prowadzenia, w pozostałych zaś przypadkach z istoty i celu określenia dotyczącego relacji związania z tą działalnością konieczne staje się poszukiwanie pewnych jej przejawów w postaci określonych zachowań podmiotów.

Wyrok NSA z 10.03.2026 (III FSK 876/25)

W dotychczasowym orzecznictwie wprost wskazuje się, że dla prawidłowej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. istotne jest ustalenie statusu podmiotu będącego podatnikiem, a zatem czy podatnik występuje w obrocie tylko jako przedsiębiorca, czy także w innych rolach, a zatem czy może być podwójnie identyfikowany. W przypadku spółek prawa handlowego nie zachodzi możliwość podwójnej identyfikacji podmiotu. W konsekwencji tego rodzaju podmioty należy uznawać za przedsiębiorców, a należące do nich grunty, budynki i budowle, podobnie jak inne składniki majątku wchodzi w skład prowadzonego przez nie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 k.c.

Wyrok WSA w Gliwicach z 27.01.2026 (I SA/GI 558/25)

Samorządowa jednostka budżetowa z samego faktu bycia przedsiębiorcą wodno-kanalizacyjnym nie może być uznana za przedsiębiorcę w świetle art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. Samo ustalenie odpłatności jest bowiem niewystarczające. Odpłatność nie oznacza bowiem nakierowania działalności na chęć potencjalnego zysku.

Wyrok NSA z 4.06.2025 r. (III FSK 900/23)

Zestawienie norm prawnych zawartych w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l oraz w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b tej ustawy i ich łączna wykładnia prowadzą do wniosku, że wolą ustawodawcy było ograniczenie zjawiska kumulowania przez przedsiębiorców (inne podmioty prowadzące działalności gospodarczą), nieruchomości niewykorzystywanych do prowadzonej przez nich działalności gospodarczej lub do innych celów (np. w obszarze kultury, pomocy socjalnej itp.) o ile oczywiście takie pozagospodarcze funkcje mieszczą się w przedmiocie aktywności podmiotu niebędącego osobą fizyczną, a nadto są faktycznie w danej nieruchomości realizowane. Bez znaczenia dla stosowania najwyższej stawki opodatkowania podatkiem od nieruchomości ma okoliczność, że z perspektywy obranej przez przedsiębiorcę strategii gospodarczej, istniejąca zabudowa nieruchomości gruntowej jest dla niego nieprzydatna.

Wyrok NSA z 2.08.2024 (III FSK 332/24)

Nieruchomość posiadana przez przedsiębiorcę będącym osobą fizyczną, nie jest związana z prowadzoną działalnością gospodarczą, jeżeli można ją powiązać wyłącznie z jego sferą prywatną. Podobnie w przypadku osób prawnych, których działalność nie ma jednolitego charakteru, gdzie obok działalności gospodarczej występują również inne formy aktywności. Jeżeli w funkcjonowaniu danego podmiotu można wyodrębnić działalność gospodarczą, o której mowa art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., a także działalność, która nie spełnia tej definicji, to w świetle wyroku TK z 24 lutego 2021 r. o sygn. SK 39/19 sam fakt prowadzenia przez ten podmiot działalności gospodarczej nie uzasadnia twierdzenia, że wszystkie posiadane przez niego nieruchomości są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Przykładem podmiotów, których działalność nie ma jednolitego charakteru, mogą być agencje państwowe, stowarzyszenia lub fundacje. Nie można wykluczyć, że w działalności także innych jednostek organizacyjnych da się wyodrębnić sferę działalności gospodarczej oraz sferę, która nie spełnia definicji działalności gospodarczej.

Wyrok NSA z 15.12.2021 r. (III FSK 4061/21)

(...) w przypadku podmiotów, których jedyną formę aktywności stanowi prowadzenie działalności gospodarczej (wskazuje na to np. przedmiot przedsiębiorstwa wyszczególniony w dziale 3 rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego), dla zastosowania najwyższej stawki opodatkowania wystarczy co do zasady samo posiadanie nieruchomości, niezależnie od tego, czy nieruchomość jest w danym okresie faktycznie wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej. Do takich wniosków prowadzi prawidłowe odczytanie celu wprowadzonej z dniem 1 stycznia 2003 r. w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. definicji gruntów, budynków i budowli związanych z działalnością gospodarczą. Jasną intencją ustawodawcy było ograniczenie zjawiska kumulacji przez przedsiębiorców nieruchomości zbędnych do realizacji ich zadań (jeżeli podmiot wykonujący wyłącznie działalność gospodarczą nieruchomością taką dysponuje, jest ona obciążona stawką podatku, właściwą dla nieruchomości gospodarczo wykorzystywanej). W art. 1a ust. 2a u.p.o.l. (przed 1 stycznia 2016 r. w art. 1a ust. 1 pkt 3 in fine) ustawodawca zawarł zamknięty katalog przypadków, w których grunty, budynki i budowle, mimo że znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy, nie są zaliczane do związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zwrócić jednakże należy uwagę, że w uzasadnieniu wyroku z dnia 24 lutego 2021 r. Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, iż "Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków - niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej (podkr. Sądu) - wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą Trybunał uznaje za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Artykuł 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, będący nieproporcjonalnym obciążeniem podatkowym polegającym na nieodróżnianiu sytuacji podatkowej podatników posiadających nieruchomości, ale niewykorzystujących i niemogących ich wykorzystać do prowadzenia działalności gospodarczej oraz podatników wykorzystujących posiadane nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej."

1.6. Zajęcie nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej

1.6.1. Grunty rekultywowane – „zajęcie” oraz „związanie”

Wyrok NSA z 28.01.2026 r. (III 841/24)

Fakt zaprzestania przyjmowania odpadów i zakończenia rekultywacji nie wyłącza nieruchomości z zakresu związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Prowadzenie składowiska odpadów oznacza wszystkie działania dotyczące funkcjonowania składowiska. W pojęciu tym mieści się również monitoring składowiska odpadów po jego zamknięciu. Należy więc w dalszym ciągu traktować grunty składowiska odpadów jako związane z działalnością gospodarczą.

Wyrok NSA z 14.05.2025 r. (III FSK 342/24)

Działalność gospodarcza w zakresie wydobywania kopalni obejmuje eksploatację kopalni, jak również rekultywację gruntów zdegradowanych lub zdewastowanych na skutek tej działalności.

Wyrok NSA z 14.01.2025 r. (III FSK 1047/24)

Do czasu zakończenia rekultywacji stwierdzonej ostateczną decyzją właściwego organu administracyjnego grunty te są nie tylko związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale także faktycznie zajęte na jej prowadzenie. W świetle art. 2 ust. 1, art. 1a ust. 1 pkt 3 i 4 u.p.o.l. powoduje to, że podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek właściwych dla prowadzenia działalności gospodarczej.

Wyrok NSA z 12.08.2025 r. (III FSK 12/25)

Do czasu zakończenia rekultywacji stwierdzonej ostateczną decyzją właściwego organu administracyjnego grunty objęte tym obowiązkiem są zajęte lub związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wyrok NSA z 11.09.2025 r. (III FSK 357/24)

W orzeczeniach NSA dotyczących rekultywacji gruntów poeksploatacyjnych po działalności wydobywczej, uznaje się tego rodzaju tereny, które pozostają we władaniu przedsiębiorstwa wydobywającego kopaliny za grunty "związane" z prowadzeniem działalności gospodarczej, a nawet zajęte na prowadzenie takiej działalności i podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek przewidzianych od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób ich zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków.

W przypadku nieruchomości służących działalności wydobywczej należy zwrócić uwagę, że fakt wielkości złoża, w szczególności jego zmniejszenie w wyniku czynności eksploatacyjnych, nie zrywa związku funkcjonalnego takiej nieruchomości z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą w zakresie wydobycia. Grunty pozostające we władaniu przedsiębiorstwa wydobywającego kopaliny uznawane są za grunty "związane" z prowadzeniem działalności gospodarczej i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek przewidzianych od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób ich zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków.

Wyrok WSA w Gliwicach z 18.01.2024 r. (I SA/GI 1341/23)

Przedmioty w fazie poeksploatacyjnej składowiska odpadów są nie tylko związane z prowadzeniem działalności, ale także zajęte na jej prowadzenie.

Wyrok NSA z 8.11.2023 r. (III FSK 3018/21)

Grunty mające podlegać lub podlegające aktualnie czynnościom rekultywacyjnym są związane z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy - jednakże pod warunkiem, że rekultywacja stanowi etap aktywności tego przedsiębiorcy. Nabywca gruntu nie kontynuuje aktywności wydobywczej zbywcy gruntu przez sam fakt, że właściwy organ zobowiązał zbywcę do rekultywacji terenu.

1.6.2. Grunty strefy ochronnej

Wyrok WSA we Wrocławiu z 16.04.2024 r. (I SA/Wr 800/23)

Strefa ochronna jest immanentną, niezbędną częścią składowiska odpadów wynikającą ze specyfiki prowadzonej działalności i bez jej wydzielenia nie można prowadzić działalności w tym zakresie. Wniosek w postaci uznania gruntów stanowiących strefę ochronną jako zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej jest więc oczywisty.

Wyrok NSA z 30.05.2017 r. (II FSK 1014/15)

(...) prawidłowa jest ocena organu interpretacyjnego i sądu I instancji, że związek terenu wchodzącego w skład strefy ochronnej na której zlokalizowane jest należące do skarżącej spółki ujęcie wody pitnej jest ścisły. Grunty te zostały ogrodzone oraz ograniczony do nich został dostęp dla osób trzecich na wniosek skarżące. Jej pracownicy jako osoby upoważnione mają zaś możliwość korzystania z tego terenu w celu ochrony i konserwacji ujęcia wody pitnej, usuwania awarii i remontów, modernizacji posadowionych na nich budowli, a także oczyszczania ich z roślinności drzewiastej i krzewiastej oraz jej porządkowania po powyższym zabiegu, nie naruszając zapisów ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Obowiązki te wynikają m.in. z art. 53 ustawy Prawo wodne, w którym wskazano jak należy korzystać z terenu ochrony bezpośredniej. Nieruchomość ta jest więc bez wątpienia wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej przez wnioskodawczynię. Powyższe wywoływałyby przesądzały, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, że grunty należące do strefy ochrony bezpośredniej są nie tylko związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale także faktycznie zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej strony polegającej m.in. na zaopatrzeniu w wodę.

Wyrok NSA z 16.07.2010 r. (III FSK 1637/09)

Związek strefy ochronnej z funkcjonowaniem zakładu górniczego i, co za tym idzie, z prowadzeniem przez skarżącą działalności gospodarczej, jest tak ścisły, że wniosek w postaci uznania także gruntów zajętych na strefę ochronną jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jawi się jako oczywisty.

Wyrok WSA z 30.10.2007 r. (I SA/Wr 819/07)

Opodatkowanie gruntów stref ochronnych wokół huty, wyłączonych z produkcji rolnej, podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawek właściwych jak dla nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej jest możliwe wyłącznie w sytuacji ustalenia, że są one na tę działalność zajęte.

1.6.3. Grunt zajęty pod panele fotowoltaiczne

Wyrok WSA w Gliwicach z 26.03.2025 r. (I SA/Wr 8982/24)

Posadowienie na gruncie paneli fotowoltaicznych oraz innych urządzeń składających się na farmę fotowoltaiczną (służących wytwarzaniu energii elektrycznej z promieni słonecznych) wpływa na możliwość wykorzystania zgodnie z przeznaczeniem gruntu rolniczego. Prowadzenie działalności rolniczej, nawet w okrojonym zakresie, który nie ingeruje w grunt nie wyklucza faktycznego zajęcia nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej. A jeśli takie zajęcie faktycznie występuje - spełnione są przesłanki opodatkowania gruntu podatkiem od nieruchomości według wyższych stawek przewidzianych dla działalności gospodarczej. Grunt pomiędzy panelami, jak również pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy kwalifikować jako zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a zatem niezbędny do osiągnięcia zamierzonego rezultatu, tj. instalacji i eksploatacji farmy fotowoltaicznej w celu pozyskiwania energii elektrycznej.

W sytuacji, kiedy działka rolna tylko w części jest wykorzystywana w działalności gospodarczej nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w całości, lecz tylko w tej części. Niewykluczone jest więc - co do zasady - opodatkowanie części nieruchomości stanowiącej grunt rolny podatkiem od nieruchomości w części zajętej na prowadzenie działalności gospodarczej i podatkiem rolnym w odniesieniu do części nieruchomości niezajętej na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 1 u.p.r. i art. 2 ust. 2 u.p.o.l.).

Wyrok NSA z 9.03.2023 r. (III FSK SA 385/23)

Grunt pomiędzy panelami, jak również pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy kwalifikować jako zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

1.6.4. Działania inwestycyjne na gruncie rolnym

Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 18.12.2025 r. (I SA/Go 354/25)

Uzyskanie dziennika budowy oraz wytyczenie geodezyjne obiektów w terenie jest jednoznaczne z rozpoczęciem budowy, a tym samym z wyłączeniem gruntów z użytkowania rolniczego. Natomiast wygaśnięcie decyzji o pozwoleniu na budowę nie musi skutkować uchYLENIEM celu, w jakim zakupiono grunt oraz dokonanych czynności faktycznych.

Wyrok NSA z 11.01.2022 r. (III FSK 4390/21)

O tym że sklasyfikowane jako użytki rolne lub grunty spełniają przesłankę faktycznego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej mogą świadczyć podjęte wobec tych gruntów działania o charakterze prawnym (uzyskanie pozwolenia na budowę osiedla domów jednorodzinnych i geodezyjny podział działek), a przede wszystkim działania faktyczne obejmujące cały kompleks nieruchomości, np. wykonanie sieci (przyłączy) energetycznych i wodno-kanalizacyjnych.

Wyrok NSA z 15.11.2021 r. (III FSK 4103/21)

Nie ma znaczenia ilość czynności prowadzonych w stosunku do gruntu, gdyż przesądzające znaczenie ma charakter prowadzonej działalności gospodarczej

Wyrok WSA w Szczecinie z 21.10.2021 r. (I SA/Sz 640/21)

Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstanie z momentem faktycznego wykorzystywania gruntu rolnego na cele działalności gospodarczej, co nie jest równoznaczne z samym formalnym rozpoczęciem inwestycji (np. wpis w dzienniku budowy). Mogą to być czynności o charakterze faktycznym, np. utwardzenie lub ogrodzenie terenu, zaś samo zawarcie umowy dzierżawy nie powoduje automatycznie powstania obowiązku podatkowego. Konieczne jest jeszcze faktyczne wykorzystywanie gruntu na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej.

Wyrok NSA z 17.04.2021 r. (III FSK 3228/21)

Decydujące dla ustalenia "zajęcia" znaczenie ma faktyczne ich wykorzystywanie. Przykładowo, o tym że sklasyfikowane jako użytki rolne lub grunty spełniają przesłankę faktycznego zajęcia na prowadzenie działalności

gospodarczej mogą świadczyć podjęte wobec tych gruntów działania o charakterze prawnym (uzyskanie pozwolenia na budowę osiedla domów jednorodzinnych i geodezyjny podział działek), a przede wszystkim działania faktyczne obejmujące cały kompleks nieruchomości, np. wykonanie sieci (przyłączy) energetycznych i wodno-kanalizacyjnych.

Wyrok NSA z 14.05.2015 r. (II FSK 190/15)

Świadczą o tym (zajęciu gruntu rolnego) podjęte przez nią wobec tych gruntów działania o charakterze prawnym (uzyskanie pozwolenia na budowę osiedla domów jednorodzinnych i geodezyjny podział działek), ale przede wszystkim działania faktyczne obejmujące cały kompleks nieruchomości np. wykonanie sieci (przyłączy) energetycznych i wodno-kanalizacyjnych.

Wyrok NSA z 19.05.2016 r. (II FSK 1442/14)

Uzyskanie przez przedsiębiorcę pozwolenia na budowę nie oznacza przecież, że objęte taką decyzją grunty nie są dalej wykorzystywane na cele rolnicze (dalej stanowią użytki rolne).

Wyrok NSA z 3.04.2015 r. (II FSK 606/13)

Sam fakt, że realizowane przez skarżącą działania z uwagi na etap planowanego przedsięwzięcia (etap przygotowawczy), jak i specyfikę prowadzonej działalności (zarządzanie i wynajem nieruchomości oraz tworzenie farm wiatrowych) nie wiążą się z bezpośrednią ingerencją w grunt i tym samym nie kolidują z możliwością uprawiania dzierzawionych terenów, nie wyklucza kwalifikacji spornych gruntów jako "zajętych na działalność gospodarczą"

2. Propozycje tematów do dyskusji:

1. Szczegółowe kwestie sporne związane oceną przesłanek „związania” i „zajęcia”: krótkotrwały najem lokali mieszkalnych; „przedsiębiorcy społeczni” (spółdzielnie, stowarzyszenia, działalność non-profit); opodatkowanie gruntów rekultywowanych; ocena działań inwestycyjnych na gruncie; grunty zajęte na strefy ochronne; możliwość i potrzeba wykorzystywania nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej wyłącznie w ograniczonym zakresie.

2. Czy po kilku latach od wyroków TK, można uznać, że realnie orzecznictwo uległo zmianie (poza dokładniejszym prowadzeniem postępowań)?

Sesja IV: Stawki i obowiązek podatkowy

- 1) **Budynki mieszkalne – konsekwencje uchwały „mieszkaniowej” NSA**
- Sebastian Potocki (UM Łódź) (wprowadzenie), Wojciech Pławiak (LITIGATO), Piotr Kalemba (Thedy), Rafał Kran (MDDP)
- 2) **Moment powstania obowiązku podatkowego** - dr Ewa Prejs (wprowadzenie), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie), Krzysztof Izel (Thedy), dr Adam Kałużny (Deloitte)
- 3) **Solidarność obowiązku podatkowego – zakres i konsekwencje** - prof. dr hab. Rafał Dowgier (wprowadzenie), dr Ewa Prejs, Dorota Lewkowicz (MF), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie)

Obiad

4.1. Budynki mieszkalne – konsekwencje uchwały „mieszkaniowej” NSA - Sebastian Potocki (UM Łódź) (wprowadzenie), Wojciech Pławiak (LITIGATO), Piotr Kalemba (Thedy), Rafał Kran (MDDP)

1. Wprowadzenie

Do momentu podjęcia Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 21 października 2024 r. III FPS 2/24 rozstrzygającej kwestię jaką stawką podatku od nieruchomości należy opodatkowywać budynki mieszkalne przeznaczone do najmu, istniały w polskim orzecznictwie dwie konkurencyjne linie orzecznicze w tym zakresie. Jedna linia pozwalała na stosowanie w konkretnych przypadkach stawki jak do działalności gospodarczej, druga linia nakazywała stosować preferencyjną stawkę mieszkaniową. Podkreślić należy, że w strukturze stawek podatku od nieruchomości powyższe dwie stawki różnią się prawie 30-krotnie. Różnica ta miała niebagatelne znaczenie w powstawaniu licznych sporów między organami podatkowymi a podatnikami co do prawidłowej stawki podatkowej a co za tym idzie do wysokości zobowiązania podatkowego.

2. Orzecznictwo

2.1. Uchwała NSA III FPS 2/24 – teza, stanowiska uczestników, najważniejsze fragmenty uzasadnienia

**Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 21 października 2024 r. (III FPS 2/24)
Budynki mieszkalne przeznaczone do najmu a podatek od nieruchomości**

Teza:

Budynki, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. ustawy - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2024 r. poz. 1151 z późn. zm.) jako mieszkalne, przeznaczone do najmu, w ramach prowadzonej przez podatnika podatku od nieruchomości (wynajmującego) działalności gospodarczej, w takiej części, w jakiej służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.).

Wniosek Prokuratora Generalnego:

Wnioskiem z 24 maja 2024 r. Prokurator Generalny wystąpił o podjęcie uchwały wyjaśniającej w następującym zakresie: "Czy budynki mieszkalne lub ich części przeznaczone do najmu mającego służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców w ramach prowadzenia przez podatnika podatku od nieruchomości działalności gospodarczej, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych czy jako budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b tej ustawy?".

W uzasadnieniu wniosku Prokurator Generalny wskazał, że zagadnienie wymagające wyjaśnienia odnosi się do kwalifikacji budynków mieszkalnych lub ich części stanowiących przedmiot własności podmiotów gospodarczych, a udostępnianych podmiotom trzecim w sposób zarobkowy w ramach wykonywania działalności gospodarczej we własnym imieniu w zależności od uznania ich zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej, jako kluczowego do ustalenia właściwej stawki podatku od nieruchomości przewidzianej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Prokurator wskazał na utrzymującą się rozbieżność stanowisk i brak jasności co do normatywnego modelu ustalania i ponoszenia ciężarów podatkowych przez podmioty gospodarcze będące podatnikami podatku od nieruchomości w postaci budynków mieszkalnych lub ich części. Wskazał, że przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewidują różne stawki dla budynków i lokali mieszkalnych w zależności od tego, czy nastąpiło ich zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej. W sytuacji gdy lokal mieszkalny jest własnością przedsiębiorcy oddającego lokal w najem, a najemca zaspokaja w nim swoje potrzeby mieszkaniowe, rozważaniom podlega zarówno aspekt mieszkaniowy, jak i gospodarczy, albowiem najem stanowi element działalności gospodarczej wynajmującego przedsiębiorcy - płatnika podatku do nieruchomości.

Prokurator Generalny przedstawił dwa występujące w tym zakresie nurty orzecznicze. Według pierwszej grupy orzeczeń prowadzenie przez wynajmującego działalność gospodarczej w oparciu i dzięki budynkom lub lokalom mieszkalnym przesądza, że lokale te pozostają zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, a brak realizacji przez wynajmującego w budynkach mieszkalnych lub ich części funkcji "stałego zamieszkiwania" w nim osób fizycznych dowodzi, że nastąpiło jego zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. Przedsiębiorca wynajmujący budynek mieszkalny lub odpowiednio jego część na cele mieszkalne powinien opłacać podatek według stawek, których maksymalną wartość wyznacza art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., gdyż jest to budynek mieszkalny lub jego część zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Według stanowisk prezentowanych w omawianej linii orzeczniczej prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie najmu lokali mieszkalnych przesądza, że lokale te pozostają zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Istotne przy tym pozostaje, że budynki mieszkalne, w których usytuowane są wynajmowane lokale mieszkalne, ujęte zostały w ewidencji środków trwałych oraz podlegają amortyzacji na gruncie podatku dochodowego. Stanowią one zatem element przedsiębiorstwa (wyrok NSA z 25 lipca 2023 r., sygn. akt III FSK 125/23). Fakt, że dany budynek został zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na wynajmie mieszkań, nie sprawia, iż nie są one zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (wyrok NSA z 4 października 2022 r., sygn. akt III FSK 967/21). Według Naczelnego Sądu Administracyjnego, decydujące znaczenie ma gospodarcze przeznaczenie budynku mieszkalnego (jego części) przez przedsiębiorcę do realizacji określonego rodzaju działalności, o czym przesądza w szczególności ujęcie go w prowadzonej przez przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących takiego budynku mieszkalnego / części budynku (wyroki NSA z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1511/19 i II FSK 2064/19). W wyrokach tych Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił także uwagę, że stawki podatku przewidziane w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. nie zostały uzależnione od faktycznego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części w celu prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Istotne jest natomiast, czy wykorzystywane są do realizacji gospodarczych celów przedsiębiorcy.

W odniesieniu do omawianego zagadnienia Prokurator zwrócił również uwagę na **stanowisko przedstawione przez Ministra Finansów w piśmie z 12 stycznia 2023 r.** stanowiącym odpowiedź na interpelację poselską w sprawie stawek podatku od nieruchomości od lokali w budynkach mieszkalnych wynajmowanych przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą (interpelacja nr 37882 Sejm RP IX kadencji), w świetle której znajdujący się w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą budynek mieszkalny może zostać uznany za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, co uzasadnia zastosowanie stawki podatkowej przewidzianej w

art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., jeżeli stanowi element przedsiębiorstwa i jest wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej. Sama istota funkcji mieszkalnej budynku lub jego części nie wyłącza możliwości uznania, że budynek mieszkalny lub jego część zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Druża grupa orzeczeń przywołana przez Prokuratora prezentuje stanowisko odmienne, zgodnie z którym dla zastosowania w odniesieniu do budynków mieszkalnych lub ich części najwyższej stawki opodatkowania przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. kluczowe znaczenie ma okoliczność faktyczna polegająca na ich fizycznym zajęciu na prowadzenie działalności gospodarczej. Tym samym według tej linii orzeczniczej, za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. nie będą mogły być uznane te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co rozumie się trwale (długotrwałe) zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu nawet wówczas, gdy oddanie przez podatnika budynku mieszkalnego lub jego części do korzystania osobom trzecim dla realizacji funkcji mieszkalnej nastąpiło w ramach działalności gospodarczej tego podatnika np. komercyjnego najmu

Prokurator zwrócił uwagę na wyrok z 12 lipca 2023 r. o sygn. III FSK 250/23, w którym Naczelny Sąd Administracyjny wskazał wprost, że nie podziela stanowiska zawartego w cytowanym wyżej wyroku z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2064/19 i prezentowanej tam koncepcji powiązania kryterium "zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej", o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., z okolicznością, że lokale mieszkalne "stanowią element przedsiębiorstwa skarżących i wykorzystywane są do prowadzenia działalności gospodarczej poprzez ich wynajem na cele mieszkaniowe, zaś jako takie muszą zostać uznane za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (...)". W wyroku tym wskazano także, że przesłanka "zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej" ma w tym kontekście autonomiczny i zakresowo węższy charakter w stosunku do pojęcia "związany z prowadzeniem działalności gospodarczej" oraz stanowi okoliczność faktyczną, a nie prawną. Zaprezentowane rozważania prowadzić miały do wniosku, że przez zwrot legislacyjny "zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej" należy rozumieć okoliczność faktyczną polegającą na rzeczywistym / fizycznym wykorzystywaniu (zajęciu) całości albo określonej części budynku mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej, tj. prowadzeniu w tej części budynku działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. Zdaniem NSA, za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie będą mogły być uznane natomiast te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwale zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika (np. dewelopera, spółdzielnię mieszkaniową, spółkę komunalną, podmiot działający w formule społecznej agencji najmu albo społecznej inicjatywy mieszkaniowej lub innego właściciela będącego przedsiębiorcą) do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne) nastąpiło w ramach gospodarczej działalności podatnika (np. komercyjnego najmu). Istotne jest, by w budynku (lokalu) mieszkalnym realizowany był cel polegający na zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych w przedstawionym wyżej rozumieniu. Bez znaczenia pozostaje natomiast okoliczność, czy funkcja ta (tzn. mieszkaniowa) realizowana jest przez podatnika, czy jego najemcę. Przeciwny pogląd nie tylko kłóci się z istotą regulacji dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków i lokali mieszkalnych, lecz jest również trudny do zaakceptowania ze względów społecznych.

Prokurator Generalny wskazał, że Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym wyroku zaaprobował zapatrywania prezentowane w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 22 lipca 2020 r. o sygn. I SA/Sz 990/19 i w wyroku tego Sądu z 15 stycznia 2013 r. o sygn. II FSK 933/11, a także zgodził się z tezą, po myśli której powtarzający się (w założeniu) krótkotrwałe odpłatny najem lokali mieszkalnych (na dobę lub kilka dni), niezwiązany z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych podatnika i jego rodziny lub osób trzecich, zbliżony jest w istocie do świadczenia usług hotelarskich (praktyka coraz bardziej popularna w kurortach oraz miejscowościach mających znaczenie turystyczne) i w związku z tym czynność taka skutkuje zajęciem lokalu (budynku) mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Mając powyższe na uwadze, Prokurator Generalny oświadczył, że wskazane wątpliwości prawne oraz dostrzeżone rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych w odniesieniu do przedstawionego zagadnienia uzasadniają wystąpienie do Naczelnego Sądu Administracyjnego o rozstrzygnięcie zagadnienia o treści wskazanej w petitum wniosku. Przedstawiony problem ma bowiem znaczenie dla jednolitości przyszłego orzecznictwa w podobnych sprawach.

Podkreślił przy tym, że podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym ciążącym na właścicielu, posiadaczu i użytkowniku wieczystym, w którym przedmiotem opodatkowania jest określony majątek nieruchomy. Wysokość obciążenia podatkowego zależy natomiast od stawek podatku, które pozostają w związku z celami, którym służy dana nieruchomość oraz rodzaju i sposobu wykorzystania tego majątku. Przyjęto przy tym, że wyższą stawkę podatku można ustalać w sytuacji, gdy majątek ten służy celom gospodarczym. Dodał również, że w świetle art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. zastosowanie wyższej maksymalnej stawki podatku nie jest uzależnione od rzeczywistego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części na bezpośrednie wykonywanie w nim działalności gospodarczej. Za kluczowe w tym zakresie należałoby uznać kryterium wykorzystywania budynków mieszkalnych lub ich części do osiągnięcia gospodarczych celów przedsiębiorcy, albowiem w zakresie

najmu nieruchomości, mających służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców, mieszkalny charakter przedmiotu najmu jest warunkiem nieodzownym do prowadzenia działalności gospodarczej w tym zakresie.

Stanowisko Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców:

W piśmie z 8 października 2024 r. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 1 ust. 1 i art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 1668) w zw. art. 8 § 3 p.p.s.a. włączył się do postępowania, wnosząc o podjęcie uchwały następującej treści: "Budynki mieszkalne lub ich części przeznaczone do najmu mającego służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców w ramach prowadzenia przez podatnika podatku od nieruchomości działalności gospodarczej, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.).".

Według oceny Rzecznika MŚP, z redakcji art. 1a ust. 1 pkt 3 i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i b u.p.o.l. nie wynika, aby intencją ustawodawcy było objęcie powierzchni budynku (lokalu) mieszkalnego w rzeczywistości wykorzystywanego wyłącznie na cel mieszkaniowy podatkiem przewidzianym dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej tylko z tego powodu, że budynek (lokal) taki został wynajęty przed podmiot prowadzący działalność gospodarczą, nawet gdy działalność polega na wynajmie lokali mieszkalnych. W opinii Rzecznika MŚP, budynki mieszkalne lub ich części, należy opodatkować według stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych nawet wówczas, gdy są przedmiotem najmu. Budynek mieszkalny, bez względu na to, kto jest jego właścicielem (osoba fizyczna, przedsiębiorca), zawsze powinien być opodatkowany najniższymi stawkami podatku od nieruchomości. Dla zastosowania preferencyjnej stawki istotne jest, aby w budynku mieszkalnym był realizowany cel polegający na zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych. Bez znaczenia natomiast pozostaje, czy funkcja mieszkaniowa realizowana jest przez podatnika (przedsiębiorcę), czy przez najemcę. Jedynie w przypadku prowadzenia (wykonywania) działalności gospodarczej w wynajmowanym budynku mieszkalnym lub jego części podatek powinien być naliczany według stawek właściwych dla budynków związanych z działalnością gospodarczą.

Stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich:

Rzecznik Praw Obywatelskich na podstawie art. 8 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2024 r. poz. 1264) wystosował pismo z 14 października 2024 r., w którym wniósł o podjęcie uchwały następującej treści: "Budynki mieszkalne lub ich części przeznaczone do najmu mające służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców w ramach prowadzenia przez podatnika podatku od nieruchomości działalności gospodarczej, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.).".

Zdaniem RPO, za "zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej" nie będą mogły być uznane te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwałe zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne) nastąpiło w ramach jego gospodarczej działalności np. komercyjnego najmu. Podstaw swojej argumentacji Rzecznik Praw Obywatelskich upatruje w wartościach konstytucyjnych. Wskazał przede wszystkim na konstytucyjny nakaz wspierania polityki zaspokajania potrzeb mieszkaniowych obywateli (art. 75 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej) oraz na pogląd doktryny, gdzie podkreśla się, że sposobem sprzyjania przez państwo zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych obywateli jest popieranie działań zmierzających do uzyskania własnego mieszkania. Przez pojęcie własnego mieszkania należy rozumieć nie tylko mieszkanie będące przedmiotem własności obywatela, ale również mieszkanie stanowiące własność innej osoby, z którego obywatel może korzystać na podstawie innego tytułu prawnego niż prawo własności. Popieranie przez państwo działań obywateli może przybrać różną postać - od tanich pożyczek i kredytów po różnego rodzaju ulgi i zwolnienia podatkowe (M. Florczak-Wątor (w:) Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 75). Podkreślono przy tym, że wprowadzenie regulacji umożliwiającej preferencyjne opodatkowanie budynków i lokali mieszkalnych podatkiem od nieruchomości stanowi przepis o charakterze szczególnym, niemniej wyznacza pewne ramy dla zasady niższego opodatkowania, od której przewidziano wyjątek w postaci możliwości zastosowania do budynków mieszkalnych lub ich części najwyższej stawki w podatku od nieruchomości, lecz wyłącznie wówczas, gdy są one "zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej". Dlatego też sporny zwrot nie może podlegać wykładni rozszerzającej.

Zwracając uwagę na semantykę pojęcia "zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej", Rzecznik uznał, że należy je rozumieć w sensie dosłownym - to co stwierdził prawodawca, jest tym co chciał faktycznie powiedzieć (idem dixit quam voluit). Natomiast konsekwencją zastosowania wykładni językowej jest zakaz stosowania wykładni rozszerzającej wyjątków (exceptiones non sunt extendendae). Dopuszczenie zaś koncepcji tzw.

pośredniego zajęcia budynków mieszkalnych lub ich części na prowadzenie działalności gospodarczej, którą forsują organy podatkowe oraz część sądów administracyjnych, narusza wyżej wymienioną zasadę. Prowadzi także w sposób nieuprawniony do zastosowania wyższej stawki podatku od nieruchomości wbrew literalnie odczytywanej treści przepisu zawartego w ustawie podatkowej oraz wbrew intencji ustawodawczej zakładającej możliwość korzystania z preferencyjnej stawki podatku dla budynków mieszkalnych, co z kolei wzbudza zastrzeżenia RPO z punktu widzenia art. 2 Konstytucji i ustanowionej w nim zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionej przez nie prawa. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zastosowanie profiskalnej wykładni spornego zwrotu zawartego w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. nie powinno stawać się pułapką normatywną dla podatników. W szczególności w sytuacji, gdy mamy do czynienia z regulacją mającą na celu udzielenie wsparcia w realizacji potrzeb mieszkaniowych. Podatnicy nie powinni też ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnej legislacji, a mianowicie tego, że ustawodawca w przepisach podatkowych nie unormował definicji zwrotu legislacyjnego "zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej", które w praktyce okazało się niejednolicie rozumiane.

Najistotniejsze fragmenty uzasadnienia prawnego uchwały NSA:

Nie ulega zatem wątpliwości, że skoro ustawodawca w różnych fragmentach ustawy podatkowej posłużył się różnymi zwrotami, tj. "związane z prowadzeniem działalności gospodarczej" i "zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej", oznaczają one inne zakresowo pojęcie i **nie mogą być ze sobą utożsamiane.**

(...)

Przy określeniu zakresu wyrażenia "**budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej**" należy uwzględnić po pierwsze sytuację, że chodzi o budynki mieszkalne (tzn. tak sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków), po drugie zaś odniesienie tak określonego budynku do prowadzenia działalności gospodarczej. Dla zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej trzeba zatem uwzględnić charakter czynności realizowanych zarówno w całym budynku lub jego części.

(...)

Za budynki mieszkalne uważać należy co do zasady budynki sklasyfikowane w ten sposób **w ewidencji gruntów i budynków** (por. art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne, Dz. U. z 2021 r. poz. 1990 z późn. zm.).

(...)

Ustalając zakres znaczeniowy normatywnego wyrażenia budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, należy z jednej strony uwzględnić składową tego zwrotu, a zatem odnoszącą się do zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej, z drugiej zaś tę składową, która wskazuje na budynek mieszkalny lub jego część. Oznacza to zatem, że przy ustalaniu zakresu możliwych sytuacji wchodzących w zakres tak określonego zwrotu normatywnego nie można poprzestać jedynie na sformułowaniu odnoszącym się do samej działalności gospodarczej, jej prowadzenia czy wykorzystywania na tę działalność, lecz w równym stopniu uwzględnić konsekwencje przyjęcia, że w danym stanie faktycznym mamy do czynienia z budynkiem mieszkalnym lub jego częścią. Stąd też **wynika konieczność przyznania prymatu elementowi wykorzystania (wykorzystywania) danego budynku mieszkalnego lub jego części konkretnie na realizowanie potrzeb mieszkaniowych**, stanowiące wyznacznik i jednocześnie granice zastosowania stawki podatkowej określonej w art. 5a ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

(...)

Przesłanka "zajęcia na prowadzenie działalności" w stosunku do pojęcia "związany z prowadzeniem działalności gospodarczej" stanowi **okoliczność faktyczną, a nie prawną**. Bazując na językowym znaczeniu określenia "zajęty" (fizycznie zajmowany), zwrot ten należałoby rozumieć jako okoliczność faktyczną polegającą na **rzeczywistym (fizycznym) wykorzystywaniu (zajęciu) całości lub części budynku mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej**

(...)

Za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie będą mogły być uznane natomiast te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwałe zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika (np. dewelopera, spółdzielnię mieszkaniową, spółkę komunalną, podmiot działający w formule społecznej agencji najmu albo społecznej inicjatywy mieszkaniowej lub innego właściciela będącego przedsiębiorcą) do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne), **nastąpiło w ramach gospodarczej działalności podatnika (np. komercyjnego najmu).**

(...)

W pojęciu "**trwałe realizowanie potrzeb mieszkaniowych**" należy uwzględnić w szczególności: miejsce zamieszkania najemcy i jego rodziny (aspekt cywilistyczny), a nadto takie sytuacje, jak trwała realizacja w

konkretnym lokalu mieszkalnym potrzeb mieszkaniowych przez pracownika najemcy w związku z wykonywaniem zatrudnienia poza miejscem zamieszkania albo wykonywaniem innej aktywności przez osobę faktycznie zajmującą lokal mieszkalny i realizującą tam funkcje mieszkalne, pod warunkiem, że nie ma to charakteru sporadycznego / epizodycznego, a zatem od "przypadku do przypadku". Tak należy rozumieć wyrażenie "trwale", co nie jest tożsame z określeniem "stałe". W efekcie przez realizację potrzeb mieszkaniowych należy rozmiąć rodzaj pobytu osoby fizycznej w lokalu znajdującym się w budynku sklasyfikowanym w tej części w ewidencji gruntów i budynków jako mieszkalny, jaki cechuje się zaspokajaniem codziennych potrzeb życiowych tej osoby w mieszkaniu faktycznie zajmowanym w celu zaspokojenia potrzeb domowych, tych rodzinnych, zawodowych i innych w danym okresie, polegającym na nocowaniu, stołowaniu się i wypoczynku.

(...)

Realizacji podstawowych potrzeb mieszkaniowych najemcy (najemcy i jego rodziny) **nie należy natomiast utożsamiać z zakwaterowaniem mającym najczęściej charakter krótkotrwały** i niewiązany się z podstawową funkcją budynku wyznaczoną w ewidencji gruntów i budynków. Zgodzić należy się wobec tego z tezą prezentowaną w judykaturze, że powtarzający się (w założeniu) krótkotrwały odpłatny najem lokali mieszkalnych (na dobę lub kilka dni), niezwiązany z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych najemcy i jego rodziny, zbliżony jest w istocie do świadczenia usług hotelarskich (praktyka coraz bardziej popularna w kurortach oraz miejscowościach mających znaczenie turystyczne) i w związku z tym czynność taka skutkuje zajęciem lokalu (budynku) mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej

(...)

Podobnie traktować należy sytuację, w której podatnik - przedsiębiorca wprawdzie wznosił budynek mieszkalny albo nabył budynek lub jego część, jednak nie dokonuje sprzedaży lokali mieszkalnych ani ich nie wynajmuje na cele zgodne z przeznaczeniem (**trwale pustostany**). Ze zjawiskiem takim często spotkać się można wówczas, gdy lokale mieszkalne nabywane są (lub realizowane) w **celach inwestycyjnych jako forma długoterminowej lokaty środków finansowych w oczekiwaniu na wzrost cen (praktyka znana w działalności m.in. funduszy inwestycyjnych)**. Budynki takie lub ich części można kwalifikować do kategorii towaru mającego na celu zabezpieczenie na przyszłość źródła przychodów, którym jest działalność gospodarcza, a brak realizacji funkcji mieszkalnych ma charakter subiektywny, stanowiąc efekt decyzji gospodarczych podatnika, element jego strategii ekonomicznej.

2.2. Konsekwencje w kolejnych orzeczeniach sądowych – czyżby ukształtowanie jednolitej linii ?

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 21 listopada 2024 r. (I SA/Wr 561/24), Stawka podatku od mieszkań objętych najmem krótkotrwałym

Skoro lokal mieszkalny (wraz z przynależnym do niego gruntem oraz lokalem niemieszkalnym) nie był wykorzystywany do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych, lecz służył celom krótkotrwałego wynajmu przez spółkę prawa handlowego, to podlega podatkowi od nieruchomości według stawki najwyższej określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 5 sierpnia 2025 r.

(I SA/Wr 141/25), Opodatkowanie lokali mieszkalnych wykorzystywanych do krótkotrwałego zakwaterowania w ramach działalności gospodarczej oraz ustalenie stawki podatku od nieruchomości w świetle faktycznego sposobu używania nieruchomości.

Zdaniem rozpatrującego sprawę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, należało podzielić stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich, że odwołanie się do językowego znaczenia słowa "zająć", od którego pochodzi imiesłów przymiotnikowy "zajętych", pozwala uznać, iż zwrot ten oznacza "zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię". Przesłanka "zajęcia na prowadzenie działalności" w stosunku do pojęcia "związany z prowadzeniem działalności gospodarczej" stanowi okoliczność faktyczną, a nie prawną. Bazując na językowym znaczeniu określenia "zajęty" (fizycznie zajmowany), zwrot ten należałoby rozumieć jako okoliczność faktyczną polegającą na rzeczywistym (fizycznym) wykorzystywaniu (zajęciu) całości lub części budynku mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej, tj. prowadzeniu w tej części budynku działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. Dlatego też, w sytuacji gdy mamy do czynienia z niebudzącym wątpliwości zajęciem budynku lub jego części na cel mieszkalny (okoliczność faktyczna potwierdzająca fizyczne zajęcie powierzchni, polegające na jej zamieszkiwaniu przez najemców), nie można wysuwać dalej idącego wniosku, jakoby automatycznie prowadziło to do zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej (tylko z racji pośredniego związku z tym, że podmiot wynajmującym budynki mieszkalne lub ich części służące w istocie do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych najemców jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą). Inaczej mówiąc, z zajęciem budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej wynajmującego będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy w obrębie (wewnątrz) jego powierzchni wykonywane są faktycznie działania wypełniające definicję działalności gospodarczej z art. 1a ust. 1 pkt 4

u.p.o.l. w związku z art. 3 ustawy z 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236, z późn. zm.) lub nie jest realizowany cel mieszkaniowy, a budynek mieszkalny (jego część) pozostaje w dyspozycji przedsiębiorcy (podatnika podatku od nieruchomości), stanowiąc element jego strategii gospodarczej.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 5 sierpnia 2025 r. (I SA/Wr 190/25), Opodatkowanie lokalu mieszkalnego wykorzystywanego do krótkotrwałego wynajmu turystycznego jako zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej i zastosowanie najwyższej stawki podatku od nieruchomości

Za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie będą mogły być zatem uznane te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwałe zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika (np. dewelopera, spółdzielnię mieszkaniową, spółkę komunalną, podmiot działający w formule społecznej agencji najmu albo społecznej inicjatywy mieszkaniowej lub innego właściciela będącego przedsiębiorcą) do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne), nastąpiło w ramach gospodarczej działalności podatnika (np. komercyjnego najmu). Art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., a po tej dacie art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l., nie pozwala na odnośnienie pojęcia "związane z działalnością gospodarczą" do budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, nawet gdyby znajdowały się w posiadaniu przedsiębiorcy, którego aktywność dotyczy wyłącznie prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. W konsekwencji dla zastosowania w takim przypadku do budynków mieszkalnych lub ich części najwyższej stawki opodatkowania przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. przesądzające i wyłączne znaczenie będzie miała okoliczność ich "zajęcia na prowadzenie

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 29 maja 2025 r. (I SA/Wr 56/25), Pojęcie „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. Powtarzający się krótkotrwały odpłatny najem lokali mieszkalnych a zajęcie lokalu (budynku) mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Okoliczność, iż przedsiębiorca oddaje w ramach swojego przedsiębiorstwa lokal mieszkalny w powtarzający się (w założeniu) krótkotrwały odpłatny najem (na dobę lub kilka dni), niezwiązany z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych najemcy i jego rodziny, oznacza, że najem ten zbliżony jest w istocie do świadczenia usług hotelarskich (praktyka coraz bardziej popularna w kurortach oraz miejscowościach mających znaczenie turystyczne) i w związku z tym czynność taka skutkuje zajęciem lokalu (budynku) mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. Można tu raczej mówić o rotacyjnym zakwaterowaniu, które nie stanowi realizacji podstawowych potrzeb mieszkaniowych najemców. Prowadzenie przez spółkę działalności gospodarczej, w szczególności w oparciu i dzięki lokalom mieszkalnym, przesądza, że lokale te pozostają zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Cel gospodarczy, a więc zarobkowy, wynajmowania przedmiotowego lokalu, należy odróżnić od sytuacji jego wykorzystywania do ewentualnego zaspokajania osobistych potrzeb mieszkaniowych skarżących czy też ich rodziny. Lokale te stanowią bowiem element przedsiębiorstwa wskazanej spółki i są

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 stycznia 2025 r. (III FSK 477/24), Zastosowanie stawek podatku od nieruchomości do budynków mieszkalnych wynajmowanych w ramach działalności gospodarczej w świetle wykładni pojęcia zajęcia na cele działalności gospodarczej oraz funkcji mieszkaniowej lokali.

Dla zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej trzeba zatem uwzględnić charakter czynności realizowanych zarówno w całym budynku lub jego części. Sąd wskazał na konieczność przyznania prymatu elementowi wykorzystania (wykorzystywania) danego budynku mieszkalnego lub jego części konkretnie na realizowanie potrzeb mieszkaniowych, stanowiące wyznacznik i jednocześnie granice zastosowania stawki podatkowej określonej w art. 5a ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. Zdaniem składu poszerzonego NSA, w sytuacji gdy mamy do czynienia z niebudzącym wątpliwości zajęciem budynku lub jego części na cel mieszkalny (okoliczność faktyczna potwierdzająca fizyczne zajęcie powierzchni polegające na jej zamieszkiwaniu przez najemców), nie można wysuwać dalej idącego wniosku, jakoby automatycznie prowadziło to do zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej (tylko z racji pośredniego związku z tym, że podmiotem wynajmującym budynki mieszkalne lub ich części służące w istocie do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych najemców jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą). Inaczej mówiąc, z zajęciem budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej wynajmującego będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy w obrębie (wewnątrz) jego powierzchni wykonywane są faktycznie działania wypełniające definicję działalności gospodarczej z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. w związku

z art. 3 ustawy z 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (...) lub nie jest realizowany cel mieszkaniowy, a budynek mieszkalny (jego część) pozostaje w dyspozycji przedsiębiorcy (podatnika podatku od nieruchomości), stanowiąc element jego strategii gospodarczej. Za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie będą mogły być uznane natomiast te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwale zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika (np. dewelopera, spółdzielnię mieszkaniową, spółkę komunalną, podmiot działający w formule społecznej agencji najmu albo społecznej inicjatywy mieszkaniowej lub innego właściciela będącego przedsiębiorcą) do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne), nastąpiło w ramach gospodarczej działalności podatnika (np. komercyjnego najmu).

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 maja 2025 r.

(III FSK 231/24), Stawka podatku od lokali mieszkalnych oddawanych w najem przez przedsiębiorcę
Budynki, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako mieszkalne, przeznaczone do najmu, w ramach prowadzonej przez podatnika podatku od nieruchomości (wynajmującego) działalności gospodarczej, w takiej części, w jakiej służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a upol.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 26 czerwca 2025 r.

(I SA/Kr 225/25), Stawka podatku od lokali mieszkalnych oddawanych w najem przez przedsiębiorcę
Budynki sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako mieszkalne przeznaczone do najmu w ramach prowadzonej przez podatnika podatku od nieruchomości (wynajmującego) działalności gospodarczej, w takiej części, w jakiej służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a upol.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 17 grudnia 2024 r.

(I SA/Kr 824/24), Zastosowanie preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości dla lokali mieszkalnych wynajmowanych przez przedsiębiorcę w świetle uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2024 r. oraz konieczność ustalenia faktycznego wykorzystania lokali na cele mieszkaniowe.

NSA podkreślił, że w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. ustawodawca przyjął dla budynków mieszkalnych lub ich części preferencyjną, niską stawkę opodatkowania. Wyjątkiem od tego rozwiązania jest opodatkowanie budynków mieszkalnych lub ich części "zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej". Powierzchnie takie opodatkowane zostały maksymalną stawką, zrównaną z opodatkowaniem budynków lub ich części "związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej". Nie ulega zatem wątpliwości, że skoro ustawodawca w różnych fragmentach ustawy podatkowej posłużył się różnymi zwrotami, tj. "związane z prowadzeniem działalności gospodarczej" i "zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej", oznaczają one inne zakresowo pojęcie i nie mogą być ze sobą utożsamiane.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 grudnia 2025 r.

(I SA/GI 1174/25), Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości lokalu mieszkalnego będącego w posiadaniu przedsiębiorcy, w którym prowadzone są prace remontowe, w kontekście zastosowania stawki przewidzianej dla budynków związanych z działalnością gospodarczą oraz preferencyjnej stawki dla budynków mieszkalnych. -

Konstytucyjny nakaz wspierania polityki zaspokajania potrzeb mieszkaniowych obywateli (art. 75 ust. 1 Konstytucji RP) oznacza również sprzyjanie przez państwo zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych obywateli jest popieranie działań zmierzających do uzyskania własnego mieszkania. Przez pojęcie własnego mieszkania należy rozumieć nie tylko mieszkanie będące przedmiotem własności obywatela, ale również mieszkanie stanowiące własność innej osoby, z którego obywatel może korzystać na podstawie innego tytułu prawnego niż prawo własności. Natomiast popieranie przez państwo działań obywateli może przybrać różną postać - od tanich pożyczek i kredytów po różnego rodzaju ulgi i zwolnienia podatkowego. Realizacji podstawowych potrzeb mieszkaniowych najemcy (najemcy i jego rodziny) nie należy natomiast utożsamiać z zakwaterowaniem mającym najczęściej charakter krótkoterwały i niewiązany się z podstawową funkcją budynku wyznaczoną w ewidencji gruntów i budynków.

3. Tematy do dyskusji:

1. Czy zgadzamy się ze uchwałą NSA III FPS 2/24 i dlaczego?
 - a) czy jest spójna wewnątrznie (np. pojęcie najmu - rozumiane szeroko czy tylko długoterminowo)?

- b) czy zamyka dotychczasowe spory na linii organy podatkowe – podatnicy (kilka pieczeni na jednym ogniu)?
2. Prywatne domy studenckie a zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych.
 - a) wspieranie mieszkalnictwa, czy uchwała wpisuje się w ten cel? kto ostatecznie skorzysta (najemcy/studenci/przedsiębiorcy/poszukujący mieszkania)?
 - b) co z wolną konkurencją gospodarczą? Czy podmioty budujące i wynajmujące takie budynki są w lepszej sytuacji niż np. hotele? Co z wpływem różnej klasyfikacji budynku akademika w EGIB?
 - c) CWTON (Centralny Wykaz Turystycznych Obiektów Noclegowych) – rola w określaniu „zajęcia” + sezonowe przeznaczenie lokalu na najem krótki.
 3. Trwałe pustostany, deweloperzy, fundusze inwestycyjne – czy uchwała NSA III FPS 2/24 rozstrzyga jak opodatkować takie przypadki?
 4. Postulaty de lege ferenda.
 - a) stawka mieszkaniowa w strukturze innych stawek podatku od nieruchomości po 35 latach obowiązywania ustawy upol., Czy za niska? adekwatna? Dlaczego?
 - b) czy EGIB (ewidencja gruntów i budynków) słusznie wyznacza / powinna wyznaczać status mieszkalny budynku? A może autonomiczna definicja w ustawie upol?
 - c) inne.

4.2. Moment powstania obowiązku podatkowego - dr Ewa Prejs (wprowadzenie), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie), Krzysztof Izel (Thedy), dr Adam Kałużny (Deloitte)

1. Orzecznictwo

1.1. Pojęcie budynku i jego „istnienie” dla celów opodatkowania - budynek istnieje, gdy ma wszystkie cechy budynku (nie tylko w sensie prawnym, ale faktycznym)

Wyrok NSA z 14.02.2024 r., III FSK 4283/21

„Zgodnie z art. 6 ust. 1 i 2 u.p.o.l. obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku, a jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Zatem powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego lub od rozpoczęcia jego użytkowania przed ostatecznym zakończeniem robót. Powstanie obowiązku podatkowego nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku. Innymi słowy o momencie powstania obowiązku podatkowego decyduje fakt wystąpienia wcześniejszego z dwóch wskazanych zdarzeń: zakończenie budowy (co może być potwierdzone w dzienniku budowy) lub rozpoczęcie faktycznego użytkowania budynku (obiektu). Podatek od nieruchomości obejmuje obiekty przede wszystkim istniejące. By móc opodatkować budynek, musi istnieć budynek. Ani zawiadomienie o zakończeniu budowy budynku, ani zapisy dokumentacji budowlanej nie mogą czynić tego faktu prawotwórczego. Zdaniem Sądu organ nie wyjaśnił dlaczego uznał budynek (oczywiście po prawidłowej kwalifikacji obiektu) za

istniejący, to jest dlaczego uznał jego budowę za zakończoną mimo braku ustalenia co do samego istnienia instalacji i wentylacji w budynku.”

Wyrok WSA w Olsztynie z 25.03.2026 r., I SA/OI 45/26

„ustawodawca nie uzależnił ustaleń stanu faktycznego co do istnienia dachu, jako elementu pozwalającego niejako na domknięcie definicji budynku dla celów podatkowych, od wymogów prawa budowlanego przewidzianych dla tego typu konstrukcji. Zatem pojęcie dachu pozostaje bez dalszego dookreślenia prawnego dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości. To wskazuje na potrzebę odwołania się do zasad wykładni norm prawa podatkowego z pierwszeństwem wykładni językowej. W uchwale z dnia 29 września 2021 r., III FPS 1/21 (ONSAiWSA 2021/6/89, orzeczenia sądów administracyjnych są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych; <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>), Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, 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 niezbędne 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 znaczenia rodzaj dachu czy też rodzaj materiału, z którego jest on wykonany. W uchwale wyjaśniono, że kontrola wykazania w stanie faktycznym sprawy istnienia tego elementu definicji powinna uwzględniać powszechne rozumienie dachu i eliminować te sytuacje, które z punktu widzenia doświadczenia życiowego nie możemy zakwalifikować jako taki. W orzecznictwie sądowym wskazuje się ponadto, że stan dachu, jego uszkodzenie lub częściowe usunięcie nie oznacza, że dany obiekt "nie posiada dachu", 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. np. wyroki NSA: z 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 321/14; z 6 października 2015 r., sygn. akt II FSK 812/12; z 27 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 2933/17; z 16 października 2020 r., sygn. akt II FSK 1728/18 oraz II FSK 1730/18; z 13 maja 2025 r., sygn. akt III FSK 60/24). (...)

„Obowiązek podatkowy nie istnieje dopiero wtedy, gdy obiekt utraci cechy konstytutywne budynku w rozumieniu u.p.o.l., co jednakże w niniejszej sprawie nie miało miejsca.”

1.2. Czy wpis w dziennik budowy zawsze decyduje o ustaleniu daty powstania obowiązku podatkowego w PON?

Wyrok NSA z 26.02.2025 r. III FSK 1187/23

„Organy podatkowe zasadnie przyjęły, że w rozpoznanej sprawie obowiązek podatkowy wynikać może z pierwszej przesłanki, tj. zakończenia budowy, a nie z faktu rozpoczęcia użytkowania spornej budowli. W orzecznictwie wskazuje się, że w sensie techniczno-budowlanym można mówić o zakończeniu budowy obiektu budowlanego, gdy odpowiada on warunkom, jakie przewiduje prawo budowlane wobec budowy legalnej przy zawiadomieniu organu nadzoru budowlanego o zakończeniu budowy (art. 57 Prawa budowlanego). Obiekt powinien być w takim stanie, by mógł zostać przeprowadzony jego odbiór i można było przekazać go do normalnej eksploatacji i użytkowania. W przypadku wątpliwości co do możliwości przeprowadzenia odbioru budynku pomocne może być sięgnięcie do zapisów dziennika budowy (por. wyrok NSA we Wrocławiu z 20 czerwca 1996 r., SA/Wr 2735/95; wyrok NSA z 11 października 2017 r., II FSK 2498/15).

Wyrok WSA w Poznaniu z 11.07.2024 r.

„Sąd podziela stanowisko organu, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości uzależniony jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem budynku i nie jest uwarunkowany uzyskaniem prawa do jego użytkowania.

W przedmiotowej sprawie kluczowe znaczenie ma jednak ustalenie momentu zakończenia budowy budynków wzniesionych przez skarżących lub rozpoczęcia ich użytkowania jeśli nastąpiło to przed ich ostatecznym wykończeniem. Ta okoliczność nie została jednak przez organy wydające rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie w sposób jednoznaczny i bezsporny ustalona. (...)W orzecznictwie NSA podkreśla się, że skoro do użytkowania obiektu budowlanego można przystąpić po zawiadomieniu organu nadzoru budowlanego o zakończeniu budowy, to w sensie techniczno-budowlanym można mówić o zakończeniu budowy, gdy obiekt budowlany odpowiada wymogom, jakie przewiduje Prawo budowlane przy zawiadomieniu organu o zakończeniu budowy. Obiekt powinien być w takim stanie, by można byłoby go normalnie eksploatować i użytkować. Stąd też w orzecznictwie nie budzi wątpliwości, że o zakończeniu budowy świadczy spełnienie przez inwestora warunków przystąpienia do użytkowania obiektu budowlanego, a zatem złożenie zawiadomienia, o jakim mowa w art. 54 ust. 1 p.b., względnie

wniosku o wydanie decyzji o pozwoleniu na użytkowanie z art. 55 tej ustawy (zob. wyrok NSA z 10 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 381/12)”

Wyrok NSA z 11.10.2017 r., II FSK 2498/15

„Pojęcie "zakończenia budowy" nie zostało jednak zdefiniowane na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Również przepisy podstawowego dla procesu budowlanego aktu prawnego, jakim jest Prawo budowlane, takiej definicji nie zawierają. Pojęcie to było jednak już przedmiotem oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 8 maja 2014 r. w sprawie o sygn. II FSK 1228/12 stwierdził, że zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego. Zgodnie zaś z przepisami Prawa budowlanego rozpoczęcie użytkowania następuje zawsze po zakończeniu budowy, gdyż w myśl art. 54 u.p.b. do użytkowania obiektu budowlanego, na którego wzniesienie jest wymagane pozwolenie na budowę, można przystąpić, z zastrzeżeniem art. 55 i 57, po zawiadomieniu właściwego organu o zakończeniu budowy, jeżeli organ ten, w terminie 21 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, nie zgłosi sprzeciwu w drodze decyzji. Z kolei art. 55 pkt 1 u.p.b. przewiduje, że przed przystąpieniem do użytkowania obiektu budowlanego należy uzyskać ostateczną decyzję o pozwoleniu na użytkowanie, jeżeli na wzniesienie obiektu budowlanego jest wymagane pozwolenie na budowę i jest on zaliczony do określonej kategorii. Również w doktrynie prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym spełnienie warunków, o których mowa w art. 57 ust. 1 i 2 u.p.b. przesądza, że nastąpiło zakończenie budowy (por. L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz, LEX/el 2012, Komentarz do art. , pkt 3). Tym samym, spełnienie wszystkich warunków wymaganych dla skutecznego złożenia zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie, uznawane jest za tożsame z chwilą, w której została zakończona budowa budowli albo budynku lub ich części, o której stanowi art. 6 ust. 2 u.p.o.l. Należy jednak zwrócić uwagę, że Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 stycznia 2017 r., II FSK 3785/14 uznał, iż nie ma podstaw do uzależnienia stwierdzenia faktu zakończenia prac budowlanych od złożenia zawiadomienia właściwego organu o zakończeniu budowy (art. 54 u.p.b.). Pojęcie zakończenia prac budowlanych należy utożsamiać ze stanem faktycznym umożliwiającym zawiadomienie o zakończeniu budowy. Podobna zasada dotyczy użytkowania budynku. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpatrującym skargę kasacyjną skarżących od wyroku WSA w Warszawie pogląd ten w pełni podziela.”

Wyrok NSA z 14.02.2024 r., III FSK 4283/21

„powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego lub od rozpoczęcia jego użytkowania przed ostatecznym zakończeniem robót. Powstanie obowiązku podatkowego nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku. Innymi słowy o momencie powstania obowiązku podatkowego decyduje fakt wystąpienia wcześniejszego z dwóch wskazanych zdarzeń: zakończenie budowy (co może być potwierdzone w dzienniku budowy) lub rozpoczęcie faktycznego użytkowania budynku (obiektu). Podatek od nieruchomości obejmuje obiekty przede wszystkim istniejące. By móc opodatkować budynek, musi istnieć budynek. Ani zawiadomienie o zakończeniu budowy budynku, ani zapisy dokumentacji budowlanej nie mogą czynić tego faktu prawotwórczego. Zdaniem Sądu organ nie wyjaśnił dlaczego uznał budynek (oczywiście po prawidłowej kwalifikacji obiektu) za istniejący, to jest dlaczego uznał jego budowę za zakończoną mimo braku ustalenia co do samego istnienia instalacji i wentylacji w budynku. Jakkolwiek wskazania te w świetle wcześniejszego stwierdzenia Sądu, że sam obowiązek podatkowy zaistnieje dopiero po prawidłowej kwalifikacji obiektów mogą wydawać się przedwczesne, to jednak należy je oceniać w związku ze związaniem, o jakim mowa w art. 153 p.p.s.a. W takim wypadku należy stwierdzić, że WSA prawidłowo uznał, że treść zapisów w dzienniku budowy czy zawiadomienie Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego o zakończeniu budowy nie jest wystarczające w okolicznościach sprawy, by przyjąć okoliczność zakończenia budowy. Nie może tego zmienić powoływanie się organu na przepisy prawa budowlanego, gdyż te regulują kwestie dotyczące (mimo pewnych odesłań) innej prawnej kwestii niż opodatkowanie, mianowicie samego procesu budowlanego i form uznawanych za wypełniające wymogi z tamtego obszaru prawa. Jak wskazano wymogiem opodatkowania obiektu podatkiem od nieruchomości jest jego istnienie przynajmniej w formie umożliwiającej jego użytkowanie i tak, prawidłowo przyjęto w zaskarżonym wyroku. Tak też organ powinien uzasadnić swe stanowisko w decyzji.”

1.3. Jakie znaczenie dla powstania obowiązku podatkowego ma pozwolenie na użytkowanie?

Wyrok NSA z 4.09.2018 r. II FSK 2344/16

„Z analizowanej regulacji wynika zatem, że rozpoczęcie użytkowania budynku jeszcze niewykończonego ostatecznie powoduje konieczność zapłacenia podatku, od początku następnego roku, ustalanego od całego budynku. Obowiązek ten dotyczy również części, która nie została wykończona czy przekazana do użytkowania. Oczywiście, w przypadku rozpoczęcia użytkowania części budynku albo budowli

możliwe jest opodatkowanie całości tylko w sytuacji, gdy istnieje reszta przedmiotu opodatkowania. Nie ma znaczenia, z uwagi na obowiązek płacenia podatku, okoliczność, że w budynku trwają jeszcze wykończeniowe prace budowlane, że budynek nie został w całości oddany do użytkowania. Spełnione są bowiem dwa kryteria decydujące o powstaniu obowiązku podatkowego - istnieje budynek oraz rozpoczęto jego użytkowanie przed zakończeniem budowy. Po spełnieniu tych kryteriów przedmiotem podatku jest cały budynek (powierzchnia użytkowa wszystkich kondygnacji). Nie ma podstaw prawnych do dzielenia tak rozumianego budynku na część zajętą na cele prowadzonej działalności gospodarczej i część niewykorzystywaną. W u.p.o.l. nie ma ani słowa na temat części użytkowanych i nieużytkowanych budynku w kontekście innych zasad opodatkowania. Jeżeli bowiem budynek istnieje (dach, ściany, fundament) oraz rozpoczęto użytkowanie budynku, to skutkuje to koniecznością płacenia podatku od całości (por. L. Etel, op.cit.). (...) Rozpoczęcie użytkowania części budynku powoduje powstanie obowiązku podatkowego w stosunku do całego budynku. Wynika to wprost z treści art. 6 ust. 2 u.p.o.l. stanowiącego, że jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem (...). Dobitnie w powyższej kwestii wypowiedział się WSA w Łodzi w wyroku z dnia 11 czerwca 2011 r. sygn. akt I SA/Łd 336/08, stwierdzając, że: z punktu widzenia powstania obowiązku podatkowego traktuje się przy tym na równi fakt ukończenia budowy i rozpoczęcia użytkowania budynku. I w jednym, i w drugim przypadku obowiązek dotyczy całego budynku, chociażby właściciel miał przez następne kilka lat zajmować tylko jego część z powodu niewykończenia reszty budynku. Do identycznych wniosków dochodzi też NSA w wyroku z dnia 23 stycznia 2008 r. sygn. akt II FSK 1520/06.

Wyrok NSA z 14.02.2024 r., III FSK 4283/21

„Powstanie obowiązku podatkowego nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku. Innymi słowy o momencie powstania obowiązku podatkowego decyduje fakt wystąpienia wcześniejszego z dwóch wskazanych zdarzeń: zakończenie budowy (co może być potwierdzone w dzienniku budowy) lub rozpoczęcie faktycznego użytkowania budynku (objektu). Podatek od nieruchomości obejmuje obiekty przede wszystkim istniejące. By móc opodatkować budynek, musi istnieć budynek. Ani zawiadomienie o zakończeniu budowy budynku, ani zapisy dokumentacji budowlanej nie mogą czynić tego faktu prawotwórczego. Zdaniem Sądu organ nie wyjaśnił dlaczego uznał budynek (oczywiście po prawidłowej kwalifikacji obiektu) za istniejący, to jest dlaczego uznał jego budowę za zakończoną mimo braku ustalenia co do samego istnienia instalacji i wentylacji w budynku. Jakkolwiek wskazania te w świetle wcześniejszego stwierdzenia Sądu, że sam obowiązek podatkowy zaistnieje dopiero po prawidłowej kwalifikacji obiektów mogą wydawać się przedwczesne, to jednak należy je oceniać w związku ze związaniem, o jakim mowa w art. 153 p.p.s.a. W takim wypadku należy stwierdzić, że WSA prawidłowo uznał, że treść zapisów w dzienniku budowy czy zawiadomienie Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego o zakończeniu budowy nie jest wystarczające w okolicznościach sprawy, by przyjąć okoliczność zakończenia budowy. Nie może tego zmienić powoływanie się organu na przepisy prawa budowlanego, gdyż te regulują kwestie dotyczące (mimo pewnych odesłań) innej prawnej kwestii niż opodatkowanie, mianowicie samego procesu budowlanego i form uznawanych za wypełniające wymogi z tamtego obszaru prawa. Jak wskazano wymogiem opodatkowania obiektu podatkiem od nieruchomości jest jego istnienie przynajmniej w formie umożliwiającej jego użytkowanie i tak, prawidłowo przyjęto w zaskarżonym wyroku. Tak też organ powinien uzasadnić swe stanowisko w decyzji.”

1.4. Rozpoczęcie użytkowania części budynku przed formalnym zakończeniem inwestycji – obowiązek podatkowy w całości czy części?

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 stycznia 2026 r. I SA/Sz 488/25

„Skład orzekający w niniejszej sprawie podziela wyrażone w orzecznictwie stanowisko, zgodnie z którym rozpoczęcie użytkowania budynku jeszcze niewykończonego ostatecznie powoduje konieczność zapłacenia podatku, od początku następnego roku, ustalanego od całego budynku. Obowiązek ten dotyczy również części, która nie została wykończona czy przekazana do użytkowania. Oczywiście, w przypadku rozpoczęcia użytkowania

części budynku albo budowli możliwe jest opodatkowanie całości tylko w sytuacji, gdy istnieje reszta przedmiotu opodatkowania. Nie ma znaczenia, z uwagi na obowiązek płacenia podatku, okoliczność, że w budynku trwają jeszcze wykończeniowe prace budowlane, że budynek nie został w całości oddany do użytkowania. Spełnione są bowiem dwa kryteria decydujące o powstaniu obowiązku podatkowego - istnieje budynek

oraz rozpoczęto jego użytkowanie przed zakończeniem budowy. Po spełnieniu tych kryteriów przedmiotem podatku jest cały budynek (powierzchnia użytkowa wszystkich kondygnacji) (por. wyroki NSA z: 5 maja 2017 r., II FSK 1041/15, LEX nr 2284429; 23 listopada 2017 r., II FSK 2664/15, LEX nr 2407076; 5 maja 2017 r., II FSK 1039/15, LEX nr 2315625; 23 stycznia 2008 r., II FSK 1520/06, LEX nr 401745; 23 stycznia 2008 r., II FSK 1522/06, LEX nr 456685; 7 października 2021 r., III FSK 122/21, LEX nr 3267440).”

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 sierpnia 2020 r. I SA/Lu 141/20

„W sytuacji, gdy przed zakończeniem budowy podatnik przystąpił do użytkowania poszczególnych części budynku, organ podatkowy może uznać, że obowiązek podatkowy na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.o.l. powstał w odniesieniu do całej powierzchni użytkowej budynku, gdy wykaże, że całość budynku posiada instalacje niezbędne do użytkowania budynku. Jeżeli natomiast w niezbędne instalacje wyposażone zostały tylko te części budynku, których użytkowanie rozpoczęto, to tylko w odniesieniu do tych części budynku może być uznane, że zaktualizował się obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, a podstawą opodatkowania powinna być powierzchnia użytkowa tych części budynku.”

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lutego 2021 r. I SA/Po 231/20

„W myśl art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. budynek istniejący to budynek posiadający instalacje i urządzenia techniczne, zaś istniejąca część budynku to zespół pomieszczeń lub pomieszczenie, wydzielone w budynku stałymi przegrodami budowlanymi, z instalacjami i urządzeniami technicznymi, funkcjonujące niezależnie od reszty budynku, jako samodzielną całość. Istnienie takiej części budynku po zakończeniu jej budowy lub rozpoczęcie użytkowania przed jej ostatecznym wykończeniem wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego tylko w stosunku do tej części budynku. Brak instalacji i urządzeń technicznych w nowo budowanym budynku lub jego części oznacza że budynek taki lub jego część nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że rozpoczęto użytkowanie budynku lub jego części przed wykończeniem (budynku lub jego części). Obowiązek podatkowy zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. powstaje tylko w zakresie tej części użytkowanego budynku, a nie w zakresie całości.”

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 października 2021 r. I SA/Rz 569/21

„W przypadku rozpoczęcia użytkowania części budynku możliwe jest opodatkowanie całości tylko w sytuacji, gdy istnieje reszta przedmiotu opodatkowania w tym wypadku budynku. Przedmiotem opodatkowania mogą być wyłącznie te powierzchnie budynków lub ich części określone w art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., które są wyposażone w instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.”

2. Tematy do dyskusji:

1. Czy w podatku od nieruchomości decyduje „stan formalny” czy „stan faktyczny” budynku? Czy samo zawiadomienie o zakończeniu budowy albo dokumentacja budowlana mają charakter prawotwórczy, jeśli organ nie wykaże realnego „istnienia” budynku jako przedmiotu opodatkowania?
2. Czy „istnienie budynku” w prawie podatkowym ma charakter autonomiczny? Czy „istnienie budynku” w prawie podatkowym powinno być rozumiane autonomicznie czy przez odesłanie do prawa budowlanego? Jak się ma kwalifikacja podatkowa do czysto budowlanego toku inwestycji.
3. Czy „zakończenie budowy” należy rozumieć materialnie jako gotowość do normalnej eksploatacji?
4. Czy wpis w dzienniku budowy może przesądzać o momencie powstania obowiązku podatkowego?
5. Jakie znaczenie ma pozwolenie na użytkowanie: konstytutywne, dowodowe czy tylko pomocnicze? Czy podatnik może zostać opodatkowany za budynek, który nie został jeszcze formalnie oddany do użytkowania?
6. Czy rozpoczęcie użytkowania części budynku uruchamia obowiązek od całości, czy tylko od części faktycznie używanej?
7. Czy można opodatkować budynek, który nie został formalnie oddany do użytkowania?
8. Czy organy podatkowe zbyt szeroko korzystają z dowodów „budowlanych” przy ustalaniu momentu powstania obowiązku podatkowego?
9. Czy potrzebna jest ustawowa definicja „zakończenia budowy” na gruncie u.p.o.l.?

10. Jakie dowody są najważniejsze w sporze o moment powstania obowiązku podatkowego? Czy dokumentacja budowlana powinna mieć pierwszeństwo?

4.3. Solidarność obowiązku podatkowego – zakres i konsekwencje - prof. dr hab. Rafał Dowgier (wprowadzenie), dr Ewa Prejs, Dorota Lewkowicz (MF), dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie)

1. Orzecznictwo

1.1. Wymiar podatków przy zobowiązaniach solidarnych

Wyroki, które dopuszczają wydanie decyzji z „wyborem” podatników:

- NSA z 24.11.2016 r. (II FSK 3146/14) i WSA w Rzeszowie wyrok z 17.06.2014 r. (I SA/Rz 198/14)

W sytuacji, gdy przy zachowaniu należytej staranności przedsięwzięte środki nie doprowadziły do efektywnego ustalenia kręgu podatników organ może zrealizować uprawnienie do ustalenia zobowiązania podatkowego jedynie wobec osób, których tożsamość udało się ustalić w toku postępowania. W sprawie część współwłaścicieli drogi nie żyła.

- WSA w Krakowie z 22.04.2021 r. (I SA/Kr 154/21)

Wybór organu podatkowego nie może być arbitralny i dowolny, a organ podatkowy przed ustaleniem zobowiązania podatkowego konkretnym osobom, winien dołożyć wszelkich starań w celu ustalenia tożsamości wszystkich właścicieli nieruchomości, na których ciąży obowiązek podatkowy, a w miarę możliwości przeprowadzić postępowanie podatkowe z udziałem wszystkich współwłaścicieli

Wyroki (zdecydowana większość), które nie dopuszczają wydania decyzji na część podatników:

- NSA z 12.02.2026 r. (III FSK 18/25) stwierdzający, że pominięcie właścicieli rażąco narusza przepis prawa materialnego i również przepisy prawa procesowego dotyczące udziału strony w postępowaniu podatkowym.
- WSA w Rzeszowie 1.10.2019 r. (I SA/Rz 575/19) brak podstaw do przyjęcia, że istnieją przeszkody uniemożliwiające doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania (1.190 zł), pozostałym współwłaścicielom (ustalono wysokość zobowiązania „tylko” wobec 23 adresatów)
- WSA w Gliwicach 4.07.2023 r. (I SA/GI 59/23) - wszyscy znani współwłaściciele powinni być zatem adresatami nie tylko decyzji organu pierwszej instancji, ale też decyzji organu odwoławczego.

1.2. Nakazy płatnicze na jednego ze współpodatników – uprawnienie czy obowiązek?

Wyrok NSA z dnia 06.09.2017 r. (II FSK 2213/15)

1. Stosując art. 92 § 2 o.p. i art. 6c u.p.r. wystarczy doręczyć decyzję (nakaz płatniczy) osobie, na którą akt ten jest wystawiany. Skutkiem takiego doręczenia jest powstanie solidarnego zobowiązania pozostałych podmiotów (współwłaścicieli), którym zgodnie z istotą łącznego zobowiązania pieniężnego nie doręcza się decyzji podatkowej powołującej do życia zobowiązaniowy stosunek prawny.

2. Zasadę wyrażoną w art. 6c ust. 2 u.p.r. powinno się rozważać w kategoriach uprawnienia, a nie obowiązku.

1.3. Ulgi w spłacie przy zobowiązaniach solidarnych

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11.02.2010 r. (I SA/Sz 795/09)

Umorzenie zaległości podatkowej wobec jednego z dłużników odpowiedzialnych solidarnie nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania innego współodpowiedzialnego solidarnie dłużnika, a zatem w takiej sytuacji organ podatkowy (wierzyciel) będzie mógł nadal - zgodnie z art. 366 § 1 k.c. - żądać od niego "całości świadczenia".

Wyrok NSA z 24.01.2018 r. (II FSK 37/16)

W przypadku złożenia przez jednego z dłużników solidarnych wniosku o zwolnienie z długu (umorzenia zobowiązania) pozostali dłużnicy nie są objęci tym postępowaniem.

Z uzasadnienia:

(...) Postępowanie wszczęte w stosunku do skarżącego wskazanym powyżej wnioskiem o umorzenie zaległości było celowe, gdyż skarżący był adresatem decyzji wymiarowej z 31 grudnia 2013 r., którą ustalono mu i jego małżonce podatek. W powoływanym wyżej wniosku skarżący wnosił o umorzenie zaległości podatkowej z tego tytułu. Dlatego postępowanie w sprawie umorzenia zaległości w podatku od nieruchomości ciężącego na współwłaścicielach mogło się więc toczyć na podstawie wniosku złożonego przez jednego współwłaściciela i w stosunku do tego właściciela. Wynika to z solidarnego charakteru zobowiązania podatkowego o czym stanowi art. 3 ust. 4 u.p.o.l. W przypadku współwłaścicieli nieruchomości będącej przedmiotem decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od nieruchomości wskazani w tej decyzji współwłaściciele - tj. podatnicy są solidarnymi dłużnikami z tytułu wynikającego z decyzji zobowiązania podatkowego. Solidarność dłużników regulują przepisy prawa cywilnego i mają one zastosowanie we wszystkich przypadkach, w których przepisy podatkowe przewidują solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe. Stanowi o tym wprost art. 91 o.p.

Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarżący był stroną postępowania, które zostało wszczęte w niniejszej sprawie przez złożenie wniosku o umorzenia zaległości w podatku od nieruchomości za rok 2013. W przepisach k.c. i w przepisach podatkowych brak jest normy, która by stanowiła, że w przypadku złożenia przez jednego z dłużników solidarnych wniosku o zwolnienie z długu (umorzenia zobowiązania) pozostali dłużnicy są także objęci tym postępowaniem. Dlatego Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarżący w niniejszej sprawie nie była stroną postępowania podatkowego prowadzonego w sprawie umorzenia zaległości w

podatku od nieruchomości na rok 2013. Natomiast złożony w niniejszej sprawie przez córkę skarżących U. W. wniosek o umorzenie zaległości podatkowych organ powinien był ocenić pod kątem jego przedmiotowości. Jednak w aktach sprawy brak jest dokumentów, które wskazywałyby, w jaki sposób organ potraktował ten wniosek. W tym stanie rzeczy Sąd nie miał podstaw do wypowiedzania się na temat załatwienia tego wniosku przez organ. Do takich samych wniosków odnośnie ustalenia kto był stroną postępowania w niniejszej sprawie doszedł Sąd pierwszej instancji.

Mając powyższe na uwadze Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w niniejszej sprawie organy obydwu instancji bezzasadnie, za stronę postępowania, uznały łącznie Z. i jego byłą żonę C. W. Tymczasem z treści przepisów prawa materialnego i procesowego wynikało, że stroną postępowania był Z. W. Skierowanie decyzji do podmiotu niebędącego stroną postępowania stanowi podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji, która jest wskazana w art. 247 § 1 pkt 5 o.p. Wobec stwierdzonych podstaw do uznania decyzji wydanych w niniejszej sprawie przez organy pierwszej i drugiej instancji za nieważne, zasadnie Sąd pierwszej instancji uznał za niecelowe rozpoznawanie zarzutów podniesionych w skardze. Ocena tych zarzutów nie mogłaby bowiem mieć żadnego wpływu na byt prawny decyzji wydanych w niniejszej sprawie. Decyzje te, jako nieważne od chwili ich wydania, uchylają się od kontroli ich zgodności z prawem w innym zakresie niż wystąpienie przesłanek nieważności decyzji.

1.4. Zwolnienie gruntów i budynków stanowiących współwłasność gminy

Wyrok WSA w Lublinie z 19.12.2025 r. (I SA/Lu 385/25)

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l. jest jasny, gdyż mówi o gruntach i budynkach stanowiących własność gminy a nie jej współwłasność.

Z uzasadnienia:

(...) Istotą sporu jest wykładnia art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l. a dokładniej to, czy zwolnienie podatkowe, o którym mowa w tym przepisie ma zastosowanie, gdy Gmina L. jest współwłaścicielem nieruchomości będącej przedmiotem opodatkowania.

Zdaniem skarżącej z uwagi na to, że Gmina L. jest współwłaścicielem nieruchomości, to powinna być potraktowana jak właściciel nieruchomości w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy podatkowej. W konsekwencji zachodzi ustawowa przesłanka zwolnienia jej z podatku od nieruchomości.

Natomiast w ocenie organu zwolnienie to może mieć zastosowanie tylko wówczas, gdy gmina jest właścicielem podlegających opodatkowaniu gruntów i budynków (lub ich części), o ile nie są one zajęte na działalność gospodarczą oraz nie są w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych lub pozostałych podmiotów.

Zdaniem Sądu rację w tym sporze należy przyznać organom podatkowym.

(...) Nie ma jednak racji skarżąca twierdząc, że z uwagi na to, że Gmina L. jest współwłaścicielem nieruchomości, to powinna być potraktowana jak właściciel nieruchomości w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy podatkowej.

Wykładnia gramatyczna przepisu art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l. daje bowiem jednoznaczne wyniki. Literalne brzmienie powyższego zwolnienia wskazuje, że tylko w przypadku, jeżeli grunt (lub budynek lub jego część), stanowi własność gminy, nie jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej lub nie jest w posiadaniu innych podmiotów korzysta ze zwolnienia.

Wynik wykładni językowej nie może budzić zastrzeżenia w zakresie podmiotu uprawnionego do zwolnienia od podatku na podstawie tego przepisu. Inna wykładnia tego przepisu stanowiłaby niedopuszczalną w polskim systemie prawnym interpretację rozszerzającą przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych, które jako wyłom od zasady powszechności opodatkowania muszą być interpretowane bez dokonywania zarówno takiej wykładni, jak i wykładni zawężającej danego przepisu.

Sąd podziela stanowisko NSA wyrażone w wyroku z dnia 21 października 2020 r. (sygn. akt II FSK 1228/20), że brak jest podstaw do dokonania wykładni przepisu art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l. przy zastosowaniu innych rodzajów wykładni niż wykładnia językowa, gdyż wykładnia językowa tego przepisu prowadzi do jasnych i akceptowalnych wniosków.

Uzasadnieniem dla przyjęcia prymatu wykładni językowej przepisów prawa podatkowego jest konieczność zapewnienia ochrony jednostek przed nakładaniem na nie obowiązków podatkowych oraz określaniem ich uprawnień podatkowych w oparciu o inne podstawy niż tekst ustaw zawierających przepisy prawa podatkowego. Postulat ten wynika z zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, która swą postawę ma w art. 2 Konstytucji RP oraz z zasady wyłączności formy ustawowej przy ustanawianiu obowiązków podatkowych i określania istotnych elementów konstrukcyjnych podatku, która ma podstawę prawną w i 217 Konstytucji RP. Nie jest zatem dopuszczalne, aby przepisy podatkowe były w praktyce organów podatkowych czy sądów interpretowane w sposób rozszerzający przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa (por. R. Mastalski, Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego, publ. Przegląd Podatkowy z 1999, nr 8).

1.5. Przerwanie biegu terminu przedawnienia przy zobowiązaniu solidarnym

Wyrok NSA z 22.03.2017 r. (II FSK 440/15)

Do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego stroną są oboje małżonkowie, wystarczające jest wystąpienie przesłanek określonych w art. 70 § 4 o.p. w stosunku do jednego z nich.

Stan faktyczny:

(...) Przedstawiając w uzasadnieniu wyroku stan sprawy Sąd pierwszej instancji podał, że postanowieniem z dnia 21 lutego 2014 r. Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w K. odmówił umorzenia postępowania egzekucyjnego prowadzonego do majątku Skarżącego i jego żony - T.R., na podstawie wystawionych przez Burmistrza M. (dalej jako "Burmistrz") tytułów wykonawczych z dnia 10 września 2008 r., obejmujących zaległości w podatku od nieruchomości za lata 2003-2007. Odpisy tytułów wykonawczych wysłano na adres zamieszkania zobowiązanych w dniu 24 września 2008 r. wraz z zawiadomieniami o zajęciu rachunku bankowego w P. S.A. i K. S.A. Pismem z dnia 29 grudnia 2013 r. Skarżący, działając na podstawie art. 33 pkt 1 w zw. z art. 59 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2012 r. poz. 1015, z późn. zm.) - powoływanej dalej jako "u.p.e.a.", podniósł zarzut przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz wniósł o umorzenie postępowania egzekucyjnego i wstrzymanie czynności egzekucyjnych do czasu rozpatrzenia zarzutu.

Z uzasadnienia:

W myśl tego przepisu, bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

Jak wynika z akt sprawy (karta nr (...) akt egzekucyjnych), organ egzekucyjny działając w trybie art. 80 § 1 u.p.e.a., zastosował wobec Skarżącego środek egzekucyjny w postaci zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego, poprzez przesłanie do banku (B. S.A.) zawiadomienia z dnia 18 stycznia 2011 r. o zajęciu prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego u dłużnika zajętej nieruchomości będącego bankiem.

Zawiadomienie to doręczone zostało także Skarżącemu w dniu 19 stycznia 2011 r. w trybie art. 43 k.p.a., co dokumentuje znajdujące się w aktach sprawy "potwierdzenie odbioru" (karta nr (...) akt egzekucyjnych).

Do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego stroną są oboje małżonkowie, wystarczające jest wystąpienie przesłanek określonych w art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej w stosunku do jednego z nich (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2016 r. sygn. akt II FSK 91/14).

W świetle powyższego uznać należy, iż w rozpoznawanej sprawie nastąpiło skuteczne przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości, dochodzonego od Skarżącego i jego żony, zatem do przedawnienia tego zobowiązania nie doszło. Oparty na twierdzeniu przeciwnym zarzut naruszenia art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej jest bezzasadny. Podobnie jak bezzasadne są zarzuty naruszenia art.

70 § 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a. oparte na twierdzeniu, że zobowiązanie to uległo przedawnieniu.

1.6. Współwłasność przedsiębiorcy

Wyrok TK z 12.12.2017 r. (SK 13/15)

Art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Tematy do dyskusji:

1. Wymiar podatków przy współwłasnościach – postępowania i decyzje.
2. Współwłaściciel jako przedsiębiorca – jaka stawka podatku?
3. Ulgi, zwolnienia i wyłączenia od podatku przy zobowiązaniach solidarnych.
4. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przy zobowiązaniach solidarnych.
5. Przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia przy zobowiązaniu solidarnym.
6. Projektowane zmiany w zakresie solidarnego obowiązku podatkowego w podatkach lokalnych.

Sesja V: Varia – od Luksemburga i pomocy publicznej po gminnego Sherlocka Holmesa

- 1) **Pomoc publiczna - czego nauczyły nas wyrok TS z 29.04.2025 r., w sprawie C-453/23, E. sp. z o.o. v. Prezydent Miasta Mielca oraz uchwała NSA z 8.12.2025, III FPS 3/25?** - Rafał Kran (MDDP) (wprowadzenie), dr Michał Bernat (Dentons), Mirosław Gieras (EY), Bartosz Wojtaczka (Deloitte)

- 2) **Co może, a czego nie może rada gminy w zakresie podatków lokalnych?** - dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ) (wprowadzenie), dr Paweł Grzybowski (Crido, UKW), dr Michał Bernat (Dentons), Monika Derejko-Kotowska (MF)
- 3) **Zwolnienia (przegląd wybranych zwolnień)** - Marcin Kukuła/Julia Dobrowolska (EY) (wprowadzenie), Łukasz Rogowski (UM Szczecin), Bartosz Wojtaczka (Deloitte)
- 4) **Kontrola prawidłowości rozliczeń podatkowych przez gminy** - Łukasz Rogowski (UM Szczecin) (wprowadzenie), Mateusz Kwiek (MF), dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), Paweł Wójcik (EY)

ok. 16.15 – Zakończenie i kawa na koniec

5.1. Pomoc publiczna - czego nauczyły nas wyrok TS z 29.04.2025 r., w sprawie C-453/23, E. sp. z o.o. v. Prezydent Miasta Mielca oraz uchwała NSA z 8.12.2025, III FPS 3/25? - Rafał Kran (MDDP) (wprowadzenie), dr Michał Bernat (Dentons), Mirosław Gieras (EY), Bartosz Wojtaczka (Deloitte)

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

Art. 7. (w brzmieniu w latach 2017-2021)

1. Zwalnia się od podatku od nieruchomości:

1) grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która:

- a) jest udostępniana przewoźnikom kolejowym lub
- b) jest wykorzystywana do przewozu osób, lub
- c) tworzy linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm;

Art. 7. (w brzmieniu od 2022 r.)

1. Zwalnia się od podatku od nieruchomości:

1) grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz. U. z 2024 r. poz. 697 i 731) lub obiektu infrastruktury usługowej

w rozumieniu art. 4 pkt 51 tej ustawy, w części zajętej wyłącznie do wykonywania zadań zarządcy infrastruktury, o których mowa w art. 5 ust. 1 tej ustawy, lub świadczenia usług przez operatora obiektu infrastruktury usługowej, o których mowa w ust. 2 i 3 załącznika nr 2 do tej ustawy, jeżeli:

a) ta infrastruktura kolejowa lub ten obiekt infrastruktury usługowej są:

– udostępniane przewoźnikom kolejowym w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym zgodnie z przepisami rozdziałów 6-6b tej ustawy lub

– wykorzystywane do przewozu osób, lub

b) ta infrastruktura kolejowa:

– tworzy linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm lub

– stanowi infrastrukturę nieczynną w rozumieniu art. 4 pkt 1b ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 29 kwietnia 2025 r. C-453/23

(...)

E. sp. z o.o. przeciwko Prezydentowi Miasta Mielca,

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

'1) Czy w świetle art. 107 ust. 1 [TFUE] zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji przyznanie przez kraj członkowski adresowanej do wszystkich przedsiębiorców ulgi podatkowej, takiej jak w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) [ustawy o podatkach i opłatach lokalnych], polegającej na zwolnieniu od podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym?

2) Czy w przypadku odpowiedzi pozytywnej na pytanie [pierwsze] przedsiębiorca, który skorzystał ze zwolnienia od podatku na podstawie ww. przepisu krajowego, wprowadzonego bez zachowania wymaganej procedury, określonej w art. 108 ust. 3 [TFUE] w związku z art. 2 rozporządzenia [2015/1589], jest zobowiązany do zapłaty zaległego podatku wraz z odsetkami?'

W przedmiocie pytania pierwszego

37 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że pytanie pierwsze w brzmieniu sformułowanym przez sąd odsyłający dotyczy wykładni pojęcia 'pomocy państwa' w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE jedynie w świetle przewidzianej w tym postanowieniu przesłanki dotyczącej tego, że dany środek zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem. Niemniej jednak z uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jasno wynika, że ów sąd wyraża również wątpliwości co do przewidzianej w tym postanowieniu przesłanki dotyczącej tego, że ów środek przysparza jego beneficjentom selektywnej korzyści w zakresie, w jakim sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów.

40 Należy zatem uznać, że poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, przyznają beneficjentom tego zwolnienia selektywną korzyść i zakłócają konkurencję lub grożą jej zakłóceniem.

W przedmiocie przesłanki dotyczącej selektywnej korzyści

46 W tym względzie należy podkreślić, po pierwsze, że określenie ram odniesienia powinno wynikać z obiektywnej analizy treści, systematyki i konkretnych skutków norm mających zastosowanie na mocy prawa tego państwa. Selektywności środka podatkowego nie można oceniać w świetle ram odniesienia obejmujących kilka przepisów prawa danego państwa członkowskiego, które sztucznie wyodrębniono z szerszych ram prawnych (...).

47 W konsekwencji jeżeli dany środek podatkowy jest nierozzerwalnie związany z ogólnym systemem podatkowym danego państwa członkowskiego, należy odwołać się do tego systemu. Natomiast jeżeli okazuje się, że taki środek daje się wyraźnie oddzielić od wspomnianego systemu ogólnego, nie można wykluczyć, że ramy odniesienia, które należy wziąć pod uwagę, są węższe niż ten ogólny system, a nawet że są one tożsame z samym środkiem, gdy jawi się on jako norma z własną samodzielną logiką prawną i gdy niemożliwe jest wskazanie spójnej całości normatywnej poza tym środkiem (...).

50 Ponieważ co do zasady konstytutywne cechy podatku definiują ramy odniesienia, w świetle których należy przeprowadzić badanie przesłanki selektywności, ogólne i abstrakcyjne zwolnienie z podatku bezpośredniego, takie jak zwolnienie będące przedmiotem postępowania głównego, zwykle nie jest kwalifikowane jako 'pomoc państwa'. W zakresie, w jakim uznaje się, że zwolnienie to jest nierozzerwalnie związane z 'normalnym' systemem podatkowym, nie może ono bowiem co do zasady przysparzać selektywnej korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

51 Takie stwierdzenie wynika z przypomnianej w pkt 48 niniejszego wyroku autonomii przyznanej państwom członkowskim w dziedzinie podatków bezpośrednich, która oznacza, że owe państwa mają możliwość dokonania kategoryzacji podatkowej, a w szczególności wprowadzenia zwolnień podatkowych, które uznają za najbardziej odpowiednie do realizacji zamierzonych przez nie celów leżących w interesie ogólnym, niezależnie od tego, czy cele te mają charakter podatkowy, czy też nie. Jak wskazała bowiem w istocie rzecznicz generalna w pkt 33 opinii, państwa członkowskie w ramach przysługującej im autonomii podatkowej mogą w sposób zgodny z prawem realizować za pomocą podatków bezpośrednich, oprócz celu czysto budżetowego, jeden lub kilka innych celów, które stosownie do okoliczności stanowią razem cel właściwych ram odniesienia.

52 Komisja dysponuje zaś szerokimi uprawnieniami dyskrejonalnymi przy uznawaniu niektórych rodzajów pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym na podstawie art. 107 ust. 3 TFUE (...). Gdyby wykonywanie tych uprawnień miało obejmować wszelkie ogólne i abstrakcyjne zwolnienia podatkowe, istniałoby wówczas ryzyko, że ocena Komisji systematycznie zastępowałaby ocenę państw członkowskich w tej dziedzinie, a tym samym naruszałaby ich autonomię podatkową.

54 Po drugie, w drodze odstępstwa od tego, co wskazano w pkt 50 niniejszego wyroku, należy zauważyć, że ogólne i abstrakcyjne zwolnienia z podatku bezpośredniego nie można uznać za należące do 'normalnego' systemu podatkowego, jeżeli określone we właściwych uregulowaniach przesłanki skorzystania z tego zwolnienia odnoszą się pod względem prawnym lub faktycznym do jednej lub kilku szczególnych cech jedynej kategorii przedsiębiorstw mogących z niego korzystać, przy czym cechy te są nierozzerwalnie związane z charakterem tych przedsiębiorstw lub z charakterem ich działalności. W ten sposób powstaje spójna kategoria przedsiębiorstw. Tymczasem okoliczność, że jedynie taka spójna kategoria przedsiębiorstw może korzystać ze zwolnienia podatkowego, może potwierdzać potencjalnie dyskryminujący i antykonkurencyjny charakter tego zwolnienia, mimo że same ramy odniesienia nie zostały ukształtowane zgodnie z ewidentnie dyskryminującymi parametrami w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 53 niniejszego wyroku.

55 Jest tak w szczególności w przypadku ogólnych i abstrakcyjnych zwolnień podatkowych zastrzeżonych pod względem prawnym lub faktycznym dla przedsiębiorstw, które posiadają określoną strukturę kapitałową, działają w określonym sektorze geograficznym lub gospodarczym i mają niewielkie rozmiary lub - przeciwnie - dysponują znacznymi środkami finansowymi, lub też nie zatrudniają żadnego pracownika na terytorium kraju (...).

56 Natomiast w przypadku gdy przewidziane przez system zwolnienia podatkowego przesłanki nie odnoszą się pod względem prawnym lub faktycznym do szczególnych cech jedynej kategorii przedsiębiorstw mogących z niego korzystać, nierozzerwalnie związanych z charakterem tych przedsiębiorstw lub z charakterem ich działalności, system ten podlega 'normalnemu' systemowi podatkowemu. Przesłanki przyznania takiego zwolnienia podatkowego wydają się bowiem neutralne z punktu widzenia konkurencji, a fakt, że niektóre przedsiębiorstwa spełniają te przesłanki, podczas gdy inne ich nie spełniają, stanowi okoliczność niemającą znaczenia w świetle przepisów w dziedzinie pomocy państwa.

57 W tym względzie należy uściślić, że prawdą jest, iż fakt uzależnienia zwolnienia podatkowego od spełnienia pewnych przesłanek musi oznaczać, że ze zwolnienia tego korzysta jedynie grupa przedsiębiorstw, które są w stanie spełnić owe przesłanki. Jednakże Trybunał miał już okazję orzec, że okoliczność, iż tylko przedsiębiorstwa, które spełniają przesłanki danego środka, mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie nadawać temu środkowi selektywnego charakteru (...).

60 Należy jeszcze dodać, że nawet jeśli powinno się uznać, iż ogólne i abstrakcyjne zwolnienie z podatku bezpośredniego nie wchodzi w zakres ram odniesienia, nie staje się ono automatycznie selektywne. W takim przypadku należy bowiem zbadać - jak wskazała w istocie rzecznicz generalna w pkt 28 opinii i jak wynika z pkt 44 niniejszego wyroku - czy przedsiębiorstwa będące beneficjentami tego zwolnienia znajdują się, w świetle celu realizowanego przez te ramy odniesienia, w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw, które nie korzystają z tego zwolnienia. Jeśli tak jest, zwolnienie to zostanie uznane za selektywne, chyba że można wykazać, iż wynikające z niego zróżnicowanie pomiędzy przedsiębiorstwami wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który wpisuje się owo zwolnienie.

61 W niniejszej sprawie to w świetle powyższych rozważań sąd odsyłający powinien zbadać, czy art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który zwalnia z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, może przyznawać selektywną korzyść przedsiębiorstwom korzystającym z tego zwolnienia w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

62 W tym względzie, po pierwsze, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że system prawny podatku od nieruchomości wynikający z tej ustawy stanowi 'normalny' system podatkowy, a w konsekwencji - ramy odniesienia mające zastosowanie w niniejszej sprawie.

63 Jak wskazuje rząd polski, na ów system składa się system zasad, które mają zastosowanie do wszystkich podmiotów będących właścicielami lub posiadaczami nieruchomości, określając między innymi przedmiot i podstawę opodatkowania, podatników i stawki podatkowe. W szczególności art. 2 ust. 1 rzeczony ustawy wprowadza zasadę, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

64 Po drugie, z pkt 54 niniejszego wyroku wynika, że przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) omawianej ustawy zwolnienie stanowi część tych ram odniesienia, chyba że przesłanki przyznania tego zwolnienia odnoszą się pod względem prawnym lub faktycznym do jednej lub kilku szczególnych cech jedynej kategorii przedsiębiorstw mogących z niego korzystać, przy czym cechy te są nierozdzielnie związane z charakterem tych przedsiębiorstw lub z charakterem ich działalności i pozwalają w ten sposób uznać, że owe przedsiębiorstwa należą do spójnej kategorii.

66 Tymczasem, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, przesłanka ta nie wydaje się związana pod względem prawnym lub faktycznym z jedną lub kilkoma szczególnymi cechami przedsiębiorstw będących beneficjentami tego zwolnienia, co pozwoliłoby na zgrupowanie wszystkich tych przedsiębiorstw w ramach spójnej kategorii w rozumieniu pkt 54 i 64 niniejszego wyroku.

67 Przeciwnie, wydaje się, że zwolnienie to może uzyskać każdy podatnik, który posiada grunt, budynek lub budowlę wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym, niezależnie od tego, czy dany podatnik prowadzi działalność gospodarczą, a jeśli ją prowadzi - niezależnie od charakteru tej działalności. Wydaje się zatem, że kategoria beneficjentów zwolnienia podatkowego będącego przedmiotem postępowania głównego odpowiada zróżnicowanej całości, składającej się zarówno z podmiotów niebędących podmiotami gospodarczymi, jak i z przedsiębiorstw, przy czym te ostatnie mogą ponadto przybierać bardzo różne formy prawne i różnić się znacznie pod względem rozmiarów oraz działać w bardzo odmiennych sektorach działalności.

68 Jak wskazuje sąd odsyłający, zwolnienie to wydaje się zatem opierać na neutralnym kryterium, które ma zastosowanie niezależnie między innymi od sektorów lub rodzajów działalności gospodarczej przedsiębiorstw będących beneficjentami lub od ich formy prawnej.

69 Wynika z tego, że - z zastrzeżeniem weryfikacji przez ten sąd - wspomniane zwolnienie należy uznać za stanowiące część ram odniesienia mających zastosowanie w niniejszej sprawie.

70 Po trzecie, wydaje się, że te ramy odniesienia mają autonomiczną logikę prawną z własnymi celami i że owych ram nie można powiązać ze spójną całością normatywną, która ma wobec nich zewnętrzny charakter.

71 Poza tym, co zostało wskazane w pkt 62 i 63 niniejszego wyroku, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika bowiem, że system podatku od nieruchomości realizuje nie tylko cel budżetowy, zasadniczy dla samej funkcji podatku, lecz również - za pomocą zwolnienia podatkowego będącego przedmiotem postępowania głównego - cel o charakterze środowiskowym polegający na motywowaniu odnośnych

przedsiębiorstw do remontowania nieczynnych bocznic i do korzystania z transportu kolejowego, który nie powoduje emisji dwutlenku węgla (CO₂) i jest bezpieczniejszy niż transport drogowy.

72 Tymczasem, jak wskazano w pkt 51 niniejszego wyroku, państwo członkowskie w ramach przysługującej mu autonomii podatkowej może w sposób zgodny z prawem realizować za pomocą podatków bezpośrednich, oprócz celu czysto budżetowego, jeden lub kilka innych celów, które stosownie do okoliczności stanowią razem cel właściwych ram odniesienia.

73 Wreszcie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wynika w żaden sposób, że te ramy odniesienia ukształtowano zgodnie z ewidentnie dyskryminującymi parametrami, mającymi na celu obejście prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 53 niniejszego wyroku.

74 W konsekwencji, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, z całości powyższych rozważań wynika, że przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienie z podatku od nieruchomości nie przyznaje selektywnej korzyści przedsiębiorstwom będącym beneficjentami tego zwolnienia.

W przedmiocie przesłanki, zgodnie z którą dany środek musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem

75 Gdyby sąd odsyłający doszedł do wniosku, że zwolnienie będące przedmiotem postępowania głównego przysparza selektywnej korzyści, nasunie się wówczas pytanie, czy zwolnienie to spełnia przesłankę wspomnianą w pkt 36 niniejszego wyroku, zgodnie z którą rozpatrywany środek musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem.

76 W tym względzie należy przypomnieć, że nie trzeba wykazać rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadać, czy środek ten może zakłócać konkurencję (...).

77 Taka przesłanka jest spełniona, jeżeli w chwili wejścia w życie rzeczzonego środka na danym rynku istnieje skuteczna konkurencja (...), ponieważ okoliczność, że dany sektor gospodarki został zliberalizowany na szczeblu Unii, może oznaczać rzeczywisty lub potencjalny wpływ pomocy na konkurencję (...).

78 Ponadto Trybunał orzekł już, że środki, które - tak jak zwolnienie będące przedmiotem postępowania głównego - mają na celu zwolnienie przedsiębiorstwa z kosztów, jakie w normalnych warunkach musiałoby ono ponosić w związku z codziennym zarządzaniem lub zwykłą działalnością, zakłócają co do zasady warunki konkurencji (...).

79 Wreszcie należy przypomnieć, że do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy zwolnienie to w świetle jego ogólnych cech zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, bez konieczności badania przez ten sąd indywidualnej sytuacji każdego przedsiębiorstwa (...).

80 Z całości powyższych rozważań wynika, że art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż nie wydaje się, by przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, stanowiły środek, który przysparza beneficjentom tego zwolnienia selektywnej korzyści.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2025 r. III FPS 3/25

(...) przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, tj.:

"Czy sformułowanie ustawowe zawarte w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 z późn. zm.), zgodnie z którym «zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która: jest udostępniana przewoźnikom kolejowym», stanowi w stanie prawnym obowiązującym w latach 2017-2021 podstawę do objęcia zakresem tego zwolnienia cały obszar tych gruntów, czy też ich część, która została faktycznie zajęta pod infrastrukturę kolejową?"

podjął następującą uchwałę:

Sformułowanie zawarte w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 z późn. zm.), zgodnie z którym «zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która: jest udostępniana przewoźnikom kolejowym», stanowi w stanie prawnym obowiązującym w latach 201-

2021 podstawę do objęcia zakresem tego zwolnienia jedynie tych części gruntu, które zostały zajęte pod budynki i budowle tworzące infrastrukturę kolejową (usytuowane na obszarze kolejowym).

Uzasadnienie prawne

Zwrócić należy uwagę, że poważna wątpliwość wynika nie tylko z odmiennej oceny prawnej tych przepisów przez stronę skarżącą oraz organ podatkowy i orzekający w tej sprawie Sąd pierwszej instancji (postanowienie NSA z 2 września 2025 r., [III FSK 1020/23](#)). Brak jest także jednolitego stanowiska wypowiedzanego w tych kwestiach przez Naczelny Sąd Administracyjny, co zostało zauważone przez skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego, który sformułował pytanie do składu siedmiu sędziów (zob. dodatkowo wyrok NSA z 21 czerwca 2023 r., [III FSK 1111/22](#), ONSAiWSA 2023, Nr 6, poz. 92). Nadto uznanie za słuszną tezę, że objęcie omawianym zwolnieniem podatkowym całej działki ewidencyjnej gruntu, której tylko niewielka część jest wykorzystywana (zajęta) na infrastrukturę kolejową, rodzi wątpliwości, czy tego rodzaju sytuacja nie zakłóca konkurencji w rozumieniu [art. 107 ust. 1](#) TfUE, różnicując sytuację prawnopodatkową tych podatników w stosunku do przedsiębiorców, którzy z przywilejów takich nie korzystali, w odniesieniu do gruntów z identyczną zabudową, lecz pozbawionych elementów infrastruktury kolejowej. Powyższe rozważania potwierdzają istnienie zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, albowiem dotyczy ono kwestii prawnej, której wyjaśnienie nastęrcza znaczne trudności, w tym z powodu możliwości różnego rozumienia wskazanych przepisów prawnych.

Zapłaty skarżącej wpisują się w stanowisko składów orzekających Naczelnego Sądu Administracyjnego, prezentowanego w niektórych, przytoczonych wcześniej rozstrzygnięciach, że w [art. 7 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l. prawodawca nie ograniczył przedmiotowego zakresu zwolnienia poprzez wskazanie, aby miały to być jedynie grunty zajęte pod infrastrukturę kolejową, jak miało to miejsce w stanie prawnym przed dniem 1 lipca 2017 r.

Akcentując znaczenie rozwiązań legislacyjnych przyjętych w przepisach o transporcie kolejowym, do których odsyła ustawa podatkowa, w zakresie rozumienia gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej, a zwłaszcza postanowień pkt 12 [załącznika nr 1](#) do u.t.k. (chodzi o sformułowanie "grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne"), wyprowadza się wniosek, że na podstawie [art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a\)](#) u.p.o.l. zwolnieniu podatkowemu podlegały grunty rozumiane jako całe działki ewidencyjne, na których znajdują się budynki i budowle infrastruktury kolejowej wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym. Podkreśla się przy tym, że ustawodawca zmienił zasady opodatkowania w kwestii opłat lokalnych ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2022 r., wprowadzając rozwiązanie, zgodnie z którym infrastruktura kolejowa (w tym grunt) korzysta ze zwolnienia jedynie w części zajętej wyłącznie do wykonywania zadań zarządcy infrastruktury lub świadczenia usług przez operatora obiektu infrastruktury usługowej.

Zaprezentowane wyżej zapłaty - w ocenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego - są nie do zaakceptowania, zważywszy na istotę ulgi podatkowej przyznanej w [art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a](#) u.p.o.l., określone w ustawie podatkowej rozumienie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jak też wynikający z [art. 107 ust. 1](#) TfUE zakaz udzielania pomocy publicznej w sposób zakłócający lub grożący zakłóceniem konkurencji.

Zgodnie z [art. 2 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l. przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowią grunty, a nie działki ewidencyjne. W konsekwencji za wątpliwe uznać należy przełamywanie tego imperatywu przepisem zawartym w ustawie niepodatkowej, a zwłaszcza w załączniku do takiej ustawy (przeciwny pogląd prowadzić może do wniosku, że dla celów stosowania ulgi - zwolnienia podatkowego, przedmiot opodatkowania stanowi działka ewidencyjna gruntu, a nie grunt, mimo że nie wynika to ani z [art. 2 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l., ani z [art. 7 ust. 1 pkt 1](#) tej ustawy). Zgodzić się wypada z poglądem prezentowanym w literaturze, eksponującym znaczenie użytego w [art. 7 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l., w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie, określenia "jest udostępniana". W konsekwencji w okresie 2017-2021, przewidziana w [art. 7 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l. ulga podatkowa obejmowała tylko takie grunty, budynki i budowle, które były faktycznie udostępniane przewoźnikom kolejowym lub faktycznie wykorzystywane do przewozu osób lub stanowiła linie kolejowe ponadnormatywne (por. L. Etel, R. Dowgier, Podatek od nieruchomości. Komentarz, Warszawa 2025, s. 488-489).

Skoro przedmiotem opodatkowania - w rozumieniu [art. 2 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l. - jest grunt, z tej perspektywy jego powierzchnia winna wyznaczać zarówno podstawę opodatkowania od nieruchomości, jak też wyłączenie i

zwolnienie z tej daniny, w takim zakresie, w jakim ten grunt jest faktycznie związany (zajęty, udostępniany, wykorzystywany) na prowadzenie preferowanej przez ustawodawcę działalności gospodarczej.

Do podobnych wniosków prowadzi również analiza art. 107 ust. 1 TfUE, zgodnie z którym "z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi".

Składowi orzekającemu znany jest wyrok TSUE z 29 kwietnia 2025 r., C-453/23, w którym wyekspozowana została następująca teza: "artykuł 107 ust. 1 TfUE należy interpretować w ten sposób, że nie wydaje się, by przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, stanowiły środek, który przysparza beneficjentom tego zwolnienia selektywnej korzyści". Trybunał Sprawiedliwości w przytoczonym orzeczeniu przesądził wprawdzie zgodność - co do zasady - przewidzianej w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. ulgi podatkowej z art. 107 ust. 1 TfUE, to jednak posłużenie się w tym orzeczeniu zwrotem "nie wydaje się, by przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle (...), stanowiły środek, który przysparza beneficjentom tego zwolnienia selektywnej korzyści", naprowadza na wniosek, że Trybunał uwzględni możliwość zaistnienia sytuacji, w których taka selektywna korzyść, zakłócająca lub mogąca zakłócać konkurencję wystąpi. Potwierdzeniem tego toku rozumowania jest chociażby akapit 61 ww. wyroku, w którym wskazano, że do sądu odsyłającego należy zbadać, czy art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., który zwalnia z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, może przyznawać selektywną korzyść przedsiębiorstwom korzystającym z tego zwolnienia w rozumieniu art. 107 ust. 1 TfUE. Gdyby sąd odsyłający doszedł do wniosku, że zwolnienie będące przedmiotem postępowania głównego przysparza selektywnej korzyści, nasunie się wówczas pytanie, czy zwolnienie to spełnia przesłankę wspomnianą w pkt 36 ww. wyroku Trybunału Sprawiedliwości, zgodnie z którą rozpatrywany środek musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (por. akapit 75 uzasadnienia ww. wyroku).

Wymaga podkreślenia, że według Trybunału Sprawiedliwości nie trzeba wykazywać rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadać, czy środek ten może zakłócać konkurencję (akapit 76 uzasadnienia ww. wyroku). To do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy zwolnienie to w świetle jego ogólnych cech zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, bez konieczności badania przez ten sąd indywidualnej sytuacji każdego przedsiębiorstwa (akapit 79 uzasadnienia ww. wyroku).

Składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z urzędu znane są przypadki, w których na kilku, a nawet kilkunastohektarowej działce ewidencyjnej gruntu tylko znikomy procent wykorzystywany był na lokalizację elementów infrastruktury kolejowej (np. jak w rozpatrywanej sprawie, przebiegał kabel zasilający inne elementy takiej infrastruktury, zlokalizowane na innych działkach). Przyjęcie stanowiska o objęciu całej działki ewidencyjnej zwolnieniem podatkowym, nawet wówczas, gdy na pozostałych jej częściach usytuowane były budynki i budowle o innych niż kolejowe celach gospodarczych (one same nie korzystały ze zwolnienia, lecz objęte nim były grunty), może zakłócać konkurencję w rozumieniu art. 107 ust. 1 TfUE, różnicując sytuację prawnopodatkową tych podatników w stosunku do przedsiębiorców, którzy z przywilejów takich nie korzystali, w odniesieniu do gruntów z identyczną zabudową, lecz pozbawionych elementów infrastruktury kolejowej.

Ulga podatkowa, stanowiąc wyłom od zasady powszechności opodatkowania, nie może wykraczać poza cel, dla którego została ustanowiona. Warto w tym miejscu odwołać się do stanowiska zawartego w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 9 października 2014 r., C-522/13, *Ministerio de Defensa i N. S.A. v. Concello de Ferro* (ECLI:EU:C:2014:2262). Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości, odnośnie do systemu podatku od nieruchomości przewidującego zwolnienie od tej daniny dla celów obrony narodowej, który może mieć zastosowanie do przedsiębiorstwa, które prowadzi również działalność w innych dziedzinach i w tym zakresie znajduje się w sytuacji porównywalnej z innymi przedsiębiorstwami, które wykazują taką samą aktywność gospodarczą, z pominięciem celów obronnych, omawiane przedsiębiorstwo uzyskiwałoby, w odniesieniu do swej działalności cywilnej, korzyść podatkową, której nie mogą się domagać inne spółki znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Trybunał Sprawiedliwości uznał, że taka nieograniczona ulga podatkowa ma charakter selektywny, zwalnia bowiem z podatku również tę część aktywności i majątku spółki N., która nie pozostaje w związku z celem zwolnienia (obronnością).

W ocenie rozpatrującego przedstawione zagadnienie prawne składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, podobna sytuacja może dotyczyć zwolnienia z podatku od nieruchomości od całej działki ewidencyjnej części przedsiębiorców tylko dlatego, że na jej części znajdują się elementy infrastruktury kolejowej. Dzięki temu zyskują przewagę na rynku nie płacąc podatku od nieruchomości od tej części gruntu, na której prowadzą inną działalność niezwiązaną z ustanowioną preferencją (lub która pozostaje w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.), względem takich przedsiębiorców, na działkach których infrastruktura kolejowa nie występuje.

W efekcie za usprawiedliwiony należy uznać pogląd, że objęcie całej działki ewidencyjnej gruntu zwolnieniem podatkowym, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., oznacza przyznanie beneficjentom zwolnienia od podatku selektywnej korzyści, mogącej zakłócać konkurencję, w sytuacji gdy tylko na fragmencie tego gruntu zlokalizowane (posadowione) zostały budynki lub budowle zaliczane do infrastruktury kolejowej udostępnianej przewoźnikom kolejowym, jest ona w całości zaliczana do gruntów przedsiębiorcy związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a inni przedsiębiorcy dysponujący, jako podatnicy podatku od nieruchomości, podobnymi gruntami, lecz pozbawionymi infrastruktury kolejowej, obowiązani są uiszczać podatek od całego gruntu wg najwyższych stawek.

W analizowanym kontekście istotne jest pojęcie drogi kolejowej, która obejmuje zasadniczo budowle (tor lub tory), a inne elementy (budynki, grunty) o tyle, o ile są one z nimi funkcjonalnie połączone. Element funkcjonalny odnieść należy także do gruntów wskazanych w pkt 12 załącznika nr 1 do u.t.k. "Grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11" stanowią zatem infrastrukturę kolejową wtedy, gdy zgodnie z wprowadzeniem do załącznika nr 1 do u.t.k. "tworzą część linii kolejowej, bocznicę kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania" oraz te części gruntu, które są niezbędne do obsługi wskazanej infrastruktury kolejowej. Zasadny zatem jest wniosek, że uznanie w ustawie o transporcie kolejowym za element infrastruktury kolejowej całej działki ewidencyjnej gruntu, ze względu na to, że chociaż na ich części znajduje się infrastruktura kolejowa, bez względu na to, do jakich celów jest wykorzystywana pozostała ich część, nie przesądza o tym, czy faktycznie cała działka ewidencyjna będzie korzystała ze zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.

Zdaniem składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, jeżeli części gruntu, na których zlokalizowana jest infrastruktura kolejowa nie pokrywają się z granicami działek określonymi w ewidencji gruntów i budynków, z ulgi podatkowej, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., może korzystać ta część działki, która wiąże się z realizacją preferowanego celu podatkowego. W razie wątpliwości, o zakresie zwolnienia przesądza stan faktyczny. Za powierzchnię, która związana jest z preferowaną przez prawodawcę funkcją/przeznaczeniem (jest zajęta na obiekty budowlane wchodzące w skład infrastruktury kolejowej) uznać należy grunty, na których zlokalizowane zostały obiekty wymienione w pkt 1-11 załącznika nr 1 do u.t.k., powiększone o obszar koniecznej obsługi tychże obiektów, jak też części gruntu, które z uwagi na istniejącą infrastrukturę kolejową nie mogą być wykorzystane ze względów prawnych do realizacji innych celów. Powierzchnia ta niekoniecznie zatem odpowiadać musi faktycznym granicom geodezyjnym działki gruntu. Kluczowe znaczenie dla ustalenia obszaru gruntów zajętych na infrastrukturę kolejową w powyżej przedstawionym znaczeniu, mogą mieć takie dowody, jak mapy sporządzone przez uprawnionego geodetę z wyraźnym wskazaniem linii odgraniczających te części działki, które wykorzystywane są na preferowany cel podatkowy (zob. np. wyrok NSA z 21 czerwca 2023 r., III FSK 1111/22, ONSAiWSA 2023, Nr 6, poz. 92). Kwestia ta zresztą będzie musiała być w analogiczny sposób rozwiązana w ramach obecnego stanu prawnego, tj. art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.

Tematy do dyskusji:

1. Ogólne znaczenie wyroku TSUE dla praktyki podatkowej i pomocowej. Wyrok to rewolucja czy tylko racjonalizacja podejścia w temacie pomoc publiczna a podatki.
2. O czym jest uchwała NSA? Czy uchwała prawidłowo implementuje wyrok TSUE? Czy można mówić o kontrowersjach dotyczących przesłanki selektywności w uchwale?
3. Wersje językowe uzasadnienia – czy faktycznie są różnice i powinny mieć one znaczenia .
4. Praktyka organów podatkowych i sądów po uchwale w sprawach zwolnienia kolejowego.

5. Czy uchwały NSA w sprawach PON są prawotwórcze?
6. Znaczenie wyroku TSUE i uchwały do stanu prawnego od 2022 r. i potencjalnych przyszłych zmian.
7. Wyrok TSUE a zakres uprawnień gmin przy wprowadzaniu własnych preferencji podatkowych.

5.2. Co może, a czego nie może rada gminy w zakresie podatków lokalnych? - dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ) (wprowadzenie), dr Paweł Grzybowski (Crido, UKW), dr Michał Bernat (Dentons), Monika Derejko-Kotowska (MF)

1. Orzecznictwo

1.1. Niedopuszczalność różnicowania stawek w oparciu o łączną powierzchnię użytkową budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 31 marca 2026 r., I SA/Łd 93/26 (nieprawomocny)

Przypomnieć należy, iż stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części. Z kolei podstawę opodatkowania stanowi dla budynków lub ich części powierzchnia użytkowa, co jasno wynika z przepisu art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. I co istotne, a co wynika z zapisów art. 5 ust. 3 i ust. 4 u.p.o.l. - rada gminy może różnicować wysokości stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków, rodzaj prowadzonej działalności. Cytowane przepisy pozwalają zatem na różnicowanie stawek tylko odnośnie "poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania", ale już nie w obrębie tego samego rodzaju przedmiotu opodatkowania, do czego prowadzi posłużenie się przez Gminę słowem "łącznej" w przepisach § 1 pkt 2 lit. b tiret jeden, dwa oraz trzy uchwały.

Sąd zgadza się z organem nadzoru, że Rada gminy, określając wysokość stawek podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, posługując się pojęciem "łącznej" zróżnicowała stawki podatku dla zbioru, grupy budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej pozostających we władaniu podatnika. Dokonała zatem zróżnicowania w ramach tego samego rodzaju przedmiotu opodatkowania. Tym samym określiła stawki dla innej podstawy opodatkowania ponieważ uczyniła to nie w

odniesieniu do powierzchni użytkowej budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ale dla łącznej powierzchni użytkowej grupy, zbioru budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wbrew wywodom strony bez znaczenia pozostaje, że na etapie wypełniania deklaracji podatkowej składający wymienia wszystkie budynki czy ich części i sumuje kwoty podatku wyliczone dla każdego przedmiotu opodatkowania jako iloczyn jego powierzchni użytkowej i stawki podatku wynikającej z aktu prawa miejscowego. Czyni to bowiem, sumuje uzyskane kwoty, dopiero po obliczeniu wysokości podatku dla każdego przedmiotu opodatkowania odrębnie z zastosowaniem stawek określonych dla tego właśnie rodzaju przedmiotu opodatkowania a nie z uwagi na ich sumę. Przedmiotem opodatkowania są poszczególne budynki lub ich części danego rodzaju a podstawą opodatkowania odpowiednio ich powierzchnia użytkowa. Pozostawienie pierwotnych zapisów uchwały Rady Gminy Andrespol prowadziłoby do sytuacji, w której dla danego "rodzaju przedmiotu opodatkowania" obowiązywałyby dwie różne stawki podatkowe. W przekonaniu Sądu, w aktualnym stanie prawnym musi obowiązywać taka sama stawka podatku dla danego rodzaju przedmiotu opodatkowania. Ustawodawca posługując się ww. zapisem art. 5 ust. 3 i ust. 4 u.p.o.l. wykluczył możliwość wprowadzenia kryterium progowego służącego ustaleniu stawki w ramach danego rodzaju przedmiotów opodatkowania. Nie można również pominąć, że omawiany podatek od nieruchomości jest daniną publiczną o charakterze majątkowym, jest świadczeniem powiązaniem z majątkiem poprzez elementy jego konstrukcji, tj. przedmiot opodatkowania i podstawę opodatkowania. Opłaca się go od władania (art. 3 u.p.o.l.) ściśle określonymi składnikami majątkowymi: gruntami, budynkami lub ich częściami oraz budowlami. Kwotowa stawka powierzchniowa przewidziana dla danego "rodzaju przedmiotu opodatkowania", a więc konkretnego rodzaju mienia, dotyczyć ma go w całości lub dającej się wyodrębnić funkcjonalnie części, niezależnie od powierzchni.

1.2. Niedopuszczalność stosowania progresji?

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 3 marca 2026 r., I SA/Rz 52/26 (prawomocny)

Sąd podzielił stanowisko organu nadzoru, że przepisy te nie stanowią wystarczającego upoważnienia do określenia stawek podatkowych o progresywnym charakterze w ramach danego rodzaju przedmiotu opodatkowania, jak to uczyniła Rada Miasta Tarnobrzega. Sama ustawa również takich stawek nie określa. Cytowane przepisy pozwalają na różnicowanie stawek tylko odnośnie do "rodzajów przedmiotów opodatkowania", ale już nie w obrębie tego samego rodzaju przedmiotu opodatkowania. Określona w uchwale stawka podatku dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie handlu powinna dotyczyć całego takiego budynku lub części przeznaczonej do handlu. Dzielenie tego rodzaju przedmiotu opodatkowania (budynku lub jego części wykorzystywanego w działalności handlowej) na dalsze podkategorie w oparciu o kryterium powierzchni nie jest adekwatne do delegacji ustawowej z art. 5 ust. 2-4 u.p.o.l. Oznaczałoby to bowiem, że dla danego "rodzaju przedmiotu opodatkowania" obowiązywałyby dwie różne stawki podatkowe, stanowiące "próg podatkowy" uzależniony od powierzchni budynku lub jego części; na jego określenie przepisy ustawy podatkowej jednak nie pozwalają. W aktualnym stanie prawnym podatek od budynków nie ma charakteru katastralnego, jak to ma miejsce w przypadku budowli (por. także art. 30g u.p.d.o.f. i art. 24b u.p.d.o.p. dotyczące podatku dochodowego od przychodów z budynków); jest to podatek wykazujący cechy tzw. podatku liniowego.

Wskazany podatek od nieruchomości jest daniną publiczną o charakterze majątkowym; jest świadczeniem powiązaniem z majątkiem poprzez elementy jego konstrukcji, tj. przedmiot opodatkowania i podstawę opodatkowania. Opłaca się go od władania (własności, posiadania, użytkowania wieczystego; por. przepisy art. 3 u.p.o.l.) ściśle określonymi składnikami majątkowymi: gruntami, budynkami lub ich częściami oraz budowlami. W przypadku budynków, wysokość podatku zależy od stawki podatku oraz powierzchni użytkowej (zob. art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Kwotowa stawka powierzchniowa przewidziana dla danego "rodzaju przedmiotu opodatkowania", a więc konkretnego rodzaju mienia, dotyczyć ma go w całości lub dającej się wyodrębnić funkcjonalnie części, niezależnie od powierzchni. W przekonaniu Sądu, w aktualnym stanie prawnym musi obowiązywać taka sama stawka podatku dla danego rodzaju przedmiotu opodatkowania. Podatnik posiadający budynek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie handlu o powierzchni powyżej 400m² już tylko z tego powodu będzie zobowiązany do zapłaty wyższego podatku, ale według tej samej stawki podatkowej, co podatnik od budynku o powierzchni poniżej tej wartości.

Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2025 r., III FSK 406/25

Skarżący jako podatnik, wobec którego na podstawie przepisów zaskarżonej uchwały Burmistrz Miasta Biłgoraja ustalił zobowiązanie w podatku od nieruchomości za 2024 r., zaskarżył uchwałę, domagając się stwierdzenia jej nieważności w części, tj. w zakresie § 1 ust. 2 pkt 3, z uwagi na zarzucane przekroczenie przez organ stanowiący delegacji ustawowej przez nieuzasadnione i ustawowo niedopuszczalne zróżnicowanie wysokości stawek podatku

od nieruchomości tylko ze względu na powierzchnię budynku przeznaczoną na działalność handlową. Uchwała w kwestionowanym § 1 ust. 2 pkt 2 i 3 określa stawki podatku od nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w wysokości 20 zł od m² powierzchni użytkowej oraz związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie handlu na powierzchni powyżej 400 m² (do jednego budynku) w wysokości 24 zł od m² powierzchni użytkowej.

(...)

Sporna uchwała w kwestionowanym § 1 ust. 2 pkt 3 określiła oddzielne stawki dla przedmiotów opodatkowania, jakimi są budynki lub ich części związane z działalnością gospodarczą, według dopuszczalnego ustawowo kryterium, tj. rodzaju prowadzonej działalności – w analizowanym przypadku działalności polegającej na handlu. Przyjęcie odmiennej koncepcji, preferowanej przez Skarżącego, prowadziłyby do uznania, że ustawodawca zbędnie wprowadził wyszczególnione w art. 5 ust. 3 u.p.o.l. kryterium "sposobu wykorzystania", skoro w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) ustawy wskazana została ogólna kategoria "budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej" (dodatkowo preferencyjnie traktując niektóre podkategorie w lit. c-e). Wyszczególnienie wprost ww. kryterium różnicowania oznacza, że w ramach kategorii budynków z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l. dochodzi do dalszego kategoryzowania przez pryzmat wykorzystania, tj. przykładowo profilu aktywności, do jakiej budynek lub jego część jest wykorzystywana. Oznacza to, że może być sytuacja objęcia inną stawką budynków będących w posiadaniu jednego podatnika-przedsiębiorcy, który w ramach określonych powierzchni budynku prowadzi różne działalności, determinujące różne stawki.

Jest to przy tym sytuacja odmienna względem ustalenia stawki dla podmiotu świadczącego działalność o profilu handlowym, niezależnie, w jakim zakresie i w ilu budynkach taką aktywność uprawia. Dopiero zatem uzależnienie stawki od tak rozumianego kryterium stanowiłoby różnicowanie według właściwości podmiotów zobowiązanych do zapłaty i nosiło cechy przekroczenia udzielonego radzie gminy uprawnienia w ramach delegacji ustawowej zawartej w art. 5 u.p.o.l., a także nieuprawnionego względem nakazu z art. 217 Konstytucji regulowania materii ustawowej w postaci zwolnień czy ulg podatkowych w akcie prawa miejscowego.

Jednocześnie należy odmówić słuszności Skarżącemu, jakoby rozwiązanie zastosowane przez Radę Gminy w § 1 ust. 2 pkt 3 uchwały było nieprawidłowe również w zakresie dokonanego zastrzeżenia powierzchni użytkowej. Z żadnego postanowienia art. 5 ust. 3-4 u.p.o.l. nie wynika obowiązek stosowania przez organ stanowiący gminy stawki progresywnej, wyłącznie w zakresie nadwyżki ponad określony pułap powierzchni. W § 1 ust. 2 pkt 2 uchwały określono podstawową stawkę dla powierzchni użytkowej budynków i ich części ogólnie związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a następnie w pkt 3 wprowadzono zwiększoną, wyliczoną od powierzchni użytkowej stawkę podatkową dla budynków i ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie handlu, z określeniem granicznej powierzchni 400 m². Postanowienie pkt 3 nie wskazuje, jakoby stawka podwyższona była naliczana dopiero od powierzchni przekraczającej 400 m², a sama treść tego punktu jest na gruncie językowym zrozumiała i jednoznaczna. Odrębną kwestią pozostaje dopuszczalność wysokości tej stawki. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych określona została stawka maksymalna podatku od nieruchomości, zaś każda stawka mieszcząca się w zakreślonym ustawowo pułapie jest prawidłowa i stanowi wyraz suwerennej decyzji organu stanowiącego gminy, co nie może stanowić podstawy skutecznego zarzutu kasacyjnego naruszenia art. 84 i 217 Konstytucji w zw. z art. 6 O.p. w zw. z art. 5 ust. 3 i 4 u.p.o.l.

1.3. Niedopuszczalność zmiany stawki podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego z mocą od początku roku podatkowego

Wyrok WSA w Opolu z dnia 4 września 2026 r., I SA/Op 606/24 (prawomocny - po wyroku NSA z dnia 8 sierpnia 2025 r., III FSK 16/25)

Podsumowując można stwierdzić, że w świetle wypowiedzi doktryny i orzecznictwa, obniżenie stawki podatku od nieruchomości w czasie roku podatkowego nie jest niezgodne z prawem, choć zmiana jednego z elementów konstrukcyjnych podatku w czasie roku podatkowego jest zdarzeniem zdecydowanie niepożądanym, nawet jeśli jest to teoretycznie korzystne dla podatników. Ponadto zmiana stawki, nawet poprzez jej obniżenie, nie powinna wywierać skutków wstecz od dnia wejścia w życie uchwały zmieniającej (obniżającej) stawki podatku. Odnosząc powyższe uwagi do treści uchwały Rady z 12 kwietnia 2024 r. Sąd stwierdził, że akt ten określa w trakcie roku podatkowego 2024 r. roczne stawki podatku od nieruchomości na ten konkretny i to cały rok, co jasno wynika z zakreślonego w kontrolowanej uchwale przedmiotu regulacji. Takie sformułowanie przepisów uchwały powoduje, że mają one charakter retroaktywny, czyli wywierają skutki wstecz od dnia jej wejścia w życie określonego w § 4 tej uchwały, co istotne – w skali całego roku podatkowego. Nie można też pominąć okoliczności, że uchwała narusza zasady z art. 6 upol, w którym ustawodawca uzależnił wysokość zobowiązania od faktu zaistnienia obowiązku podatkowego i od momentu powstania tego obowiązku. Uchwała Rady z 12 kwietnia 2024 r. powoduje natomiast to, że wysokość zobowiązania podatkowego osób fizycznych będzie uzależniona od daty wydania decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, co jest rozwiązaniem nieznanym ustawie podatkowej, a także

skutkuje funkcjonowaniem w systemie prawa i stosowaniem w roku 2024 przez organ podatkowy dwóch różnych, rocznych stawek podatku w odniesieniu do różnych podatników, jednak przy opodatkowaniu przedmiotów należących do tej samej ustawowej kategorii (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e upol). W ocenie Sądu jest to wystarczająca podstawa do stwierdzenia, że uchwała podatkowa jest sprzeczna z prawem w stopniu istotnym.

Sąd podkreśla, że delegacja ustawowa sformułowana w art. 5 ust. 1 upol, nie upoważnia organu stanowiącego Gminy do ustanawiania przepisów proceduralnych, które miałyby na celu doprowadzenie do stworzenia stanu prawnego, w którym już powstałe zobowiązania podatkowe mogłyby być zmienione, a jedynie do określenia stawek podatku. Należy też zauważyć, że art. 6 ust. 3 upol stanowi, że jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku [...] podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. Przepis ten nie stanowi jednak samodzielnej podstawy prawnej zmiany decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od nieruchomości na dany rok, lecz jest stosowany w związku z art. 254 § 1 op, który dopuszcza zmianę (niewadliwej) ostatecznej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie wysokości zobowiązania. Zmiana stanu prawnego nie może być postrzegana jako zmiana okoliczności faktycznych, co wyłącza ten przepis jako ewentualną podstawę prawną zmiany decyzji wymiarowej po zmianie stawek podatku. Natomiast przepisy art. 253 i art. 253a op, dotyczące zmiany decyzji w innych niż zmiana stanu faktycznego okolicznościach, w ogóle nie znajdują zastosowania do decyzji wymiarowych (art. 253b pkt 1 op). Jak z tego wynika, w odniesieniu do osób fizycznych, którym doręczono decyzje ustalające (a więc tworzące nieistniejące wcześniej) zobowiązanie podatkowe pod rządami "starej" uchwały o stawkach, brak jest procesowych narzędzi pozwalających na zmianę takiej decyzji ostatecznej. Stawia to w uprzywilejowanej sytuacji osoby, którym organ podatkowy ustalił wysokość zobowiązania podatkowego pod rządami "nowej" uchwały o stawkach. Osoby te będą bowiem opodatkowane przy zastosowaniu stawek niższych. Takie zróżnicowanie zasad opodatkowania w odniesieniu do podatników znajdujących się w podobnej przeciwnej sytuacji faktycznej jest nieuprawnione oraz świadczy o możliwości zaistnienia i zastosowania w czasie jednego roku podatkowego dwóch różnych stawek podatku dotyczących przedmiotów opodatkowania należących do tej samej ustawowo określonej kategorii. Warto też dodać, że podmioty wymienione w art. 6 ust. 9 upol, które składają deklaracje i których zobowiązanie powstaje z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 op), mogłyby, korzystając ze wspomnianego już niezbyt precyzyjnego sformułowania art. 6 ust. 3 upol, po zmianie stawek podatku, złożyć deklaracje korygujące na podatek od nieruchomości i w pełni skorzystać ze zmiany stawek podatku bez podejmowania innych czynności, czego osoby fizyczne samodzielnie, a nawet przy pomocy organu podatkowego, uczynić nie mogą. W ocenie Sądu uchwała Rady skutkuje niejednakowym, nierównoprawnym traktowaniem podatników znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i jest to również podstawa do stwierdzenia, że uchwała podatkowa jest sprzeczna z prawem w stopniu istotnym.

Dodatkowo Sąd wyjaśnia, że Statut Gminy jednoznacznie stwierdza w § 36 ust. 2, że projekt uchwały wymaga: 1) uzasadnienia pochodzącego od projektodawcy, 2) opinii Skarbnika – w przypadkach, gdy podjęcie uchwały wywołuje skutki finansowe. Uchwała obniżająca stawki podatku od nieruchomości z całą pewnością jest aktem, który wywołuje skutki finansowe w zakresie budżetu Gminy. Sporządzenie uzasadnienia projektu uchwały i sporządzenie opinii przez Skarbnika, to okoliczności, które powinny być udokumentowane i w ten sposób możliwe do zweryfikowania przez organ nadzoru i ewentualnie też Sąd. Nie ma racji skarżący podnosząc, że przywołane przepisy to dyrektywy należące do zakresu kierownictwa wewnętrznego. Statut Gminy jest bowiem aktem prawa miejscowego. Jak wyjaśnił NSA w wyroku z 9 marca 1999 r., II SA 6/99, statut gminy jest aktem prawnym o charakterze normatywnym. Postanowienia statutu są więc prawem, którego naruszenie przez uchwałę organu gminy uzasadnia stwierdzenie jej nieważności (art. 91 ust. 1 usg). Jeżeli zatem w Statucie zapisano wymagania, których nie przewidziano wprost na przykład w usg, ale które nie są też z ustawą sprzeczne, to organy Gminy, dopóki Statut obowiązuje, są zobligowane do stosowania jego przepisów. W takim stanie sprawy Kolegium RIO słusznie stwierdziło, że uchwała została podjęta z naruszeniem Statutu.

Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2025 r., III FSK 16/25

Przy wykładni przepisu art. 5 ust. 1-4 u.p.o.l., w doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że obniżenie stawek w trakcie roku jest dla podatnika rozwiązaniem korzystnym, zmniejszającym jego obciążenia podatkowe względem gminy [...]. Zakaz zmiany stawek nie obejmuje z tych powodów możliwości ich obniżenia w trakcie roku (zob. L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 79). Podatek od nieruchomości, mając na uwadze jego konstrukcję (wymiar i pobór), należy uznać za świadczenie o charakterze rocznym. Również stawki tego podatku określane powinny być na okres roku podatkowego. Z przepisów komentowanej ustawy nie sposób jest jednak wprost wyprowadzić zasady niezmienności stawek podatku od nieruchomości przez okres roku podatkowego (zob. R. Dowgier, L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz

Lex do art. 5, Warszawa 2025 r.). Podobne opinie przeważają w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Na przykład w wyroku z dnia 1 października 2003 r., sygn. akt I SA/Wr 1608/03, NSA O/Z we Wrocławiu stwierdził, że nie ma przeszkód, aby gmina mogła obniżyć stawki podatku w ciągu roku. Musi jednak wówczas zapewnić odpowiednie przepisy przejściowe. Musi być określone, co się stanie z osobą, która zapłaci podatek według starych stawek w sytuacji, w której gmina obniży podatki w ten sposób, że do czasu wejścia nowych stawek będą obowiązywały stare. Powinny być także zawarte przepisy określające sposób i podstawę zmiany decyzji już doręczonej podatnikom. Obniżać podatki należy tak, aby wszystkim podatnikom zapewnić równe traktowanie wobec prawa. Zbliżony pogląd wynika z wyroku NSA z 25 października 2013 r., II FSK 2772/11. (zob. też glosa aprobująca do tego wyroku: R. Dowgier, Dopuszczalność zmiany stawki podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego. Glosa do wyroku NSA z 25.10.2013 r., II FSK 2772/11, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, 2014/4, s. 35–40).

Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdza, że słusznie oceniło Kolegium RIO oraz WSA w uzasadnieniach swoich rozstrzygnięć, że uchwała Rady Gminy S. z dnia 12 kwietnia 2024 r. zmieniająca uchwałę w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2024 r., nie spełnia wymogów wynikających z zasad prawidłowej techniki prawodawczej, zgodnie z którymi przepisy uchwały redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy (§ 6 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej", Dz.U. z 2016 r., poz. 283). Nawet, co więcej różnicuje sytuację prawną podatników w zakresie ich obciążeń podatkowych – osób fizycznych zależnie od tego, w jakim okresie roku organ podatkowy wyda decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Właściwie zatem w rozstrzygnięciu nadzorczym Kolegium RIO między innymi wskazywało, że w przywołanej uchwale Rady Gminy S. z dnia 12 kwietnia 2024 r., nie zostały określone przepisy przejściowe, wskazujące na nowe, korzystniejsze zasady opodatkowania, które by obowiązywały w ciągu całego roku podatkowego i dotyczyły wszystkich podatników. Uchwała ta może powodować rozbieżność poglądów co do tego, kiedy w istocie ta uchwała wchodzi w życie i jaka stawka obowiązuje w całym roku 2024, ponieważ z kontekstu wyjaśnień wynika, że obowiązuje od 1 czerwca 2024 r. Natomiast z drugiej strony, jeżeli ta uchwała weszłaby w życie i zostałaby opublikowana w Dzienniku Urzędowym Województwa O., to od 1 czerwca 2024 r. zmieniłaby pierwotne stawki ustalone w uchwale na 2024 r. Przedmiotowa uchwała stanowi akt prawa miejscowego, obowiązującego na terenie całej Gminy, a więc jej regulacje powinny być jasne, zrozumiałe i wyczerpujące. Naczelnny Sąd Administracyjny podkreśla, że WSA w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku właściwie przyjął, że omawiana uchwała Rady Gminy S. z dnia 12 kwietnia 2024 r. określa w trakcie roku podatkowego 2024 r. roczne stawki podatku od nieruchomości na ten konkretny i to cały rok, co jasno wynika z zakreślonego w kontrolowanej uchwale przedmiotu regulacji. Takie sformułowanie przepisów uchwały powoduje, że mają one charakter retroaktywny, czyli wywierają skutki wstecz od dnia jej wejścia w życie określonego w § 4 tej uchwały, w skali całego roku podatkowego. Uchwała ta narusza zasady z art. 6 u.p.o.l., w którym ustawodawca uzależnił wysokość zobowiązania od faktu zaistnienia obowiązku podatkowego i od momentu powstania tego obowiązku. Zapisy danej uchwały dają możliwość interpretacji, że wysokość zobowiązania podatkowego osób fizycznych, będzie uzależniona od daty wydania decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania oraz stosowaniem w roku 2024 przez organ podatkowy dwóch różnych, rocznych stawek podatku w odniesieniu do różnych podatników, jednak przy opodatkowaniu przedmiotów należących do tej samej ustawowej kategorii [art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c) oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l.]. Naczelnny Sąd Administracyjny podziela pogląd WSA, że jest to wystarczająca podstawa do stwierdzenia, że uchwała Rady Gminy S. z dnia 12 kwietnia 2024 r., jest sprzeczna z prawem w stopniu istotnym.

1.4. Niedopuszczalność stanowienia zwolnień odwołujących się do kryterium podmiotowego (w tym zwolnień charakterze przedmiotowo-podmiotowym)

Uchwała nr 8/27/2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi z dnia 28 lutego 2025 r.

W ocenie Kolegium Izby taka regulacja oznacza, że Rada Miejska uzależniając zwolnienie z podatku od nieruchomości od braku zaległości wobec Miasta Tomaszowa Mazowieckiego, ustanowiła przesłankę o charakterze podmiotowym. Zdaniem Kolegium Izby, kwestia posiadania zaległości wobec Miasta lub innego podmiotu, nie ma związku z nieruchomością objętą zwolnieniem od podatku od nieruchomości, natomiast ma związek z osobą podatnika. Uchwała w zakresie, w jakim uzależnia udzielenie zwolnienia od podatku od nieruchomości od braku zaległości wobec Miasta Tomaszowa Mazowieckiego, w ocenie Kolegium Izby, w sposób jednoznaczny odwołuje się do cech podatnika i w konsekwencji wprowadzone przez Radę Miejską zwolnienie nabiera charakteru zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego. Powyższe oznacza, że Rada Miejska Tomaszowa Mazowieckiego postanawiając w § 6 ust. 1 Uchwały w sposób jak wyżej przywołano wykroczyła poza granice

upoważnienia ustawowego wynikającego z art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który umocowuje radę gminy wyłącznie do wprowadzenia zwolnień przedmiotowych.

Stanowisko Kolegium Izby znajduje oparcie w utrwalonej linii orzecznictwa sądowego. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 sierpnia 2020 r. sygn. II FSK 646/20, sformułowano następujący pogląd: *”Należy zgodzić się z sądem administracyjnym pierwszej instancji, że przepisy § 4 i § 6 ust. 5 zaskarżonej uchwały ograniczające zastosowanie zwolnienia ustanowionego w § 1 tej uchwały do podmiotów, które nie mają zaległości finansowych względem gminy, wprowadziły do konstrukcji tego zwolnienia elementy podmiotowe, przy pomocy których w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było ustalenie podmiotów, które będą objęte tym zwolnieniem. Dzięki tym kryteriom w dacie podjęcia zaskarżonej uchwały możliwe było stwierdzenie, że zwolnienie to będzie przysługiwało konkretnym podmiotom, co do których organ miał wiedzę, że były one podatnikami wskazanymi w art. 3 u.p.o.l. w związku z przedmiotami opodatkowania wskazanymi w § 1 ust. 1 zaskarżonej uchwały i dodatkowo podmioty te nie miały wymagalnych niezapłaconych zobowiązań wobec gminy z dowolnego tytułu. Wprowadzone w § 4 i § 6 pkt 5 zaskarżonej uchwały kryterium określenia zakresu zwolnienia ustanowionego w § 1 tej uchwały miało charakter wyłącznie podmiotowy, gdyż odnosiło się do cechy podatnika będącego adresatem zwolnienia i nie odnosiło się do okoliczności dotyczących przedmiotów opodatkowania objętych przedmiotowym zwolnieniem. W tym stanie rzeczy oceniane zwolnienie miało charakter przedmiotowo-podmiotowy, który był sprzeczny z art. 7 ust. 3 u.p.o.l.”*

Podobne stanowisko zajęły sądy administracyjne w innych orzeczeniach, m.in. w wyroku NSA z dnia 5 kwietnia 2022 r. (sygn. akt III FSK 4860/21), wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 października 2019 r. (sygn. akt I SA/Po 475/19), wyroku WSA w Opolu z dnia 3 września 2021 r. r. (sygn. akt I SA/Op 232/21), wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 20 lipca 2021 r. (sygn. akt I SA/Bd 307/21) i wyroku WSA w Szczecinie z dnia 20 listopada 2019 r. (sygn. akt I SA/Sz 489/19).

Uchwała nr 24/1304/2024 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 20 listopada 2024 r.

W ocenie Kolegium Izby regulacja § 3 ust. 3, 4 i 5 badanej uchwały wykracza poza delegację wynikającą z przepisu art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uprawniającego radę gminy do wprowadzenia, w drodze uchwały, innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ust. 1 ww. artykułu, wskutek uzależnienia zwolnienia od spełnienia obowiązku meldunkowego, o którym mowa w art. 24 ust. 2 pkt. 1 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności, zamieszkanie, przebywanie na terenie gminy Przykona przez okres zwolnienia i co najmniej 5 lat po jego ustaniu oraz poinformowanie organu podatkowego o wymeldowaniu się z terenu gminy Przykona w terminie 14 dni od daty wymeldowania.

Zwolnienie z podatku od nieruchomości nowo wybudowanych budynków mieszkalnych jednorodzinnych za wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przysługujące po spełnieniu przesłanek o których mowa w postanowieniu § 3 badanej uchwały, stanowi przykład zwolnienia o charakterze mieszanym (przedmiotowo-podmiotowym). Obejmuje ono bowiem swoim zasięgiem pewną ogólnie określoną kategorię zdarzeń skutkujących powstaniem zobowiązania podatkowego podatku od nieruchomości, jaką jest posiadanie nieruchomości stanowiących nowo wybudowane budynki mieszkalne, a jednocześnie fakt zwolnienia ściśle łączy z cechami indywidualnymi podatnika takimi jak: obowiązek meldunkowy czy też zamieszkanie czy przebywanie na terenie gminy Przykona przez okres zwolnienia i co najmniej 5 lat po jego ustaniu.

W orzecznictwie oraz w doktrynie utrwalony jest pogląd, zgodnie z którym prawo do ustanawiania zwolnień przez radę gminy dotyczy wyłącznie tych zwolnień, które odnoszą się do pewnej kategorii przedmiotów opodatkowania, nie obejmuje natomiast prawa do ustanowienia zwolnień podmiotowo-przedmiotowych, to jest wyłączenia z opodatkowania pewnych kategorii podmiotów znajdujących się w określonej sytuacji faktycznej lub prawnej (por. K. Koperkiewicz-Mordel, Stanowienie przez rady gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych. *Finanse Komunalne* z 2005 r., nr 1-2, s. 71).

Uchwała nr XXVII.108.S.2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 30 października 2025 r.

(...) wprowadzono zwolnienia w podatku od nieruchomości w :

— § 2 pkt 2 przedmiotowej uchwały dla nieruchomości zajętych na *zieleńce komunalne*;

— § 2 pkt 5 przedmiotowej uchwały w brzmieniu *zwalnia się od podatku od nieruchomości budynki, budowle oraz grunty zajęte na prowadzenie przyszkolnej pływalni stanowiącej własność gminy lub jej jednostek organizacyjnych, wykorzystywanej do celów oświatowych oraz rekreacyjno- sportowych mieszkańców gminy.*

W ocenie Kolegium Izby wyżej wskazane postanowienia badanej uchwały stanowią naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. Wymieniony zakres delegacji ustawowej obejmuje tylko zwolnienia przedmiotowe, a nie podmiotowe, czy o charakterze mieszanym, tj. przedmiotowo - podmiotowym.

Powyższe, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, implikuje konieczność określania przedmiotu zwolnienia w taki sposób, aby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu zwolnienia muszą w przepisie zostać tak określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika. W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko, jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu przypisać można charakter zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 ustawy (por. wyrok NSA z 7 kwietnia 2021 r. III FSK 3334/21).

1.5. Konieczność respektowania wymagań określoności

Uchwała nr 8/27/2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi z dnia 28 lutego 2025 r.

W § 4 ust. 6 Uchwały Rada Miejska w Tomaszowie Mazowieckim zawarła postanowienie o następującej treści: *„W sytuacji gdy koszty remontu elewacji zostały poniesione przez wspólnotę mieszkaniową w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1048, z późn. zm.) zwolnienie od podatku od nieruchomości przysługuje do wysokości nakładów poniesionych na remont elewacji obliczonych proporcjonalnie do udziału podatnika w nakładach poniesionych na remont”.*

W ocenie Kolegium Izby powyższa regulacja nie spełnia wymagań określonych w § 6 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, który na mocy § 143 załącznika do tego rozporządzenia ma zastosowanie do projektów aktów prawa miejscowego. W myśl § 6 przepisy ustawy (uchwały) redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Z uwagi na to, że Uchwała stanowi akt prawa miejscowego, jej postanowienia powinny być sformułowane w sposób precyzyjny i czytelny, tak aby adresaci uchwały oraz organy ją stosujące nie mieli wątpliwości co do zapisów w niej zawartych. Tymczasem w Uchwale brak jest postanowień umożliwiających wskazanie sposobu wyliczenia wysokości udziału podatnika w nakładach poniesionych na remont. Z tego powodu regulacja zawarta w § 4 ust. 6 Uchwały stwarza poważne wątpliwości w zakresie ustalenia wysokości (górną granicę) zwolnienia podatnika od podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy koszty remontu zostały poniesione przez wspólnotę mieszkaniową.

Uchwała nr XXX/1336/2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie z dnia 16 grudnia 2025 r.

W § 1 pkt 3 a) uchwały Rada Gminy Tuszów Narodowy określiła stawkę podatku od nieruchomości obowiązującą na terenie Gminy Tuszów Narodowy od pozostałych budowli – 2 % ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 – 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

(...)

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 1a ust. 1 pkt 2 zawiera legalną definicję budowli. Jednak żadne z użytych w tym przepisie sformułowań nie wskazuje na określenie budowli jako „pozostałe budowle”. Tym samym Rada Gminy Tuszów Narodowy określiła wysokość stawki podatku od nieruchomości od przedmiotu opodatkowania nie unormowanego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

W ocenie Kolegium, wskazane powyżej naruszenie prawa ma charakter istotny, skutkujący stwierdzeniem nieważności postanowienia w zakresie słów „pozostałych”.

Zgodnie z postanowieniami § 6 i § 143 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 283), przepisy ustawy redaguje się tak, aby

dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy, a do projektów aktów prawa miejscowego stosuje się odpowiednio zasady wyrażone w dziale I w rozdziałach 1-7. Z postanowień tych oraz z ukształtowanego orzecznictwa wynika generalna zasada, aby przepisy prawa były jasne, to znaczy precyzyjne i komunikatywne.

Uchwała Rady Gminy Tuszów Narodowy w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na terenie Gminy Tuszów Narodowy jest aktem prawa miejscowego, powszechnie obowiązującego na obszarze gminy. Przepisy prawa miejscowego winny być jasne i wyczerpujące, a adresat aktu prawa miejscowego nie może być zaskakiwany niezrozumiałymi bądź nieprecyzyjnymi regulacjami prawnymi.

Postanowienie § 1 pkt 3 a) uchwały wprowadzające stawki podatku od nieruchomości od „pozostałych budowli” wskazuje na inne określenie przedmiotu opodatkowania niż wynikające z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rozbieżność powyższa stanowi istotne naruszenie przepisu art. 5 ust. 1 pkt 3) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ z postanowień uchwały Rady Gminy Tuszów Narodowy nie wynika wprost określenie stawki podatku od nieruchomości tego samego przedmiotu opodatkowania co określony w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Uchwała nr 0102-316/25 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku z dnia 5 listopada 2025 r.

Rada Gminy Kruklanki ustaliła stawki podatku od nieruchomości obowiązujące w 2026 r., określając m. in. w § 1 pkt 3 uchwały Nr XV/112/2025, że stawka podatku od nieruchomości wynosi cyt.: „od budowli – 2% ich wartości”.

Art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r., poz. 707) stanowi, że cyt.: „Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: od budowli – 2 % ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 – 7”.

Kolegium Izby podnosi, że stawka dotycząca budowli, określona w § 1 pkt 3 badanej uchwały, ustalona została w sposób niezgodny z art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r., poz. 707). Rada Gminy Kruklanki ustalając w § 1 pkt 3 uchwały Nr XV/112/2025 stawkę dla budowli poprzestała na wskazaniu cyt.: „od budowli – 2% ich wartości”, bez doprecyzowania, tak jak wskazał ustawodawca w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, że wysokość podatku będzie wyliczana od cyt.: „wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 – 7” ww. ustawy. Powyższa stawka została ustalona zatem w sposób niekompletny, bowiem wyłącznie w powiązaniu z treścią ustawy adresaci uchwały będą w stanie ustalić prawidłową kwotę podatku od nieruchomości w odniesieniu do budowli.

Kolegium Izby wskazuje, że prawodawca w sposób precyzyjny określił przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w tym parametry służące do obliczenia stawki w odniesieniu do danego rodzaju nieruchomości. W konsekwencji parametry te nie mogą być określone w sposób dowolny, lecz organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego musi ściśle przestrzegać zakresu upoważnienia ustawowego.

1.6. Niedopuszczalność tworzenia „własnych” kategorii przedmiotów opodatkowania

Uchwała nr 62/2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 30 grudnia 2025 r.

W § 1 pkt 2 lit. e, f i g badanej uchwały Rada Miejska postanowiła, że:

„§ 1. Ustala się następujące stawki podatku od nieruchomości:

(...)

2) od budynków lub ich części:

(...)

e) garaży — 12,00 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,

f) zajętych na prowadzenie odpłatnej lub nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego poza organizacjami pożytku publicznego — 0,50 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,

g) pozostałych — 12,00 zł od 1 m² powierzchni użytkowej”.

Postanowienia zawarte w § 1 pkt 2 lit. e i f uchwały w sposób istotny naruszają art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Zgodnie z powołaną regulacją ustawową rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości od budynków lub ich części, z tym że stawki tego podatku dla poszczególnych kategorii opodatkowania wymienionych w tym przepisie nie mogą przekroczyć określonych w nim wartości. Powołaną uchwałą w § 1 pkt 2 lit. a–d oraz lit. g ustalono wysokość stawek podatku dla kategorii przedmiotów opodatkowania wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Ponadto w przedmiotowej uchwale odrębnie określono także stawki dla kategorii określonych jako „garaże” (§ 1 pkt 2 lit. e uchwały) oraz budynki lub ich części zajęte „na prowadzenie odpłatnej lub nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego poza organizacjami pożytku publicznego” (§ 1 pkt 2 lit. f uchwały). W świetle art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ustalenie stawek podatku dla tak zdefiniowanych kategorii opodatkowania nie znajduje podstaw. Podkreślić należy, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych dopuszcza różnicowanie stawek podatku od nieruchomości, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a zatem różnicowanie stawek w ramach ustawowo określonych kategorii przedmiotów opodatkowania.

Uchwała nr 21/156/2025 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku z dnia 22 grudnia 2025 r.

Badana uchwała w części dotyczącej stawki podatku od budynków lub ich części pozostałych, określonych w § 1 ust. 2 pkt 5, została podjęta z istotnym naruszeniem prawa.

W § 1 ust. 2 pkt 5 uchwały Rada Gminy określiła stawkę podatku od nieruchomości od budynków lub ich części: *pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (w tym garaży na samochody osobowe, budynków przeznaczonych na działalność agroturystyczną i budynków lotniskowych) – 11, 35 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.*

Kolegium Izby stwierdza, że powyższe unormowanie stanowi nieuprawnioną modyfikację art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten w sposób wyczerpujący określa kategorię „budynków pozostałych” w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego, nie przewidując możliwości dalszego modyfikowania tej kategorii poprzez wyodrębnienie określonych typów budynków, takich jak garaże, budynki lotniskowe czy budynki przeznaczone na działalność agroturystyczną.

Rada Gminy, wprowadzając w treści uchwały dodatkowe doprecyzowanie i przykładowe wyliczenie obiektów objętych stawką podatku, wykroczyła poza zakres delegacji ustawowej wynikającej z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Kompetencja Rady Gminy w zakresie podatków lokalnych ogranicza się bowiem wyłącznie do ustalenia wysokości stawek podatkowych w granicach określonych ustawą, bez prawa modyfikacji ustawowych kategorii przedmiotu opodatkowania.

Przedstawione działanie stanowi naruszenie zasady legalizmu, wyrażonej w art. 7 Konstytucji RP, zgodnie z którą organy władzy publicznej działają wyłącznie na podstawie i w granicach prawa. Niedopuszczalne jest zatem ingerowanie przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w treść norm ustawowych poprzez ich doprecyzowanie, rozszerzenie bądź zawężenie w akcie prawa miejscowego. Takie działanie stanowi istotne naruszenie prawa.

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 18 września 2025 r., I SA/Bk 259/25

Trzeba mieć wobec tego na uwadze, że podane w art. 5 ust. 3 u.p.o.l. kryteria zróżnicowania stawek podatku wskazują, że wolą ustawodawcy jest, by wysokość stawki podatku uzależniona była od wartości budynku (lokalizacja, rodzaj zabudowy, stan techniczny, wiek budynków) lub przedmiotu prowadzonej działalności gospodarczej, co należy postrzegać nie inaczej, jak konieczność przyjęcia takiego czynnika, który doprowadzi do tego, aby podatek był relatywny względem przedmiotu opodatkowania. Rada Gminy nie może natomiast różnicować stawek podatku dla poszczególnych rodzajów budynków według innego kryterium, które byłoby nieadekwatne do określonego w przepisie art. 5 ust. 3 u.p.o.l. Przepis ten nie wyklucza zatem wprowadzenia przez radę gminy w uchwale, ustalającej szczegółowe stawki podatkowe, dalszych podziałów budynków na mniejsze i większe według powierzchni i różnicowania dla nich stawek podatkowych, jeżeli tylko nie spowoduje to przekroczenia stawki maksymalnej, ustalonej dla poszczególnych rodzajów nieruchomości w ustawie i w wydanych na jej podstawie rozporządzeniach wykonawczych.

2. Tematy do dyskusji

1. W jaki sposób należy określić stawkę podatku w uchwale podatkowej rady gminy? Czy narusza wymagania określoności przepisu i stanowi podstawę stwierdzenia nieważności uchwały przez regionalną izbę obrachunkową zrealizowanie kompetencji do określenia stawki od budowli bez precyzyjnego określenia podstawy opodatkowania, do którego znajduje zastosowanie ta stawka podatku?

2. Jakie kryteria mogą zostać przyjęte przez rady gmin dla zróżnicowania stawek podatku w ramach danego rodzaju przedmiotu opodatkowania (art. 5 ust. 2 - 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych)? Jakie kryteria należy uznać za podmiotowe, co dyskwalifikuje je w tym kontekście? Czy jest dopuszczalne uzależnienie stawki podatku od łącznej powierzchni, powierzchni użytkowej, wartości - odpowiednio - gruntów, budynków, budowli, pozostających we własności czy posiadaniu jednego podatnika w danej gminie? Jak należy rozumieć „modyfikację ustawowych przedmiotów opodatkowania”, które dyskwalifikuje zgodność z art. 5 ust. 2 - 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?

3. Pod jakimi warunkami można w trakcie roku podatkowego dokonać zmiany gminnych przepisów podatkowych co do stawki podatkowej lub zwolnień podatkowych?

5.3. Zwolnienia (przegląd wybranych zwolnień) - Marcin Kukuła/Julia Dobrowolska (EY) (wprowadzenie), Łukasz Rogowski (UM Szczecin), Bartosz Wojtaczka (Deloitte)

1. Orzecznictwo

1.1. Zwolnienie dla portów (art. 7 ust. 1 pkt 2 UPiOL)

Wyrok NSA z 29.04.2026 (III FSK 1605/25)

Brak uzasadnienia pisemnego

Wyrok utrzymany w mocy: Wyrok WSA w Szczecinie z 8.10.2025 (I SA/Sz 338/25)

W powyższym kontekście stanowisko wyrażone w powoływanym przez Stronę wyroku III FSK 4345/21 istotnie wydaje się stanowiskiem odosobnionym, tym bardziej iż w uzasadnieniu swojego wyroku sąd ten w składzie orzekającym nie odniósł się do dotychczasowego bogatego dorobku orzeczniczego NSA w zakresie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. NSA w wyroku III FSK 4345/21 opowiedział się jedynie za zastosowaniem wyłącznej wykładni językowej wskazanego przepisu, podczas gdy w ugruntowanej dotychczas linii orzeczniczej NSA co prawda także wskazuje na pierwszeństwo zastosowania zasady wykładni językowej, ale zarazem wyjaśnia, że w sytuacji gdy pojęcie "infrastruktury portowej" zostało przez ustawodawcę wyjaśnione w u.p.p.m., posłużenie się wyłącznie regułami wykładni językowej, w oderwaniu od przyjętego przez ustawodawcę znaczenia, byłoby nieuzasadnione i błędne szczególnie z tej przyczyny, że zwrot "infrastruktura portowa" nie stanowi elementu języka ogólnego używanego powszechnie w zwykłych codziennych sytuacjach, a jest zdefiniowany w u.p.p.m. – co uzasadnia zastosowanie wykładni systemowej. Zdaniem Sądu ten ostatni pogląd jest zdecydowanie bardziej przekonujący, tym bardziej że poparto go również dokonaną wykładnią historyczną obowiązujących uregulowań.

Wyrok WSA w Opolu z 2.04.2026 (I SA/Op 898-903/25)

Zatem w wyniku dokonanej nowelizacji art. 7 ust. 1 pkt 2 upol obecne jego brzmienie - począwszy od 1 stycznia 2025 r.- nie budzi już wcześniejszych wątpliwości, iż zakresem zwolnienia są objęte wyłącznie budowle infrastruktury portowej w portach morskich lub przystaniach morskich oraz zajęte pod nie grunty, a także budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów morskich lub przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty.

Odnosząc się jednakże do stanu prawnego sprzed nowelizacji, kluczowe jest zwrócenie uwagi, że z powodu budzącej poważne wątpliwości interpretacyjne brzmienia art. 7 ust. 1 pkt 2 upol, w kontekście zakresu przedmiotowego zwolnienia, zachodzi konieczność rozważenia, czy nie zaistniały w niniejszej sprawie podstawy do uwzględnienia art. 2a Ordynacji podatkowej, zawierającego dyrektywę, aby niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego były rozstrzygane na korzyść podatnika (in dubio pro tributario). Naruszenie tej reguły ma zaś miejsce, gdy wyniki wykładni przepisów prawa podatkowego prowadzą do wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie byłaby przekonująca, przy jednoczesnym wyborze opcji niekorzystnej dla podatnika (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 lutego 2026 r. sygn. akt III FSK 1446/24). Jednocześnie przepis ten nakazuje rozstrzyganie na korzyść podatnika wyłącznie tych wątpliwości, które dotyczą prawa, nie zaś wątpliwości co do stanu faktycznego. Taka właśnie sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie, w której istota sporu na obecnym etapie jej rozpoznania, sprowadza się wyłącznie do zakresu zwolnienia przewidzianego w regulacji ustawowej art. 7 ust. 1 pkt 2 upol, czyli wątpliwości interpretacyjnych dotyczących przepisów prawa.

(...)

Jednocześnie obie strony postępowania sądowoadministracyjnego zgodne są w podstawowej kwestii, iż brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 2 upol, w którym użyto nie mającego definicji legalnej na gruncie ustawy podatkowej zwrotu "infrastruktura portowa", powoduje to, że jego interpretator staje przed wyborem, czy dokonać wykładni tego pojęcia według reguł językowych, czyli z odwołaniem do jego znaczenia w języku potocznym, czy też przeanalizować znaczenie omawianego zwrotu w kontekście szerszym, w tym przypadku z uwzględnieniem art. 2 pkt 4 ustawy o portach i przystaniach morskich, przy zastosowaniu co najmniej trzech rodzajów wykładni (językowej, systemowej, funkcjonalnej).

Zatem analizując ten aspekt sprawy należy zwrócić uwagę, iż w świetle stanowisk prezentowanych przez strony niniejszego postępowania, wątpliwości dotyczą także kwestii zakresu stosowania poszczególnych reguł wykładni prawa, w odniesieniu do odkodowania regulacji prawa podatkowego dotyczącej prawa do skorzystania ze zwolnienia podatkowego.

W tym miejscu, z uwagi na charakter regulacji art. 7 ust. 1 pkt 2 upol, niezbędnym staje się odwołanie do jednolitej linii orzeczniczej, ukształtowanej na tle regulacji prawa podatkowego dotyczących ulg i zwolnień, iż przepisy tego rodzaju podlegają ścisłej wykładni, co oznacza, że nie można ich interpretować rozszerzająco, lecz dokładnie według literalnego brzmienia (exceptiones non sunt extendendae). Wyjątki od wymagają przy ich stosowaniu precyzyjnego spełnienia wymogów ustawowych.

(...)

W tym stanie rzeczy Sąd podzielił zasadniczy zarzut skargi, eksponowany przez pełnomocnika Skarżącej na rozprawie, iż w realiach rozpoznawanej sprawy, z uwagi na specyfikę zapisu art. 7 ust. 1 pkt 2 upol - w brzmieniu obowiązującym w niniejszej sprawie - zwalniającego od podatku od nieruchomości: budowle infrastruktury portowej, budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty, należało dokonać jego interpretacji z zastosowaniem przewidzianej w art. 2a zasady in dubio pro tributario. W myśl tej zasady, w sytuacji gdy wyniki wykładni doprowadzą do wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie byłaby przekonująca, niedające się usunąć wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Innymi słowy, naruszenie wspomnianej zasady to niespektowanie w takich warunkach wyboru przez podmiot obowiązany z tytułu podatku hipotezy interpretacyjnej (spośród kilku możliwych) najbardziej dla podatnika korzystnej. A taka sytuacja zaistniała w rozpoznawanej sprawie.

1.2. Budowle wałów ochronnych, grunty pod wałami ochronnymi i położone w międzywałach (art. 7 ust. 1 pkt 9 UPIOL)

Wyrok NSA z 19.03.2025 (III FSK 3/25)

Naturalny proces spływu lub też przesiąkania (infiltracji) wody wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej, sam w sobie nie może wyznaczać granic i obszaru "zajęcia" gruntów na działalność gospodarczą w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 9 u.p.o.l.

Wyrok NSA z 8.11.2023 (III FSK 3365/21)

Grunty pod wałami lub w międzywałach, będące w posiadaniu przedsiębiorcy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko wówczas, gdy przedsiębiorca wykorzystuje go bezpośrednio do prowadzenia działalności gospodarczej. Jeżeli takie grunty nie są wykorzystywane przez przedsiębiorcę do takiej działalności, lecz jedynie są w jego posiadaniu, to takie grunty są objęte zwolnieniem z podatku od nieruchomości.

1.3. Definicja obszaru kolejowego (art. 7 ust. 1 pkt 1c UPIOL)

Wyrok WSA w Gliwicach z 13.08.2025 (I SA/GI 165/24)

Zasadnicze znaczenie dla rozpoznawanej sprawy ma zatem ustalenie znaczenia pojęcia "obszar kolejowy". Z art. 7c ust. 1 pkt 1c u.p.o.l. wynika, że status gruntów jako wchodzących w skład obszaru kolejowego jest bowiem decydujący dla zastosowania zwolnień wobec samych gruntów, jak też położonych na nich budynków i budowli. Z uwagi na bezpośrednie odesłanie w ustawie podatkowej do art. 4 pkt 8 u.t.k. ten ostatni przepis współtworzy normę prawnopodatkową. Przytaczany wielokrotnie przez obie strony art. 4 pkt 8 u.t.k. stanowi, że: "obszar kolejowy to powierzchnia gruntu określona działkami ewidencyjnymi, na której znajduje się droga kolejowa, budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy".

Stosując wykładnię przepisów prawa, w szczególności z zakresu prawa daniowego wiodące znaczenie mają językowe metody wykładni. Wśród dyrektyw interpretacyjnych tekstu prawnego powszechnie wskazuje się zakaz wykładni per non est, to jest takiej w której przy rekonstruowaniu treści normy prawnej z przepisu prawa pomija się pewne części tekstu.

Uwzględniając powyższe przyjęc zdaniem Sądu należało, że na miano obszaru kolejowego zasługują tylko takie grunty przez które przebiega droga kolejowa - osobno zdefiniowana w art. 4 pkt 1a u.t.k. - czyli znajdują się na nim tor albo tory wraz elementami infrastruktury kolejowej wymienionymi w załączniku nr 2 pkt 2-11 niezależnie od tego, czy zarządza nimi ten sam podmiot. Zwolnienie obejmuje:

wspomniane grunty w ich granicach ewidencyjnych, na których znajdują się elementy drogi kolejowej.

znajdujące się na gruncie budynki, budowle i urządzenia (zdefiniowane w tym wypadku w ustawie Prawo budowlane).

przedmioty opodatkowania wymienione w pkt 1 i 2, o ile są przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy.

Brzmienie art. 4 pkt 8 u.t.k. nie daje powodów do tego aby zwrot "przeznaczone do zarządzania i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy" odnosić wyłącznie do budynków, budowli i urządzeń z pominięciem drogi kolejowej. Art. 4 pkt 8 u.t.k. został zredagowany w ten sposób, że "droga kolejowa, budynki, budowle i urządzenia" zostały wymienione w jednym ciągu przedzielonym przecinkami, po którym następuje wskazanie zespołu cech jakie powinny te obiekty spełniać tj. powinny być przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy.

Powyższy sposób rozumienia art. 4 pkt 8 u.t.k. wspiera to, że użyto w nim pojęcia "droga kolejowa", o złożonej definicji zawierającej między innymi grunty funkcjonalnie połączone z torem albo torami oraz obiekty stanowiące elementy infrastruktury kolejowej. Równocześnie w porządku prawnym występuje pojęcie "infrastruktury kolejowej" z art. 4 pkt 1 u.t.k. Ma ono szerokie znaczenie i obejmuje katalog przedmiotów szczegółowo wyliczonych w pkt 1 do 12 załącznika nr 1, wśród których znajdują się również tory kolejowe, pod warunkiem jednak że tworzą część linii kolejowej, bocznicę kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymanie.

Pojęcie infrastruktury kolejowej z art. 4 pkt 1 u.t.k. obejmuje tory kolejowe i grunty (załącznik nr 1 pkt 1 i 12). Jednocześnie droga kolejowa o której mowa w art. 4 pkt 1a u.t.k. to również, tor/tory kolejowe oraz elementy wymienione w załączniku nr 1 pkt 2-12 a zatem także grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy (infrastruktury kolejowej) wymienione w pkt 1-11 załącznika nr 1 do u.t.k.

Wprowadzenie odrębnego od "drogi kolejowej", czy "infrastruktury kolejowej" pojęcia "obszaru kolejowego" ma sens, jeżeli wyodrębni się cechę wyróżniającą dla przedmiotów materialnych stanowiących wspólne desygnaty tychże pojęć. Innymi słowy funkcjonowanie pojęć "infrastruktury kolejowej", "drogi kolejowej" oraz "obszaru kolejowego" jako użytecznych narzędzi legislacyjnych wymaga, aby zakresy znaczenia pojęć różniły się. Nie

można stawiać znaku równości pomiędzy pojęciem "infrastruktura kolejowa" oraz "droga kolejowa", jak też nie dopuszczalne jest równoważne traktowanie "infrastruktury kolejowej" oraz "obszaru kolejowego". Na tym tle cechą wyróżniającą "obszar kolejowy" od "infrastruktury kolejowej" jest to, że odnosi się wyłącznie do dróg kolejowych kwalifikowanych jako elementy infrastruktury kolejowej, które są przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy. Z powyższych względów Sąd nie mógł zgodzić się ze stanowiskiem wyrażonym w powołanym przez stronę skarżącą wyroku Sądu Ochrony Konkurencji i Konsumentów z 9 lipca 2020 r.

Pojęcie infrastruktury kolejowej zdefiniowane w art. 4 pkt 1 u.t.k. poprzez odesłanie do załącznika nr 1 do ustawy jest nadzwyczaj szerokie. Skatalogowane w załączniku przedmioty będą uważane, za infrastrukturę kolejową jeżeli tworzą część linii kolejowej, bocznicę kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania. Z uwagi na treść art. 4 pkt 1 u.t.k. w zw. z pkt 1 oraz 12 załącznika nr 1 do u.t.k. infrastrukturę kolejową będą tworzyć grunty na których znajdują się tory stanowiące bocznicę kolejową. Grunty takie nie będą jednak tworzyć obszaru kolejowego jeżeli znajdujące się na nich tory (droga kolejowa), budynki, budowle i urządzenia nie będą przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy. Można zatem stwierdzić, że w opisanym we wniosku stanie faktycznym Spółka posiada grunty tworzące infrastrukturę kolejową, gdyż znajdują się na nich tory bocznicy i inne elementy (np. urządzenia sterowania ruchem kolejowym). Nie stanowią one obszaru kolejowego bowiem nie są przeznaczone do do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy, lecz do "obsługi" bocznicy.

Zgodzić należy się ze stroną skarżącą, że bocznicą kolejową to rodzaj drogi kolejowej. Powyższe wywieść można z art. 4 pkt 10 u.t.k. który stanowi, że bocznicą kolejową wyznaczoną przez zarządcę infrastruktury droga kolejowa, połączona bezpośrednio lub pośrednio z linią kolejową, służąca do wykonywania czynności ładunkowych, utrzymaniowych lub postoju pojazdów kolejowych albo przemieszczania i włączania pojazdów kolejowych do ruchu po sieci kolejowej. Równocześnie z przytoczonego przepisu oraz dalszej regulacji u.t.k. wynika, co do czego strony pozostają zgodne, że bocznicą kolejową nie stanowi elementu linii kolejowej służy do innych czynności niż eksploatacja, zarządzanie, utrzymanie oraz przewóz osób i rzeczy. Skoro bocznicą stanowi drogę kolejową, lecz nie służącą celom o jakich mowa w art. 4 ust. 8 u.t.k. to w konsekwencji istnienie bocznicy nie czyni z powierzchni gruntu na którym jest położona obszaru kolejowego (w graniach ewidencyjnych gruntu). Dopuścić można sytuację, w której bocznicą będzie znajdować się obrębie obszaru kolejowego, to jest gdy mieścić się będzie na działce gruntu w której granicach ewidencyjnych znajduje się droga kolejowa, budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do eksploatacji, utrzymania i zarządzania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy. W przypadku jednakże bocznicy położonej poza obszarem kolejowym właściciel nieruchomości będący użytkownikiem takiej bocznicy, o jakim mowa w art. 4 pkt 10a u.t.k. nie będzie mógł korzystać ze zwolnienia (por. wyrok WSA w Białymstoku z 11 czerwca 2024 r. sygn. akt I SA/Bk 244/23 - powołane orzeczenia sądów administracyjnych dostępne poprzez Centralną Bazę Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Niezależnie od przeprowadzonej na potrzeby wykładni art. 7 ust. 1 pkt 1c u.p.o.l. analizy językowej ukierunkowanej na badanie zakresu znaczenia przenikających się wzajemnie pojęć "infrastruktury kolejowej", "drogi kolejowej", "obszaru kolejowego", należy zdaniem Sądu uwzględnić, to że w u.t.k. różnicuje się pojęcia obszar kolejowy oraz bocznicę kolejowej (art. 15 ust. 1 pkt 1 u.t.k.). Przepis ten stanowi, że Prezes UTK i pisemnie upoważnione przez niego osoby: 1) mają prawo wstępu na obszar kolejowy i na bocznicę kolejową oraz do pomieszczeń związanych z prowadzeniem i bezpieczeństwem ruchu kolejowego oraz do pojazdów kolejowych wraz z prawem przejazdu w pociągach i pojazdach kolejowych. Biorąc zatem pod uwagę wykładnię systemową wewnętrzną u.t.k. pojęcia obszaru kolejowego i bocznicę kolejowej są odrębne, a to drugie nie zawiera się w pierwszym. Uzupełniająco wskazać przychodzi, że status obszaru kolejowego wiąże się z istotnymi ograniczeniami w jego wykorzystaniu. Otóż, stosownie do art. 53 § 2 u.t.k. budowle i budynki mogą być usytuowane w odległości nie mniejszej niż 10 m od granicy obszaru kolejowego, z tym że odległość ta od osi skrajnego toru nie może być mniejsza niż 20 m, z zastrzeżeniem obiektów zabytkowych oraz przeznaczonych prowadzenia ruchu kolejowego i utrzymania linii kolejowej oraz do obsługi przewozu osób i rzeczy. Wstęp na obszar kolejowy jest istotnie ograniczony, gdyż może nastąpić w miejscach wyznaczonych przez zarządcę, a poza tymi miejscami wyłącznie przez osoby do tego uprawnione (art. 58 ust. 1 i 2 u.t.k.). Dozorowanie obszaru kolejowego stanowi jedno z głównych zadań straży ochrony kolei (art. 60 ust. 1 pkt 1 u.t.k.).

(...)

Jako, że bocznicą wchodząca w skład infrastruktury prywatnej wraz z powierzchnią gruntów na których jest położona nie tworzy obszaru kolejowego, to uprawnione jest stwierdzenie, iż w rozpatrywanej sprawie nie została spełniona podstawowa przesłanka pozytywna dla skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1c u.p.o.l. Niecelowe jest wobec tego przechodzenie do badania spełnienia pozostałych warunków jego zastosowania.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 10.07.2025 (I SA/Wr 149/25)

Trafnie również organ I instancji przyjął w tym stanie rzeczy, że zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1c u.p.o.l. nie może mieć zastosowania dla gruntów po zlikwidowanej linii kolejowej z uwagi na fakt, że nie stanowią one obszaru kolejowego. Podnoszona w skardze okoliczność, że działki po zlikwidowanej linii kolejowej pozostają w "rezerwie" pod realizację przyszłych przedsięwzięć inwestycyjnych nie zmienia prawidłowości ustaleń organu podatkowego co do tego, że w ustalonym stanie faktycznym brak było podstaw do zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1-1c u.p.o.l. W ustawie brak jest wyraźnego zwolnienia dla gruntów we wspomnianej "rezerwie". Należy przy tym pamiętać, że zwolnienia od podatku należą do tej kategorii przepisów prawa, przy wykładni których należy stosować interpretację ścisłą, a nie rozszerzającą, co też prawidłowo uczynił organ podatkowy (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 czerwca 2025 r. sygn. akt I SA/Wr 150/25, CBOSA).

1.4. Wybrane inne zwolnienia

Organizacje pożytku publicznego (art. 7 ust. 1 pkt 14 UPiOL)

Wyrok NSA z 18.06.2025 (III FSK 1135/24)

Przez pojęcie "zajęcie", o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l, należy rozumieć faktyczne wykorzystywanie nieruchomości (gruntu, budynku, lokalu) do wykonywania czynności składających się konkretnie na działalność pożytku publicznego, z wyłączeniem innych funkcji. O zwolnieniu nie decyduje sam fakt posiadania przez fundację nieruchomości, lecz faktyczne i rzeczywiste zajęcie jej na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego. Konieczne jest zatem wykazanie w każdym przypadku konkretnych czynności świadczących o faktycznym wykorzystywaniu nieruchomości na cele ściśle określone w statucie. Działalność ta ma być prowadzona przez organizację pożytku publicznego.

Wyrok NSA z 21.11.2025 (III FSK 996/24)

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l. stanowi o zwolnieniu z podatku od nieruchomości zajętych na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego. Zwolnienie to obejmuje także nieruchomości niebędące własnością organizacji pożytku publicznego, a jedynie przez nie zajmowane. Jednak gdy w budynku będącym w posiadaniu organizacji pożytku publicznego wykonywane są dwa rodzaje działalności - nieodpłatna i odpłatna, to nie ma podstaw do tego, aby budynek ten korzystał ze zwolnienia.

Wyrok NSA z 18.06.2025 (III FSK 1055/24)

Przepis art. 5 ust. 1 u.p.o.l. wprowadza kompetencję rady gminy do określania stawek podatku od nieruchomości oraz określa stawki maksymalne. To zatem rada gminy w drodze uchwały określa wysokość stawek podatkowych. Według tej regulacji grunty, budynki lub ich części "pozostałe" podlegają opodatkowaniu przy uwzględnieniu wymienionych w ww. przepisach stawek, m.in. w przypadku gdy są zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego. O wskazanym "zajęciu" można mówić jedynie wtedy, gdy dany przedmiot opodatkowania faktycznie jest wykorzystywany do prowadzenia odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego.

Warunek utrzymania i konserwacji zabytków (art. 7 ust. 1 pkt 6 UPiOL)

Wyrok NSA z 13.02.2026 (III FSK 786/25)

Zawarte w ewidencji gruntów i budynków dane można podzielić na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane Warunkiem zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. jest wykazanie, iż obiekt wpisany do indywidualnego rejestru zabytków jest utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Istota zwolnienia wiąże się z nieobciążaniem właściciela (posiadacza) obiektu zabytkowego dodatkowymi kosztami w postaci podatku od nieruchomości w związku z tym, że ponosi nakłady na utrzymanie i konserwację takiego obiektu. Art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. za opiekę nad zabytkiem nie uznaje samego utrzymania zabytku w stanie niepogorszonym, lecz nakłada na posiadacza zabytku powinność podejmowania działań pozwalających zachować walory historyczne czy naukowe. Tak właśnie należy interpretować użyty w omawianym przepisie zwrot legislacyjny "utrzymania i konserwacji".

Wyrok NSA z 3.12.2025 (III FSK 746/25)

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. za opiekę nad zabytkiem nie uznaje samego utrzymania zabytku w stanie niepogorszonym, lecz nakłada na posiadacza zabytku powinność podejmowania działań pozwalających zachować walory historyczne czy naukowe.

Statutowa działalność wśród dzieci i młodzieży (art. 7 ust. 1 pkt 5 UPiOL)

Wyrok NSA z 9.04.2026 (III FSK 1061/25)

Stosownie do postanowień art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. aby można było zastosować zwolnienie od podatku muszą zaistnieć kumulatywnie dwie przesłanki:

- 1) grunty, budynki lub ich części muszą być zajęte wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu;
- 2) grunty, budynki lub ich części nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

Wyrok NSA z 1.04.2026 (III FSK 1375/24)

Trwałe zajęcie gruntów na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży oznacza, że na gruntach nie może być prowadzona inna działalność równocześnie bądź wymiennie z obozowiskami i bazami wypoczynkowymi. Przez "zajęcie" nieruchomości lub ich części, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., należy rozumieć faktyczne, rzeczywiste wykonywanie konkretnych czynności, działań na nieruchomości powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu. Zajęcie ma mieć taki charakter, który wyklucza możliwość prowadzenia innej działalności.

Budynki zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej (art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c UPiOL)

Wyrok WSA w Warszawie z 10.09.2025 (III SA/Wa 988/25)

Aby budynki były uznane za korzystające ze zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c u.p.o.l., muszą być w nich rzeczywiście prowadzone czynności składające się na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. Pomieszczenia socjalne, kontrolne czy magazynowe wymogu tego nie spełniają. pomieszczenia kontrolne niezbędne do obsługi chowu i hodowli królików w zakresie wentylacji, elektryczności, termoregulacji, monitoringu, pomieszczenia socjalne: toalety, natryski prysznicowe, pomieszczenia, w których będzie możliwość przebrania się w sterylne ubrania oraz pomieszczenia do spożycia posiłku przez pracowników nie są pomieszczeniami zajętymi na prowadzenie działu specjalnego produkcji rolnej. Wymienione wyżej funkcje nie ograniczają też prowadzenia innej działalności np. biurowej, co wyklucza zwolnienie z podatku od nieruchomości. Reasumując pomieszczenia socjalno-biurowe nie są uznawane w orzecznictwie za zajęte na prowadzenie działu specjalnego produkcji rolnej. Tym bardziej takiej funkcji nie spełnia pomieszczenie do spania dla osoby pełniącej całodobowy dozór hodowli lub załogi, która musi być na miejscu w oczekiwaniu na odbiór królików z uwagi na logistykę transportową.

Wyrok WSA w Łodzi z 12.03.2026 (I SA/Łd 716/25)

Zdaniem Sądu, zasadnie organy podatkowe uznały, że budynek biurowo-socjalny służy przede wszystkim B. Sp. z o.o. do działalności handlowej, a nie rolniczej. Ponadto jest wykorzystywany na cele biurowo-socjalne realizuje odmienne funkcje niż rolnicza (nie jest przystosowany do przechowywania środków produkcji rolnej, magazynowania produktów rolniczych, prowadzenia produkcji rolnej). Nie można więc przyjąć, że będzie "służył wyłącznie działalności rolniczej", co jest warunkiem zastosowania zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b u.p.o.l. Pozostałe obiekty budowlane i budynki znajdujące się na nieruchomości, w ocenie organu podatkowego, służą działalności rolniczej, dlatego zasadnie objęte są zwolnieniem przedmiotowym określonym w art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b i c u.p.o.l.

1.5. Zwolnienia z uchwał rad gmin

Wyrok NSA z 23.04.2025 (III FSK 1234/23)

Zwolnienie określone w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. może dotyczyć wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności. Przy czym, co istotne, przedmiot ten winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisach określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika.

Wyrok NSA z 16.05.2024 (III FSK 302/22)

Zwolnienie z podatku od nieruchomości podatnik nabywa z mocy samej uchwały rady gminy, po spełnieniu warunków zawartych w przepisach dotyczących udzielania pomocy publicznej i brak jest podstaw prawnych do uzależnienia jego przyznania od złożenia przez podatnika określonych dokumentów.

Wyrok NSA z 23.04.2024 (III FSK 1577/23)

Art. 20c u.p.o.l. wprost wskazuje w jakich przypadkach należy stosować formułę de minimis i wyraźnie pomija przy tym zwolnienia przedmiotowe, o których mowa w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.

Skoro ustawodawca zobowiązuje gminę do podejmowania uchwał "z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej" (art. 20b u.p.o.l.), to wynika z tego, że gmina ma obowiązek przestrzegać także postanowień Rozporządzenia 651/2014, w tym jego artykułu 55, zgodnie z którym pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną jest zgodna z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 3 Traktatu.

Jeżeli dana pomoc jest uznana za zgodną z art. 107 ust. 3 Traktatu - a to w sprawie jest niewątpliwe - to stosowanie formuły de minimis jest nieusprawiedliwione, co wynika z wymogu art. 20b "uwzględnienia przepisów dotyczących pomocy publicznej".

Pomoc publiczna udzielana w formule de minimis ma bowiem charakter wyjątku - dotyczy sytuacji niedopuszczalności działania jako niezgodnego z TFUE.

2. Tematy do dyskusji:

1. Czy katalog zwolnień ma spójny cel legislacyjny, czy jest raczej wynikiem historycznych naleciałości?
2. Czy system zwolnień jest faktycznie równy dla podatników (np. na tle klasyfikacji gruntów)?
3. Czy orzecznictwo nie idzie zbyt mocno w kierunku ograniczania zwolnień (ponad wykładnię językową)?
4. Jak oceniamy wpływ zwolnień z uchwał rad gmin na dochody JST - i czy to w ogóle powinien być argument interpretacyjny?

5.4. Kontrola prawidłowości rozliczeń podatkowych przez gminy - Łukasz Rogowski (UM Szczecin) (wprowadzenie), Mateusz Kwiek (MF), dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), Paweł Wójcik (EY)

1. Orzecznictwo

1.1. Czy to, co organ mógł ustalić wcześniej, może wrócić jako „nowa” okoliczność?

Wyrok NSA z 26.08.2025 r. (III FSK 205/25)

„Przesłanki wznowienia postępowania określonej w art. 240 § 1 pkt 5 O.p. nie mogą stanowić okoliczności faktyczne, z którymi organ podatkowy mógł i powinien zapoznać się już w toku postępowania wymiarowego.”

„W świetle tych standardów oceny nie można przyjąć, aby niewykazanie przez skarżących części budynków w złożonej informacji podatkowej stanowiło "nową okoliczność faktyczną" w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 O.p. Istotą tego przepisu jest bowiem objęcie nim takich okoliczności, które były faktycznie nieznane organowi i przy użyciu zwykłych środków dowodowych nie mogły zostać ujawnione. Tymczasem w niniejszej sprawie okoliczność istnienia budynków była faktem obiektywnym, istniejącym niezależnie od deklaracji podatników.”

„W przypadku zobowiązań podatkowych powstających w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 O.p., a więc w następstwie wydania decyzji ustalającej wysokość tych zobowiązań, do zadań organu podatkowego należy zgromadzenie materiału dowodowego pozwalającego na zbudowanie podstawy faktycznej takiej decyzji oraz zweryfikowanie przekazanych przez podatnika informacji dotyczących przedmiotu opodatkowania.”

„Informacje te, np. składane na podstawie art. 6 ust. 6 u.p.o.l., stanowią jedynie punkt odniesienia do czynionych następnie ustaleń faktycznych pozwalających na wykreowanie zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości, a nie wiążącą organ podatkowy podstawę faktyczną.”

„W konsekwencji, jeśli organ podatkowy nie przeprowadził postępowania dowodowego przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, w ramach którego mógł ustalić istotne okoliczności, nie może w przypadku zaniechania tej czynności odwoływać się do nieznanomości ważnych dla rozstrzygnięcia okoliczności faktycznych.”

Wyrok dotyczy wznowienia postępowania, ale dobrze nadaje się do dyskusji o skutkach braku bieżącej weryfikacji informacji podatkowych składanych przez osoby fizyczne.

1.2. EGiB i podatkowe ustalenie powierzchni użytkowej

Wyrok NSA z 7.08.2025 r. (III FSK 165/24)

„Należy ustalać powierzchnię fizyczną poszczególnych części kondygnacji o różnej wysokości. Następnie stosować jej procentowe przeliczniki z art. 4 ust. 2 u.p.o.l. po to, aby ustalić podstawę opodatkowania kondygnacji. Powierzchnia użytkowa kondygnacji stanowiąca podstawę opodatkowania powstaje - w przypadku kondygnacji o różnych wysokościach - po zsumowaniu powierzchni fizycznych poszczególnych części kondygnacji o różnej wysokości, po uwzględnieniu wspomnianych procentowych przeliczników.”

„W przypadku danych z ewidencji gruntów i budynków nie mających charakteru bezwzględnie wiążącego, informacje w niej zawarte korzystają jedynie z domniemania prawdziwości. Ewidencja gruntów i budynków ma walor dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 O.p., co w odniesieniu do ww. danych nie wyklucza możliwości ich kwestionowania w trybie przewidzianym w art. 194 § 3 O.p.”

„Tym samym, w sytuacji gdy podatnik w postępowaniu podatkowym podważa przyjętą przez organy do podstawy opodatkowania powierzchnię użytkową budynku, wskazując zarazem na dowody pokazujące rzeczywistą powierzchnię (lub źródła ich przeprowadzenia), organ podatkowy nie może uchylić się od obowiązku weryfikacji danych zawartych w ewidencji gruntów pod kątem ustalenia podstawy opodatkowania zgodnej z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.”

„Przeciwny pogląd oznacza nieuprawnione nadanie prymatu art. 21 ust. 1 p.g.k. nad jednoznaczną wypowiedzią legislatora w ustawie podatkowej (art. 4 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.), której przepisy precyzują sposób ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.”

„Zapisy zawarte w ewidencji gruntów i budynków nie mogą podważać i wyłączać stosowania wymienionych przepisów ustawy podatkowej, jeżeli podatnik w postępowaniu podatkowym kwestionuje poprawność tych danych.”

Spór dotyczył powierzchni użytkowej. Orzeczenie jest przydatne przy dyskusji o granicy między związaniem danymi ewidencyjnymi a obowiązkiem ustalenia podstawy opodatkowania zgodnie z u.p.o.l.

1.3. Dokumentacja techniczna a wiadomości specjalne

Wyrok NSA z 12.09.2023 r. (III FSK 473/23)

„Skoro organ ustalając charakter sterowników sterowanych zdalnie nie posłużył się dokumentacją techniczną przedstawioną przez spółkę, ale przedstawił oceny wynikające z opracowania naukowego, czyli de facto sięgnął do wiedzy specjalnej, to obowiązkiem organu było przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego. Należy podkreślić, że przepisy Ordynacji podatkowej w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne nie przewidują innego sposobu wyjaśnienia takiego zagadnienia jak tylko poprzez przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego.”

„Ocena legalności decyzji w aspekcie ustaleń faktycznych każdorazowo opiera się bowiem na konfrontacji uzasadnienia (przyjętej w jego ramach rekonstrukcji stanu faktycznego sprawy) ze zgromadzonym w aktach sprawy materiałem dowodowy. Dopiero prawidłowo ustalony stan faktyczny sprawy otwiera drogę do oceny prawnej.”

„Przywołanie wniosków wynikających z załączonej do akt sprawy publikacji popularno - naukowej nie czyni zadość obowiązkowi organu wynikającym z art. 122, 187 § 1, art. 191 oraz art. 210 § 4 O.p.”

„Zgodnie z art. 197 § 1 O.p., w przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii.”

„Mimo że powołany przepis nie zawiera żadnych ograniczeń swobody podejmowania decyzji o powołaniu biegłego, to jednak granice tej swobody są wyznaczone przez zasadę prawdy obiektywnej, bo z niej wypływa

obowiązek organu podjęcia wszelkich niezbędnych działań mających na celu dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy.”

„W sprawach zatem o zawiłym stanie faktycznym, który można wyjaśnić wtedy, gdy dysponuje się specjalnymi wiadomościami, organ podatkowy jest obowiązany wykorzystać środek dowodowy w postaci opinii biegłego.”

Sprawa dotyczyła łączników sterowanych zdalnie montowanych na liniach średniego napięcia. Orzeczenie jest przydatne przy dyskusji o tym, kiedy analiza dokumentacji technicznej przekracza granice zwykłej oceny organu.

1.4. Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą

Wyrok NSA z 7.05.2025 r. (III FSK 13/25)

„Oceniając istnienie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, należy wziąć pod uwagę status podatnika i charakter jego działalności.”

„Co istotne, "związanie gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej" w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest pojęciem szerszym od pojęcia "zajęcie (gruntu) na prowadzenie działalności gospodarczej", którym ustawodawca posłużył się w art. 2 ust. 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) i c) u.p.o.l. Związanie gruntu z działalnością gospodarczą nie musi oznaczać jego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej.”

„Oznacza to, że dla wykazania istnienia związku nieruchomości z działalnością gospodarczą, z zastrzeżeniem ustawowych wyłączeń, nie jest konieczne jego faktyczne wykorzystywanie (zajęcie) do prowadzenia działalności gospodarczej.”

Wyrok NSA z 24.03.2026 r. (III FSK 261/25)

„W orzecznictwie, jak i w doktrynie jednolicie się przyjmuje, że "związanie gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej" w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest pojęciem szerszym od pojęcia "zajęcie gruntu (...) na prowadzenie działalności gospodarczej", którym ustawodawca posłużył się w art. 2 ust. 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b i lit. c u.p.o.l.”

„Związanie gruntu, budynku czy budowli z działalnością gospodarczą nie musi więc oznaczać jego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej. Oznacza to, że dla wykazania istnienia związku nieruchomości z działalnością gospodarczą (z zastrzeżeniem ustawowych wyłączeń) nie jest konieczne jego faktyczne wykorzystywanie - zajęcie do prowadzenia działalności gospodarczej.”

Orzeczenia dotyczą związku nieruchomości z działalnością gospodarczą. Mogą być punktem odniesienia przy dyskusji o tym, jakie dane są potrzebne organowi do oceny tego związku, w tym dane księgowo i majątkowo podatnika.

1.5. Dane formalne a rzeczywiste władanie nieruchomością

Wyrok NSA z 28.05.2025 r. (III FSK 1480/24)

„Z art. 206 k.c. wynika, że każdy ze współwłaścicieli jest uprawniony do współposiadania rzeczy wspólnej oraz do korzystania z niej w takim zakresie, jaki daje się pogodzić ze współposiadaniem i korzystaniem z rzeczy przez pozostałych współwłaścicieli. Istotne jest przy tym, że każdy z współwłaścicieli ma prawo posiadać całą rzecz wspólną i nie może być w tym posiadaniu ograniczony do fragmentu rzeczy, który odpowiadałby wielkości jego udziału.”

„Granica uprawnienia współwłaściciela do posiadania rzeczy i korzystania z niej jest jednak identyczne uprawnienie przysługujące pozostałym współwłaścicielom.”

„W orzecznictwie wskazuje się, że o posiadaniu samoistnym "ponad udziały" przysługujące posiadającym współwłaścicielom można mówić w wypadku posiadania nieruchomości przez jednego z współwłaścicieli lub

niektórych z nich z zamiarem władania jak właściciel całą nieruchomości z wyzuciem z własności innych współwłaścicieli.”

„do »uwolnienia się« części współwłaścicieli nieruchomości od obowiązku podatkowego nie wystarczy wskazać jednego z nich jako wyłącznie władającego nieruchomości”.

Wyrok dotyczy współwłasności i charakteru władania nieruchomością. Może być przydatny przy dyskusji o tym, kiedy dane formalne albo oświadczenia stron wymagają dalszego postępowania dowodowego.

1.6. Granice obowiązku prowadzenia postępowania dowodowego

Wyrok NSA z 30.01.2025 r. (III FSK 761/24)

„Zasada zupełności materiału dowodowego z art. 187 § 1 O.p. nie oznacza, że należy prowadzić postępowanie dowodowe nawet wówczas, gdy całokształt okoliczności ujawnionych w sprawie wystarcza do podjęcia rozstrzygnięcia, a także wówczas, gdy należyta ocena zebranego materiału dowodowego prowadziłyby do nieodmiennej konstatacji, iż z innych dowodów poza ujawnionymi nie należy oczekiwać zmiany ustalonego stanu faktycznego.”

„Samo zgłoszenie wniosków dowodowych nie powoduje automatycznie konieczności ich uwzględnienia i przeprowadzenia. Nakaz taki nie wynika z brzmienia art. 188 O.p.”

„Organy podatkowe nie mają obowiązku dopuszczenia każdego dowodu proponowanego przez stronę, jeżeli dla prawidłowego ustalenia stanu faktycznego adekwatne i wystarczające są inne dowody.”

Wyrok może być punktem odniesienia przy dyskusji o granicach aktywności dowodowej organu oraz sposobie uzasadniania odmowy przeprowadzenia dowodu.

1.7. Biegły: wiadomości specjalne czy stosowanie prawa?

Wyrok NSA z 12.09.2023 r. (III FSK 473/23)

„W sprawach zatem o zawiłym stanie faktycznym, który można wyjaśnić wtedy, gdy dysponuje się specjalnymi wiadomościami, organ podatkowy jest obowiązany wykorzystać środek dowodowy w postaci opinii biegłego.”

Wyrok NSA z 14.01.2025 r. (III FSK 807/23)

„Ocena, czy droga kolejowa jest linią kolejową, czy bocznica kolejową jest zagadnieniem z zakresu stosowania prawa (oceną ustalonego stanu faktycznego przez pryzmat przepisów prawa materialnego) nie zaś ustalania faktów.”

„Spór w niniejszej sprawie dotyczył kwalifikacji prawnej, dokonanej na podstawie bezspornych faktów, a w takich wypadkach powołanie biegłego jest zbędne.”

Zestawienie tych orzeczeń pokazuje granicę między potrzebą ustaleń technicznych a kwalifikacją prawną dokonywaną przez organ.

1.8. Ocena opinii biegłego

Wyrok NSA z 9.10.2025 r. (III FSK 662/24)

„W myśl art. 181 O.p. opinia biegłego jest jednym z dowodów w sprawie i może być przedmiotem krytyki stron, a organ podatkowy nie jest nią związany i ma obowiązek jej oceny w kontekście całego materiału dowodowego.”

„Jednak należy zauważyć, iż ustalenie stanu faktycznego sprawy należy zawsze do organu podatkowego, a biegły powinien tylko i wyłącznie udzielić odpowiedzi na konkretne pytania adekwatne do stanu faktycznego sprawy.”

„Regulacje Ordynacji podatkowej nie konkretyzują wymagań, jakim powinna odpowiadać opinia biegłego. Jednak z istoty opinii wynika, że musi ona zawierać uzasadnienie, które pozwoliłoby dokonać analizy poprawności wniosków stawianych przez biegłego bez konieczności wkraczania w sferę wiedzy specjalistycznej.”

„Powinna się charakteryzować logiczną całością, zaś biegły powinien wskazywać jakie przesłanki i uwarunkowania przesądzały o formułowaniu jego końcowych wniosków.”

„Zadaniem Organu podatkowego jest więc kontrola ustaleń faktycznych zawartych w opinii oraz czy posiada on wymagane przepisami prawa elementy i czy nie występują w nim błędy bądź niejasności wymagające uzupełnienia lub poprawienia.”

Wyrok dotyczy oceny opinii biegłego jako dowodu. Szczególnie przydatny przy dyskusji o tym, czy organ może poprzestać na opinii, która nie wyjaśnia przesłanek wniosków.

1.9. Powołanie biegłego rzeczoznawcy a zażalenie

Wyrok NSA z 11.12.2025 r. (III FSK 642/24)

„Żaden z przepisów Ordynacji podatkowej nie przewiduje możliwości złożenia zażalenia na postanowienie w przedmiocie powołania biegłego rzeczoznawcy.”

uwaga: orzeczenie dotyczy procesowej pozycji strony wobec postanowienia o powołaniu biegłego rzeczoznawcy. Może być ważne w sprawach dotyczących wartości budowl.

1.10. Obiekt w budynku jako samodzielny przedmiot opodatkowania

Wyrok NSA z 3.04.2025 r. (III FSK 1465/23)

„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 (na przykład sieciowej), która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.”

„Umiejscowienie bowiem budowli w budynku nie oznacza, że opodatkowaniu podlega tylko jeden z tych obiektów.”

„Z przepisów u.p.o.l, ani z wyroków TK z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09, czy też z dnia 13 grudnia 2018 r. sygn. akt SK 48/15, nie wynika, aby budowla znajdująca się wewnątrz budynku nie mogła być przedmiotem odrębnego opodatkowania.”

„W powyższym kontekście okoliczność faktyczna położenia budowli jest zasadniczo neutralna z punktu widzenia prawa podatkowego - budowla może być posadowiona na gruncie jako obiekt (urządzenie) wolnostojący, może też znajdować się w innym obiekcie budowlanym.”

Wyrok ma przede wszystkim charakter materialnoprawny. W kontekście kontroli rozliczeń może prowadzić do dyskusji, jak organ powinien ustalać i opisywać samodzielność podatkową obiektów technicznych znajdujących się w budynkach.

2. Tematy do dyskusji

Czy czynności sprawdzające są wystarczającym trybem weryfikacji, gdy sprawa wymaga ustalenia rzeczywistego stanu faktycznego?

Kiedy organ powinien przejść od wezwania lub prośby o korektę do postępowania podatkowego?

Czy brak bieżącej weryfikacji danych dostępnych organowi może ograniczać możliwość późniejszego wzruszenia decyzji ostatecznej?

Kiedy okoliczność ujawniona po wydaniu decyzji może być uznana za rzeczywiście nową?

Kiedy dane z ewidencji gruntów i budynków wystarczają, a kiedy organ powinien prowadzić własne ustalenia podatkowe?

Jak odróżnić spór o dane ewidencyjne od sporu o zastosowanie ustawy podatkowej?

Kiedy dokumentacja techniczna może być oceniona przez organ samodzielnie, a kiedy potrzebna jest opinia biegłego?

Jak szeroko organ może żądać ewidencji środków trwałych i dokumentacji księgowej?

Czy dokumentacja księgowa jest materiałem pomocniczym, czy podstawowym przy opodatkowaniu budowli?

Jak badać rzeczywisty charakter posiadania nieruchomości, gdy dane formalne nie dają pełnego obrazu sprawy?

Kiedy organ może odmówić przeprowadzenia dowodu zgłoszonego przez stronę?

Jak sformułować tezę dowodową do biegłego, żeby nie przenosić na niego kwalifikacji prawnej?

Jak organ powinien oceniać opinię biegłego?

Na jakim etapie strona powinna kwestionować potrzebę powołania biegłego albo wartość jego opinii?

Jak pisać uzasadnienie decyzji w sprawach technicznych, żeby pokazać drogę od dowodu do wymiaru podatku?

3. Wykaz wykorzystanego orzecznictwa

Wyrok NSA z 26 sierpnia 2025 r., III FSK 205/25.

Wyrok NSA z 7 sierpnia 2025 r., III FSK 165/24.

Wyrok NSA z 12 września 2023 r., III FSK 473/23.

Wyrok NSA z 7 maja 2025 r., III FSK 13/25.

Wyrok NSA z 24 marca 2026 r., III FSK 261/25.

Wyrok NSA z 28 maja 2025 r., III FSK 1480/24.

Wyrok NSA z 30 stycznia 2025 r., III FSK 761/24.

Wyrok NSA z 14 stycznia 2025 r., III FSK 807/23.

Wyrok NSA z 9 października 2025 r., III FSK 662/24.

Wyrok NSA z 11 grudnia 2025 r., III FSK 642/24.

Wyrok NSA z 3 kwietnia 2025 r., III FSK 1465/23.

Sylwetki prelegentów

**Podczas konferencji PODATKI I OPŁATY LOKALNE –
PRZEGLĄD ORZECZNICTWA W DRUGIM ROKU REFORMY
(edycja 2026)**

dnia 22-23 czerwca 2026 r.

udział w panelach dyskusyjnych wezmą:

Dr Michał Bernat



Ukończył Uniwersytet Warszawski, British Centre for English and European Studies oraz Droit français et européen des affaires. Pracę doktorską obronił w Instytucie Nauk Prawnych PAN. Od 2004 r. doradca podatkowy, a od 2011 r. radca prawny. Adiunkt na Uniwersytecie Warszawskim, członek Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA) oraz Stowarzyszenia Naukowego Prawa Podatkowego. Jego wcześniejsze doświadczenie zawodowe obejmuje także staż w Komisji Europejskiej i w Europejskim Trybunale Sprawiedliwości oraz pracę w firmie prawniczej w Brukseli w latach 2003 - 2005. Od ponad 25 lat doradza klientom przy realizacji złożonych inwestycji w zakłady produkcyjne i centra usług w różnych regionach Polski. Uczestniczy przy przygotowaniu i wdrożeniu łańcuchów logistycznych oraz realizacji zamówień publicznych. Doradza także przedsiębiorcom w zakresie zachęt podatkowych na inwestycje, innowacje, badania i rozwój, a także pozyskiwania i restrukturyzacji finansowania. Wykładowca na uczelniach krajowych i zagranicznych. Od 2012 roku związany z kancelarią Dentons, obecnie jako partner w zespole podatkowym.

<p>Monika Derejko-Kotowska</p> 	<p>Dyrektorka Departamentu Podatków i Opłat Stanowiących Dochód Jednostek Samorządu Terytorialnego w Ministerstwie Finansów, radca prawny, autorka publikacji z zakresu podatków majątkowych i opłat, odpowiada za legislację w obszarze podatków samorządowych, w tym podatku od nieruchomości.</p>
<p>Julia Dobrowolska</p> 	<p>Absolwentka Uniwersytetu im. Mikołaja Kopernika w Toruniu na kierunku Doradztwo podatkowe, oczekująca na wpis na listę doradców podatkowych. Doświadczenie zdobywała m.in. w departamencie Podatków i opłat lokalnych Ministerstwa Finansów, gdzie uczestniczyła w pracach związanych z nowelizacją przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązującej od 2025 r. Aktualnie pracuje w EY Polska gdzie specjalizuje się w postępowaniach podatkowych i sądownoadministracyjnych w obszarze podatku od nieruchomości. Autorka licznych publikacji branżowych, m.in. serii artykułów dotyczących nowelizacji ustawy o podatkach lokalnych z 2025 r.</p>
<p>Prof. dr hab. Rafał Dowgier</p> 	<p>profesor w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; specjalizuje się w problematyce podatków i opłat lokalnych, ordynacji podatkowej, a także podatkowych formach udzielania pomocy publicznej; autor ponad 300 opracowań z tego zakresu, w tym współautor komentarzy do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym, ordynacji podatkowej; redaktor naczelny „Przeglądu Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”; w latach 2014-2019 członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego</p>
<p>Mirosław Gieras</p> 	<p>Doradca podatkowy, Partner EY zarządzający zespołem EY do spraw podatku od nieruchomości. Wieloletni praktyk, od blisko 20 lat rozwijający doradztwo w obszarze podatku od nieruchomości. Jeden z pierwszych doradców w Polsce, który wspierał podatników w zakresie podatków majątkowych. Laureat rankingu Dziennika Gazety Prawnej w kategorii „Najlepszy doradca podatkowy w zakresie podatków lokalnych” w latach 2010, 2013, 2014, 2022 i 2026.</p>

<p>Dr Paweł Grzybowski</p> 	<p>Doktor nauk prawnych oraz radca prawny, specjalista w zakresie prawa podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem podatku od nieruchomości oraz VAT. W wieloletniej praktyce zawodowej doradza w zakresie stosowania prawa podatkowego. Ma bogate doświadczenie m.in. w świadczeniu usług prawniczych na rzecz sektora publicznego. Jest wykładowcą akademickim na Uniwersytecie Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy oraz szkoleniowcem. Licznie występuje w charakterze eksperta podczas spotkań branżowych, dotyczących prawa podatkowego i finansów publicznych. Autor licznych publikacji naukowych i eksperckich, w tym monografii z zakresu problematyki nadużycia prawa podatkowego. Członek Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.</p>
<p>Krzysztof Iżel</p> 	<p>Architekt. Senior Manager w Thedy & Partners. Od 2005 roku związany z czołowymi firmami consultingowymi doradzającymi podmiotom gospodarczym w zakresie podatku od nieruchomości. Autor publikacji z zakresu podatku od nieruchomości, w tym współautor monografii „Nowy zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości od 2025 roku”. Wykonał inwentaryzację powierzchni użytkowej kilkuset spółek w kraju, w sumie zinwentaryzował powierzchnię kilku milionów metrów kwadratowych. Autor kilkuset opinii budowlanych w zakresie kwalifikacji obiektów budowlanych uznanych przez organy podatkowe i sądy administracyjne.</p>
<p>Aleksander Jarosz</p> 	<p>Doradca podatkowy prowadzący własną kancelarię specjalizującą się w zagadnieniach dotyczących podatku od nieruchomości, posiadający 20-letnie doświadczenie w doradztwie z zakresu podatków i opłat lokalnych. W przeszłości lider Zespołu ds. podatku od nieruchomości w PwC. W 2020 r. wybrany jako drugi najlepszy doradca w obszarze podatków i opłat lokalnych w plebiscytach Dziennika Gazety Prawnej i Rzeczpospolitej. Autor szeregu publikacji w Przeglądzie Podatkowym, Monitorze Podatkowym, DGP oraz Rzeczpospolitej. Współautor Komentarza praktycznego do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.</p>
<p>Piotr Kalemba</p> 	<p>Doradca podatkowy, Dyrektor w Thedy & Partners. Specjalizuje się w sporach podatkowych oraz zagadnieniach dotyczących podatków i opłat lokalnych. Autor licznych publikacji z zakresu procedury podatkowej oraz podatku od nieruchomości, w tym współautor monografii „Nowy zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości od 2025 roku”. Kilkukrotnie wyróżniony w rankingach na najlepszego doradcę podatkowego w zakresie podatków i opłat lokalnych (Dziennik Gazeta Prawna, Rzeczpospolita).</p>
<p>Dr Adam Kałużny</p> 	<p>Radca prawny, Partner w Deloitte. Specjalizuje się w zagadnieniach dotyczących podatków majątkowych. Autor szeregu publikacji na temat podatku od nieruchomości oraz podatku od przychodów z budynków. Tematem jego doktoratu było „Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości. Na co dzień kieruje Zespołem ds. podatku od nieruchomości w Deloitte.</p>

<p>Rafał Kran</p> 	<p>doradca podatkowy, partner w MDDP, gdzie prowadzi praktyce podatku od nieruchomości, specjalizuje się w rozliczaniu kompleksowych inwestycji na środki trwałe (cost segregation) oraz podatku dochodowym w branży nieruchomościowej; reprezentuje klientów w postępowaniach; autor publikacji i artykułów z zakresu podatku od nieruchomości i środków trwałych, trener szkoleniowy, absolwent WPiA UMK w Toruniu</p>
<p>Marcin Kukuła</p> 	<p>Starszy Menadżer w Dziale Doradztwa Podatkowego EY w Zespole ds. Podatku od Nieruchomości. Specjalizuje się w podatku od nieruchomości, a ponadto w kwestiach związanych z postępowaniami podatkowymi, sądowo-administracyjnymi oraz pomocą publiczną. Laureat rankingu Firm i Doradców Podatkowych Dziennika Gazety Prawnej w kategorii “Podatki lokalne” w 2023 r.</p>
<p>Mateusz Kwiek</p>	
<p>Dorota Lewkowicz</p> 	<p>Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków i Opłat Stanowiących Dochód Jednostek Samorządu Terytorialnego w Ministerstwie Finansów, odpowiada za realizację zadań w obszarze podatków lokalnych, w tym podatku od nieruchomości. Posiada kilkunastoletnie doświadczenie w stosowaniu materialnego i procesowego prawa podatkowego. W latach 2007-2020 kierowała Wydziałem Podatków i Opłat Urzędu Miasta Olsztyna, następnie od 2020 do 2023 roku pełniła funkcję Zastępcy Skarbnika Miasta Olsztyna.</p>
<p>Dr Paweł Majka</p> 	<p>Doktor nauk prawnych, adiunkt na Wydziale Prawa i Administracyjnego Uniwersytetu Rzeszowskiego, członek etatowy Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Rzeszowie, adwokat, autor kilkudziesięciu opracowań z zakresu prawa podatkowego i finansowego.</p>
<p>Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK</p> 	<p>Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych WPiA UMK w Toruniu, przewodniczący Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Współpracuje z Uniwersytetem Karola w Pradze oraz Uniwersytetem Masaryka w Brnie, gdzie wielokrotnie wykładał. Radca prawny, specjalizuje się w problematyce prawa podatkowego, celnego oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Autor ponad 400 publikacji z zakresu tej problematyki. Członek IFA, Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego, kolegium redakcyjnego Przeglądu Podatkowego oraz Prawa Budżetowego Państwa i Samorządu. Jest pełnomocnikiem Dziekana do spraw kierunku Doradztwo podatkowe.</p>

<p>Dr hab. Tomasz Nowak</p> 	<p>doktor habilitowany nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, autor licznych publikacji z zakresu prawa finansowego i podatkowego, adwokat</p>
<p>Daniel Panek</p> 	<p>Doradca podatkowy, senior manager w Crido Taxand S.A. Specjalizuje się w zagadnieniach z zakresu postępowań podatkowych i sądowych. Jego obszar specjalizacji obejmuje także kwestie związane z podatkiem od nieruchomości – doradza w tym zakresie zarówno samorządom, jak i klientom biznesowym. Wielokrotnie nagradzany w rankingach organizowanych przez Dziennik Gazetę Prawną i Rzeczpospolitą. Zdobywca nagrody Tax Litigation Lawyer Rising Star przyznawanej przez International Tax Review. Członek Komisji Podatkowej BCC. Opiniuje i doradza w obszarze podatku od nieruchomości dla PINK i CCIFP. Autor wielu publikacji prasowych o tematyce podatkowej, w szczególności z zakresu podatku od nieruchomości.</p>
<p>Wojciech Pławiak</p> 	<p>Radca prawny, doradca podatkowy oraz partner w kancelarii LITIGATO. Od 20 lat doradza firmom i klientom indywidualnym w złożonych sprawach podatkowych oraz karnych skarbowych. Specjalizuje się w podatku od nieruchomości, sporach z organami podatkowymi oraz obsłudze kontroli podatkowych. Ekspert BCC w zakresie sporów podatkowych wielokrotnie wyróżniany i rekomendowany w rankingach doradców podatkowych organizowanych przez Dziennik Gazetę Prawną, Rzeczpospolitą. Członek Komisji Podatkowej BCC. Pełnomocnik w postępowaniach przed Trybunałem Konstytucyjnym, Europejskim Trybunałem Praw Człowieka. Autor szeregu publikacji dotyczących zagadnień podatku od nieruchomości, podatku akcyzowego oraz postępowania podatkowego i sądowego, w tym pierwszego komentarza do dyrektyw akcyzowych („Akcyza w prawie Unii Europejskiej”).</p>
<p>Sebastian Potocki</p> 	<p>Zastępca Dyrektora Wydziału Podatkowego w Departamencie Finansów Publicznych Urzędu Miasta Łodzi, reprezentujący również Unię Metropolii Polskich, Przewodniczący Zespołu ds. Podatków i Opłat Lokalnych przy Komisji Skarbników Miast UMP, Absolwent Uniwersytetu Łódzkiego, wieloletni pracownik samorządowego organu podatkowego.</p>

<p>Dr Ewa Prejs</p> 	<p>Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, współpracowniczka Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych oraz Fundacji CDiSP. Członkini Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (EATLP) od 1 stycznia 2026 r., Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA) oraz FIDE. Stypendystka Marie Curie Fellowship w Instytucie Austriackiego i Międzynarodowego Prawa Podatkowego Uniwersytetu Ekonomicznego w Wiedniu. Specjalizuje się w europejskim oraz międzynarodowym prawie podatkowym. W pracy naukowej szczególną uwagę poświęca także konstytucyjnym aspektom nakładania podatków oraz instrumentom ochrony praw podatnika. Łączy wiedzę teoretyczną z praktycznym jej wykorzystaniem, od 2005 r. jest radcą prawnym. Prelegentka oraz sprawozdawca krajowy podczas konferencji podatkowych w kraju i za granicą. Wykładowca na szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Autorka licznych publikacji poświęconych zagadnieniom podatkowym.</p>
<p>Łukasz Rogowski</p> 	<p>Doradca podatkowy, specjalista w zakresie podatków lokalnych. Od lat zawodowo związany z problematyką wymiaru i weryfikacji podatku od nieruchomości. W swojej praktyce koncentruje się na wsparciu jednostek samorządu terytorialnego w procesach sprawdzania prawidłowości rozliczeń podatników, kwalifikacji obiektów budowlanych oraz prowadzenia postępowań podatkowych i kontrolnych. Łączy wieloletnie doświadczenie zdobyte w strukturach samorządowych z niezależną praktyką doradczą świadcząc kompleksowe wsparcie dla gmin w sprawach wymiaru podatków lokalnych, w szczególności podatku od nieruchomości, rolnego oraz podatku od środków transportowych. Na co dzień współpracuje z gminami przy weryfikacji deklaracji, przygotowywaniu decyzji podatkowych, analizie stanów faktycznych oraz rozwiązywaniu sporów na styku prawa podatkowego i prawa budowlanego. Jest ekspertem Wielkopolskiego Ośrodka Kształcenia i Studiów Samorządowych, gdzie wspiera organy podatkowe zarówno merytorycznie, jak i praktycznie. Autor licznych publikacji poświęconych podatkom lokalnym, adresowanych przede wszystkim do praktyków administracji samorządowej.</p>
<p>Agnieszka Trojanowska</p> 	<p>Dyrektor Wydziału Budżetu Miasta i Podatków w Urzędzie Miejskim w Gdańsku, praktyk z ponad 15-letnim doświadczeniem w obszarze podatków i opłat lokalnych, w szczególności podatku od nieruchomości. Odpowiada za dochody budżetowe z tego tytułu. Posiada bogate doświadczenie w prowadzeniu postępowań podatkowych oraz rozstrzyganiu złożonych spraw interpretacyjnych. Aktywnie uczestniczy w implementacji zmian legislacyjnych i analizie ich wpływu na funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego.</p>

<p>Bartosz Wojtaczka</p> 	<p>radca prawny, manager w Deloitte. Specjalizuje się w tematyce funduszy unijnych oraz pomocy publicznej. W ramach tej ostatniej specjalizacji wspiera przedsiębiorców i jednostki sektora publicznego, zarówno w procesie identyfikacji występowania pomocy publicznej, jak i na etapie zapewnienia jej zgodności z wymogami prawa unijnego i krajowego.</p>
<p>Paweł Wójcik</p> 	<p>Manager w Dziale Doradztwa Podatkowego EY z ponad 8-letnim doświadczeniem zawodowym w obszarze podatków i opłat lokalnych. Specjalizuje się w doradztwie na rzecz przedsiębiorstw oraz podmiotów z sektora publicznego w zakresie prawidłowego opodatkowania majątku. Prowadzi również szkolenia i warsztaty dla klientów oraz jednostek sektora publicznego z zakresu podatku od nieruchomości i rozliczeń inwestycyjnych.</p>
<p>Martin Wrбка</p> 	<p>Manager prowadzący zespół podatku od nieruchomości w KPMG. Od ponad 20 lat specjalizuje się w podatku od nieruchomości, koncentrując się w szczególności na opodatkowaniu inwestycji przemysłowych, infrastruktury technicznej, energetycznej oraz nieruchomości komercyjnych. Od wielu lat doradza największym podmiotom z branży energetycznej, przemysłowej, paliwowej i deweloperskiej w zakresie bieżących rozliczeń podatkowych, przeglądów podatkowych, sporów z organami podatkowymi oraz optymalizacji nowych inwestycji na potrzeby podatku od nieruchomości i podatku CIT. Specjalizuje się również w projektach dotyczących prawa budowlanego, pomiarów powierzchni użytkowej, wycen majątkowych oraz rozliczania środków trwałych. Reprezentuje klientów w postępowaniach przed organami podatkowymi oraz sądami administracyjnymi. Autor publikacji i komentarzy z zakresu podatków lokalnych oraz prelegent konferencji branżowych i szkoleń poświęconych podatkowi od nieruchomości. Wielokrotnie wyróżniany w rankingach organizowanych przez Dziennik Gazetę Prawną w kategorii podatków i opłat lokalnych.</p>

Podstawowe informacje organizacyjne

Miejsce konferencji Audytorium A, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, ul. Władysława Bojarskiego 3, 87-100 Toruń

Parking Uczestnicy Konferencji mogą parkować za szlabanem, na terenie parkingu WPiA UMK (ww. adres). Szlaban ok 20:00 jest zamykany na noc.

Atrakcja turystyczna Zapraszamy do wspólnej przejażdżki wynajętym autobusem MZK. Zbiórka godz. max 16:20 przed budynkiem Wydziału Prawa i Administracji UMK. Przejdziemy się wspólnie na pętlę autobusową, z której wyruszymy o 16:30. Autobus MZK nie jest w stanie podjechać pod sam budynek WPiA.

**Twierdza Toruń Fort IV
Bolesława Chrobrego 86,
87-100 Toruń**

Jeśli jednak będą chcieli Państwo dotrzeć do Fortu IV swoim samochodem - parking na terenie Fortu IV jest bezpłatny.

Atrakcja turystyczna

FORT IV - ul. B. Chrobrego 86, 87-100 Toruń

- **Na wycieczkę wybierzemy się wynajętym na potrzeby Konferencji autobusem MZK (szczegóły w Programie Konferencji).**
- **Na czas Konferencji samochód można zostawić przy budynku WPiA UMK, a walizkę można zostawić na czas zwiedzania w autobusie.**

Fort IV został wybudowany w latach 1878-1884 jako trzeci z kolei fort toruńskiego pierścienia fortecznego, a zarazem pierwszy, w którym zastosowano odcinki wału dolnego piechoty.

Był przeznaczony dla załogi liczącej dwie kompanie piechoty (500 ludzi) oraz obsługi 14 dział średniego i 15-22 dział ciężkiego kalibru – łącznie około 800 żołnierzy i oficerów.

Podczas zwiedzania – mały poczęstunek (wino, grochówka).



Uroczysta kolacja

**Hotel Restauracja Spichrz, Sala Myśliwska, ul. Mostowa 1, 87 –
100 Toruń**



**Odradzamy dojazd samochodem z uwagi na problem
z parkowaniem w centrum miasta.**

22 czerwca 2026 r. godz. 20:00

Menu

Carpaccio z pieczonego buraka z prażonymi orzechami (wegańskie*)

Krem z zielonego groszku z grzankami (wegańskie*)

Kaczka pieczona na sosie z jabłek i cydru z kapustą modrą

Polędwiczki wieprzowe na sosie z zielonego pieprzu

Pstrąg na sosie maślankowym

Warzywne gołąbki z kaszą jaglaną z sosem z pieczonej papryki (wegańskie)

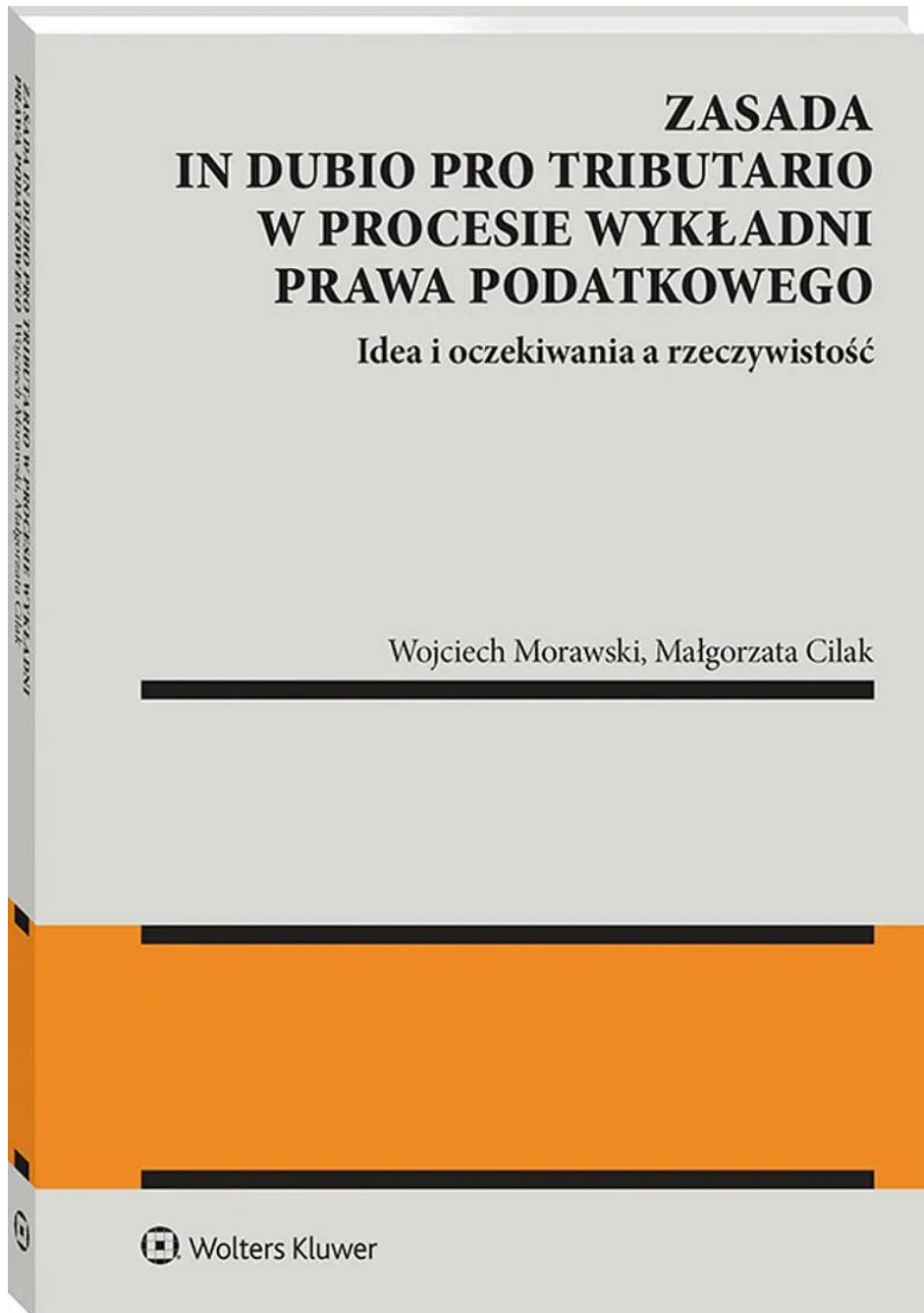
Pierogi z kaczką

Suflet czekoladowy

** Wszystkie dania wegańskie są przygotowywane bez dodatku glutenu. Nie możemy jednak zagwarantować, że są one w 100% bezpieczne dla osób z celiakią lub alergią na gluten, ponieważ w kuchni restauracji używane są składniki glutenowe.*

**In dubio pro tributario - najnowsza publikacja pracowników
Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK**

*Zasada in dubio pro tributario w procesie wykładni prawa
podatkowego. Idea i oczekiwania a rzeczywistość* - Małgorzata Cilak,
Wojciech Morawski



Opis publikacji

Zasada *in dubio pro tributario* uchodzi za jedno z najważniejszych osiągnięć polskiego prawa podatkowego ostatnich lat. W teorii ma chronić podatnika w sytuacjach nieusuwalnych wątpliwości interpretacyjnych, w praktyce jednak jej stosowanie budzi liczne kontrowersje.

Książka przedstawia kompleksową analizę tej zasady – od genezy i procesu legislacyjnego, poprzez jej normatywne ujęcie w art. 2a Ordynacji podatkowej, aż po praktykę orzeczniczą sądów administracyjnych. Autorzy konfrontują polskie rozwiązania z regulacjami obowiązującymi w innych państwach oraz wskazują na różnice w podejściu do ochrony podatnika.

Publikacja odpowiada na następujące pytania:

- Czy literalne brzmienie art. 2a o.p. jest wykonalne?
- Jakie są granice stosowania zasady *in dubio pro tributario* w praktyce?
- Czy *in dubio pro tributario* może być skutecznym narzędziem poprawy jakości prawa podatkowego?

Książka przeznaczona jest dla praktyków prawa podatkowego, sędziów, doradców podatkowych, przedsiębiorców oraz wszystkich, którzy chcą zrozumieć, dlaczego piękne idee w prawie podatkowym tak często rozmijają się z rzeczywistością.

LINK: <https://www.profinfo.pl/sklep/zasada-in-dubio-pro-tributario-w-procesie-wykladni-prawa-podatkowego,731206.html>

Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych

UNIWERSYTECKIE CENTRUM EKSPERTYZ PRAWNYCH (UCEP)

Niezależny i profesjonalny ośrodek badań, ekspertyz i doradztwa prawnego. Uniwersyteckie Centrum Ekspertyz Prawnych zapewnia merytoryczne wsparcie dla instytucji samorządu terytorialnego, administracji rządowej, kancelarii prawnych i podatkowych oraz przedsiębiorców.

Ekspertyzy są autorstwa specjalistów posiadających stopnie/tytuły naukowe, którzy są autorytetami w zakresie konkretnej gałęzi prawa.

W celu uzyskania szczegółowych informacji o naszych usługach eksperckich prosimy o kontakt mailowy lub telefoniczny:

Dyrektor: prof. dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski
e-mail: rekowski@umk.pl

Sekretariat: mgr Aneta Zubrycka-Pyrek
tel. (56) 611-41-34
e-mail: ekspertyzy@umk.pl

Po uzyskaniu informacji o zakresie przedmiotowym ekspertyzy i oczekiwanym czasie jej realizacji – przygotowujemy naszą ofertę w zakresie ceny. Po uzgodnieniu przedmiotu ekspertyzy, czasu jej przygotowania i ceny – następuje podpisanie umowy. Ze strony Uniwersyteckiego Centrum Ekspertyz Prawnych umowę podpisuje JM Rektor UMK lub osoba przez niego upoważniona. Podpisana przez dwie strony umowa jest podstawą do przygotowania ekspertyzy