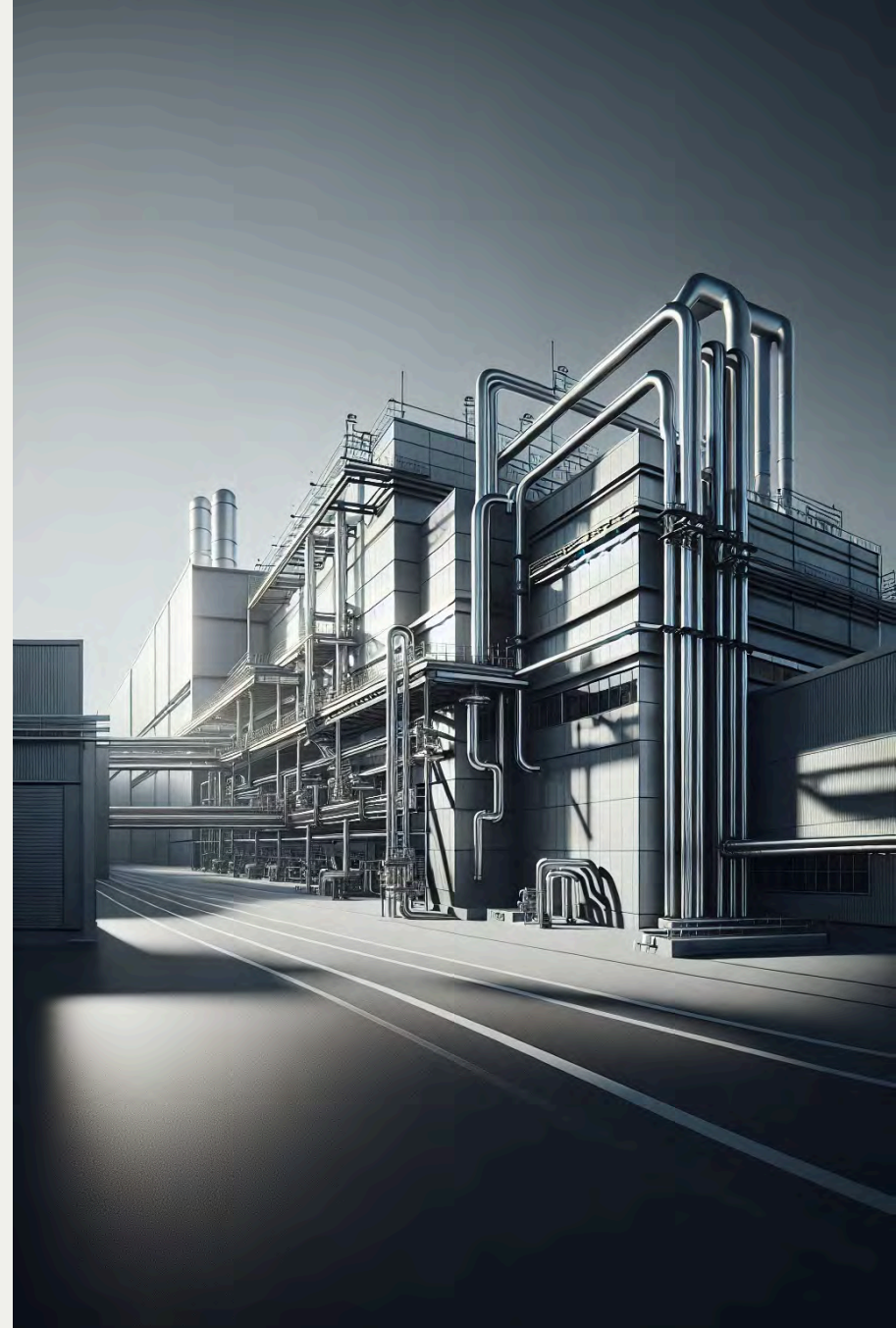


Zmiany w podatku od nieruchomości

Przewodnik analizuje kluczowe zmiany w podatku od nieruchomości, które zostały wprowadzone w 2025 r.



Tło zmian

1

4 lipca 2023 r.

wyrok Trybunału Konstytucyjnego (sygn. SK 14/21) – niekonstytucyjność definicji budowli

2

18 października 2023 r.

wyrok Trybunału Konstytucyjnego (sygn. SK 23/19) – niekonstytucyjność różnicowania sposobu opodatkowania garażu wielostanowiskowego w zależności od tego, czy jest przynależnością do lokalu mieszkalnego, czy też prowadzi się dla niego odrębną księgę wieczystą

3

19 listopada 2024 r.

projekt ustawy nowelizującej

4

1 stycznia 2025 r.

wejście w życie nowych przepisów



Cel nowelizacji

W obu przypadkach Trybunał Konstytucyjny utrzymał w mocy zakwestionowane regulacje – do czasu ich znówelizowania, co miało miejsce 18 miesięcy później. Po burzliwych konsultacjach publicznych nowe przepisy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2025 r.

Na każdym etapie prac nowelizujących Ministerstwo Finansów podkreślało, że nadrzędnym celem działań było utrzymanie podatkowego **status quo**. Cytując za projektem ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (dalej: ustawa nowelizująca):

Zakłada się, że projekt, co do zasady, zachowuje status quo w zakresie przedmiotu opodatkowania i jest w tym aspekcie neutralny, zatem nie powinien spowodować zasadniczych zmian w zakresie sposobu opodatkowania majątku podlegającego opodatkowaniu.

Kategorie opodatkowania – brak zmian

Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości **nie** uległ zmianie. Nadal, zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: upol), są to:



Grunty

Nieruchomości gruntowe stanowiące podstawowy przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.



Budynki lub ich części

Obiekty trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadające fundament i dach.



Budowle lub ich części

Obiekty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, takie jak wiaty, zbiorniki czy drogi.

Obiekt budowlany do końca 2024 r.

Podatek od nieruchomości, do 31 grudnia 2024 r., korzystał z definicji obiektu budowlanego sformułowanej w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (dalej: PB). Odbywało się to za sprawą odwołania obecnego wówczas w definicji budynku i budowli, tj. **każdy z tych przedmiotów opodatkowania musiał po pierwsze stanowić obiekt budowlany** w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Definicja

Budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Elementy istotne dla podatku od nieruchomości

- Budynki i budowle
- wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem
- wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych.

Elementy pomijane

Obiekty małej architektury (zdefiniowane w art. 3 pkt 4 PB).

Przez obiekt małej architektury należy rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności:

- **obiekty kultu religijnego** – jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
- **obiekty architektury ogrodowej** – jak: posągi, wodotryski i inne obiekty,
- **obiekty użytkowe** – służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Nowa definicja obiektu budowlanego

Z nowej definicji wynika, że obiekt budowlany to budynek lub budowla, ale z wyłączeniem wyrobisk górniczych oraz niewielkich obiektów religijnych, ogrodowych i użytkowych.

1 Obiekt budowlany – definicja pozytywna

Za obiekt budowlany uznaje się **budynek** lub **budowlę**. W tej części regulacja nie jest zaskoczeniem, ale była konieczna do utrzymania dotychczasowej siatki pojęciowej.

2 Wyłączenie – wyrobiska górnicze

Nowelizacja wprost wyłącza z opodatkowania wyrobiska górnicze, co doprecyzowuje wcześniejszy stan prawny.

3 Wyłączenie – obiekty kultu religijnego

Z opodatkowania wyłączono niewielkie obiekty kultu religijnego, w szczególności kapliczki, krzyże przydrożne i figury.

4 Wyłączenie – obiekty architektury ogrodowej

Niewielkie obiekty architektury ogrodowej, takie jak posągi, figurki ogrodowe, wodotryski, mostki, pergole, murowane grille i oczka wodne, również zostały wyłączone z opodatkowania.

5 Wyłączenie – obiekty użytkowe

Wyłączono też z opodatkowania niewielkie 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.

Wyrobisko górnicze

Przez wyrobisko górnicze należy rozumieć **przestrzeń** w nieruchomości gruntowej lub górotworze powstałą w wyniku robót górniczych. Chodzi tu zatem o samą przestrzeń, a niekoniecznie o wszystkie powiązane z nią obiekty. Taka wykładnia wynika również z wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, w którym wskazano, że o ile opodatkowaniu nie podlega wyrobisko, to zlokalizowane w nim budowle – mogą.

Pogląd ten został też powielony w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej: *Wyłączenie wyrobiska górniczego z pojęcia obiektu budowlanego nie oznacza, iż opodatkowaniu nie będą podlegały zlokalizowane w nim budowle.*

1

Definicja wyrobiska

Przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze powstała w wyniku robót górniczych

2

Zakres wyłączenia

Sama przestrzeń wyrobiska, a nie wszystkie powiązane z nią obiekty

3

Obiekty w wyrobisku

Zlokalizowane w wyrobisku budowle (np. sieci, rurociągi) nadal podlegają opodatkowaniu

Wyłączenie z opodatkowania obiektów niewielkich – krok po kroku

Ustalenie parametrów obiektu

Czy obiekt jest niewielki?

Weryfikacja katalogu ustawowego

Czy dany obiekt jest wprost wymieniony w nowej definicji obiektu budowlanego?

Analiza podobieństwa

Czy obiekt jest podobny do obiektów wymienionych w nowej definicji obiektu budowlanego?

Obiekt „niewielki”

Kryterium „niewielkości”

W obu stanach prawnych obiekt niepodlegający opodatkowaniu musiał/musi być niewielki, ale w żadnym z nich ustawodawca nie zdecydował się na zdefiniowanie tego pojęcia. Z racji ich tożsamości, w celu jego interpretacji, zasadne wydaje się być posłużenie w tym miejscu dotychczasowym orzecznictwem.

Orzecznictwo

WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 30 września 2020 r., sygn. I SA/Bk 604/20 wskazał:

stwierdzenie, że dany obiekt jest »niewielki« wymaga nie tylko określenia jego bezwzględnych wymiarów (wysokości, szerokości, długości), ale także odniesienia wielkości tego obiektu do jego usytuowania w konkretnej przestrzeni.

Kryteria oceny

- charakter konstrukcji, tj. czy jest lekka (np. ażurowa) czy betonowa
- niewielkie rozmiary w odniesieniu do otaczających go obiektów



Przykład

Stan faktyczny

Przy centrum logistycznym znajduje się ażurowa wiatra śmietnikowa o wymiarach:
np. 1,5 m x 2,3 m.

Analiza

- Konstrukcja wiatry jest lekka – ażurowa.
- Rozmiar wiatry jest niewielki w porównaniu z sąsiadującym budynkiem centrum logistycznego.
- Kontrast pomiędzy gabarytem wiatry a sąsiadującym z nią budynkiem pozwala twierdzić, że ona sama jest niewielka.

Wniosek

Mała wiatra śmietnikowa o lekkiej konstrukcji nie powinna być opodatkowana.

Przy czym należy podkreślić, że zaproponowany wymiar wiatry jest jedynie przykładowy. W orzecznictwie nie wypracowano sztywnych ram w tym zakresie. To z kolei wprowadza niepewność co do stosowania tej regulacji przez organy podatkowe.

Otwarty katalog obiektów wyłączonych

Katalog otwarty

Należy zauważyć, że w każdej literze nowej definicji obiektu budowlanego ustawodawca posłużył się zwrotem **w szczególności**, co oznacza, że katalog niewielkich obiektów niepodlegających opodatkowaniu jest **otwarty**.

W przypadku zidentyfikowania w swoim majątku **podobnego** do wymienionych – ten będzie wyłączony z podatku od nieruchomości.

Kogo to dotyczy?

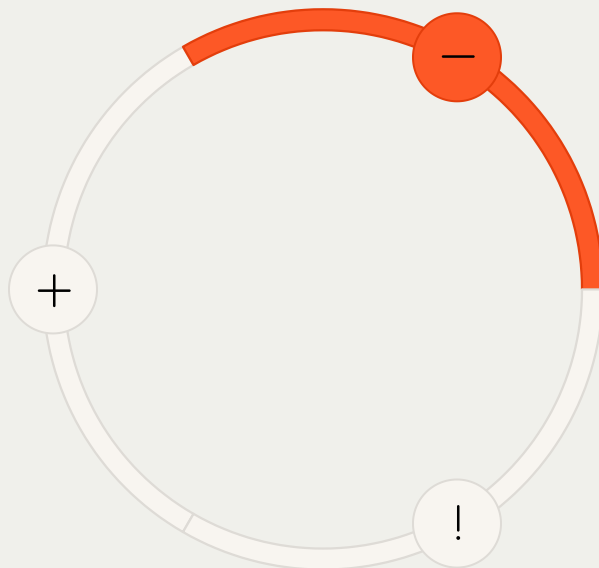
Wyłączenia dotyczą oczywiście **każdego** podatnika – niezależnie od tego, czy prowadzi, czy nie prowadzi działalności gospodarczej.

Jeśli więc przedsiębiorca jest w posiadaniu wiaty rowerowej (a to częsty przypadek na terenie zakładów przemysłowych), to od 1 stycznia 2025 r. jest uprawniony do wyłączenia jej z opodatkowania.

Ocena nowej definicji obiektu budowlanego

Pozytywne aspekty

- Utrzymanie status *quo* w zakresie nieopodatkowywania obiektów małej architektury.
- Rozszerzenie katalogu m.in. o wiaty rowerowe.

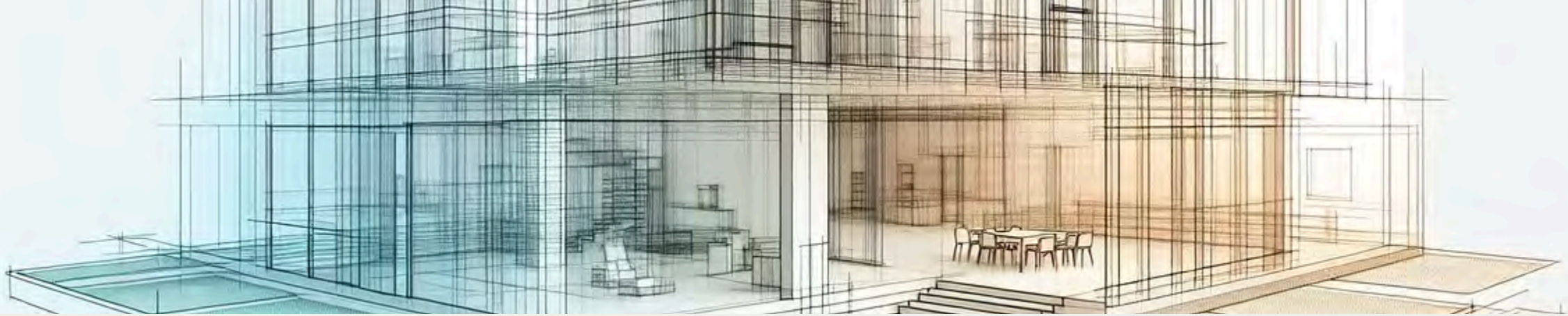


Negatywne aspekty

- Brak doprecyzowania kryterium „niewielkości”.
- Brak wskazania wiat przystankowych i wiat na wózki sklepowe.

Potencjalne problemy

- Kryterium „niewielkości” będzie przedmiotem sporów podatników z organami podatkowymi.
- Wiaty przystankowe i wiaty na wózki sklepowe nadal będą przedmiotem sporów.



Wzniesienie obiektu w wyniku robót budowlanych – stan do końca 2024 r.

Wymóg ustawowy

Aby dany obiekt podlegał opodatkowaniu, musiał stanowić obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 PB, co było równoznaczne z wzniesieniem go z użyciem wyrobów budowlanych.

Orzecznictwo

Wzniesienie z użyciem wyrobów budowlanych było przez część sądów administracyjnych interpretowane jako **wymóg powstania obiektu w procesie budowlanym, a nie produkcyjnym.**

Konsekwencje

Podatkiem od nieruchomości nie były objęte (lub przynajmniej nie powinny być) obiekty powstałe w fabryce i jedynie zamontowane w określonym miejscu.

Dotychczasowe orzecznictwo

1

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 lipca 2020 r.

*Cechą budowli jest to, że została wybudowana (art. 1 u.p.b.), czyli wykonana w określonym miejscu przeznaczenia (art. 3 pkt 6 u.p.b.). Powyższe oznacza, że **obiektem budowlanym nie mogą być urządzenia wykonane w zakładach wytwórczych i zamontowane na miejscu przeznaczenia.***

2

wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 kwietnia 2022 r.

(...) definicja obiektu budowlanego zawarta w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego 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 wznoszenie obiektu budowlanego.

3

wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 października 2022 r.

Stacja tankowania składająca się ze zbiornika magazynowego, pompy i orurowania nie była wznoszona w ramach procesu budowlanego z wyrobów budowlanych, lecz została wyprodukowana poza obszarem zabudowy ze stali i dowieziona na miejsce celem ustawienia na utwardzonym terenie. Nie może być zatem odrębną budowlą.

Z tego wynika, że podatkiem od nieruchomości nie były objęte obiekty powstałe w fabryce i jedynie zamontowane w określonym miejscu. Aczkolwiek funkcjonowała również niekorzystna linia orzecznicza, która nie do końca zważała na tę okoliczność – forsując pogląd, że obiekt budowlany ma przede wszystkim zostać wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, a przez taki można rozumieć w istocie wszystko.

Wzniesienie obiektu w wyniku robót budowlanych – nowa definicja

Na skutek nowelizacji zarówno budynek, jak i budowla muszą zostać wzniesione w wyniku robót budowlanych. Ustawodawca wprowadził przy tym definicję tych robót, a w niej **enumeratywny katalog prac budowlanych**, których wystąpienie może generować obowiązki na gruncie podatku od nieruchomości.

I choć główną myślą przyświecającą nowelizacji było zerwanie powiązań ustawy podatkowej z niepodatkową, to ustalenie, jakie prace zostały wykonane w danym przypadku, wymaga dziś uprzedniej analizy Prawa budowlanego.



Nowa definicja robót budowlanych

Prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których **stosuje się** przepisy ustawy Prawo budowlane.

Prace objęte definicją

budowa
odbudowa
rozbudowa
nadbudowa
przebudowa
montaż

Prace wyłączone z definicji

remont
rozbiórka



Montaż

Liczne kontrowersje budzi uwzględnienie w definicji robót budowlanych prac polegających na montażu. Jak bowiem zostało zaprezentowane, dotychczas funkcjonował pogląd, że obiekty jedynie montowane w miejscu przeznaczenia nie powinny być objęte podatkiem od nieruchomości. Aktualnie istnieje zatem ryzyko, że dojdzie do rozszerzenia opodatkowania w tej części.

W celu ustalenia, czy dany obiekt należy opodatkować, konieczne jest przeprowadzenie następujących czynności.

Analiza dokumentów administracyjnych

Zbadanie, czy montaż danego obiektu wymagał uzyskania pozwolenia na budowę lub czy konieczne było zgłoszenie prac.

Ocena podatkowa

Jeśli żadna procedura administracyjna nie była konieczna – podatek od nieruchomości nie powinien powstać

Sprawdzenie definicji

Jeśli procedura administracyjna była konieczna należy sprawdzić, czy obiekt spełnia definicję budynku lub budowli.



Instalowanie

Status budowlany „instalowania”

Warto zauważyć, że ustawodawca budowlany wskazuje również na kategorię prac polegających na *instalowaniu* – choć tych nie definiuje samodzielnie ani nie wymienia w ramach definicji robót budowlanych czy budowy. Można jedynie domniemywać, że jest to typ robót budowlanych, co sugeruje konstrukcja art. 29 ust. 3 pkt 3 i ust. 4 pkt 3 PB.

Instalowanie nie jest zatem przykładowo rodzajem przebudowy czy nawet montażu, lecz samodzielną (i niezdefiniowaną) kategorią prac budowlanych. Potwierdza to też wyrok NSA z dnia 17 października 2024 r., sygn. II OSK 1955/24: *Przy kwalifikowaniu danych robót do kategorii instalowania, montażu, czy budowy nie ma miejsca na automatyzm. Instalowanie, montaż i budowa występują tu jako pojęcia autonomiczne pojęcia.*

Status podatkowy „instalowania”

Przepisy regulujące podatek od nieruchomości referują wyłącznie do prac polegających na: budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie i montażu.

W rezultacie, skoro wykonanie tylko tych konkretnych może konstytuować budynek lub budowlę, to **zakwalifikowanie oznaczonych czynności jako *instalowanie*, powinno wykluczać opodatkowanie danej rzeczy**. Twierdzenie przeciwne byłoby możliwe tylko wtedy, gdyby racjonalny ustawodawca wprost wymienił ten typ robót w podatkowej definicji legalnej robót budowlanych.

Zmiany w obrębie definicji budynku

Nowelizacja utrzymała pierwszeństwo opodatkowania jako budynek. Zatem w każdym przypadku, po ustaleniu, że obiekt powstał w wyniku robót budowlanych i że nie jest wyłączony z opodatkowania m.in. na podstawie nowej definicji obiektu budowlanego, w pierwszej kolejności niezbędne jest ustalenie, czy spełnia kryteria nakazujące opodatkowanie go jako budynek – czyli od powierzchni użytkowej.

Stan do końca 2024 r.

Budynkiem był obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który:

- był trwale związany z gruntem,
- był wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- posiadał fundamenty,
- posiadał dach.

Żadna z czterech przesłanek nie była zdefiniowana, więc ich interpretacja wymagała biegłej znajomości bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych.

Stan od stycznia 2025 r.

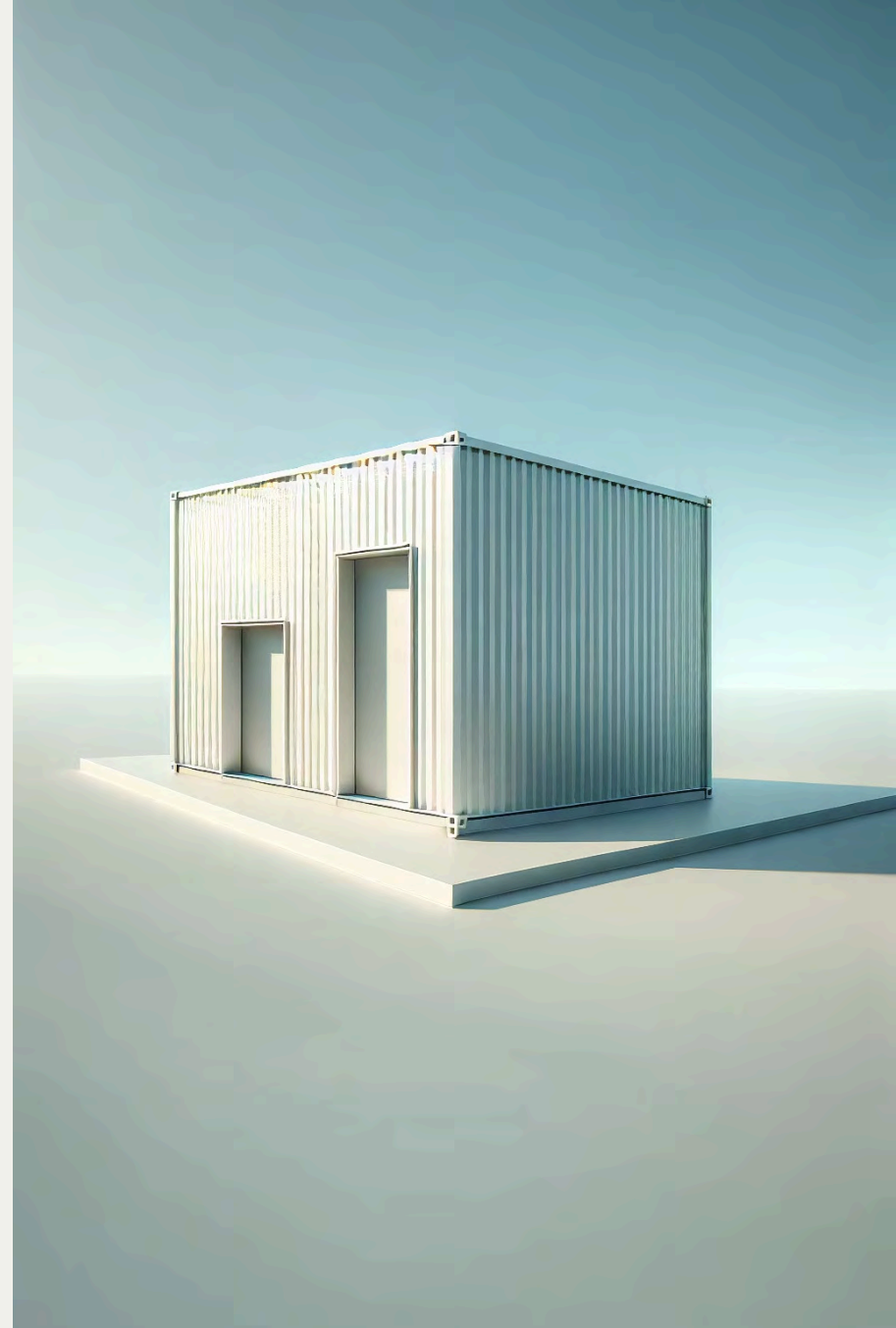
Budynek to obiekt:

- wzniesiony w wyniku robót budowlanych,
- trwale związany z gruntem,
- wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- posiadający fundamenty,
- posiadający dach,
- **z wyłączeniem obiektu służącego do gromadzenia materiałów, którego podstawowym parametrem jest pojemność.**

Nowa definicja budynku

Parafrazując, budynek to:

- obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych,
- obiekt wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, a więc nie jest to sama bryła, ale obiekt z wyposażeniem, które jest niezbędne z perspektywy zachodzących w nim procesów,
- obiekt trwale związany z gruntem, o czym w dalszej części,
- obiekt wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, czyli taki, dla którego możliwe jest wskazanie, która część jest wewnętrzna, a która zewnętrzna (standardowo będą to min. trzy ściany),
- obiekt posiadający dach, który osłania go od góry,
- obiekt posiadający fundament, czyli inny niż stojący wprost na placu czy trawie,
- obiekt, który nie służy do gromadzenia różnych materiałów, a jego podstawowym parametrem jest powierzchnia, a nie pojemność.



Opodatkowanie obiektów służących gromadzeniu materiałów

Tło zmiany

Jaskrawą zmianą jest wprowadzenie zastrzeżenia, że budynkiem nigdy nie będą obiekty służące gromadzeniu materiałów, które w praktyce często posiadają fundament, dach, są wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz trwale związane z gruntem.

Główne typy obiektów objęte zmianą

Zmiana dotyczy zasadniczo: silosów, elewatorów i innych zbiorników.

Wyzwania interpretacyjne nowej definicji

Niestety poza pro fiskalnym celem, sama konstrukcja nowej definicji nie jest wolna od wad. Wynika z niej, że podstawowym parametrem „zbiornika” musi być pojemność, niemniej bez doprecyzowania, na podstawie jakich kryteriów należy to rozstrzygać. **Oczywiście pomocne w tym miejscu będą dokumenty budowlane, tj. projekty czy pozwolenia, niemniej najczęściej będzie wynikał z nich więcej niż jeden parametr.** Nawet na przykładzie zbiornika często będzie to i powierzchnia, i pojemność.



Budynki magazynowe

Konstrukcja definicji wprowadza wątpliwość dotyczącą opodatkowania budynków magazynowych. W tym przypadku pojemność też odgrywa przecież istotną rolę.

Jednak standardowo w projekcie budowlanym główny akcent położony jest na ich powierzchnię.

Dodatkowo – jeśli budynek magazynowy, to również pomieszczenia pomocnicze, to choćby ich obecność powinna sugerować, że jego powstaniu towarzyszyła myśl o czymś więcej niż tylko o regałach. Przestrzeń też jest najczęściej zorganizowana w taki sposób, aby umożliwić ruch niewielkich pojazdów, więc nie jest tak, że budynek magazynowy wypełnia się kubaturowo jak silos.



Nowa definicja trwałego związania z gruntem

Ustawodawca pierwszy raz zdecydował się na zdefiniowanie pojęcia trwałego związania z gruntem. Do tej pory sytuacja na tym tle nie była stabilna. Z jednej strony funkcjonował pogląd, w myśl którego obiektem trwale związanym był ten, który po prostu opierał się czynnikom atmosferycznym. Równolegle trwałemu związkowi upatrywano w sytuacji, gdy obiektu nie można było odłączyć bez gruntu bez uszkodzenia. Tworząc nową definicję ustawodawca opowiedział się po stronie pierwszej spośród ww. linii interpretacyjnych.



Definicja ustawowa

Trwałe związanie z gruntem 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.



Wymóg połączenia

Nowa definicja wyraźnie wskazuje na połączenie. Należy zatem założyć konieczność istnienia jakiegoś spoiwa/elementu łączącego, np. kotew lub śrub.



Obiekty jedynie posadowione

Tym samym, połączonym trwale z gruntem nie będzie obiekt, który zaledwie posadowiony – nawet jeśli jest stabilny i się nie przewraca.

Trwałe związanie z gruntem



Brak trwałego związania z gruntem

Obiekt posadowiony bez żadnego mocowania – nie jest trwale związany z gruntem.



Trwałe związanie z gruntem

Obiekt połączony z gruntem czy fundamentem choćby tylko za pomocą śrub czy kotew – jest trwale związany z gruntem.

Opodatkowanie instalacji wewnętrznych

Tak przed nowelizacją, jak i po nowelizacji budynek to obiekt budowlany wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Niewątpliwie w sformułowaniu tym zawierają się podstawowe instalacje typu instalacja elektroenergetyczna, wodociągowa, kanalizacyjna, ciepła, telekomunikacyjna, gazowa.

W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej opowiedziano się jednak za szerszą interpretacją. Stwierdzono bowiem, że **rodzaj instalacji mieszczących się w definicji budynku jest zdeterminowany jego przeznaczeniem**: (...) *przykładowo budynek szpitala czy hali produkcyjnej ze względu na swoją specyfikę wymaga innych rodzajów instalacji (np. instalacja tlenowa w szpitalu) niż standardowy budynek.*



instalacja elektroenergetyczna



instalacja wodociągowa



instalacja gazowa



instalacja ciepła



instalacja telekomunikacyjna

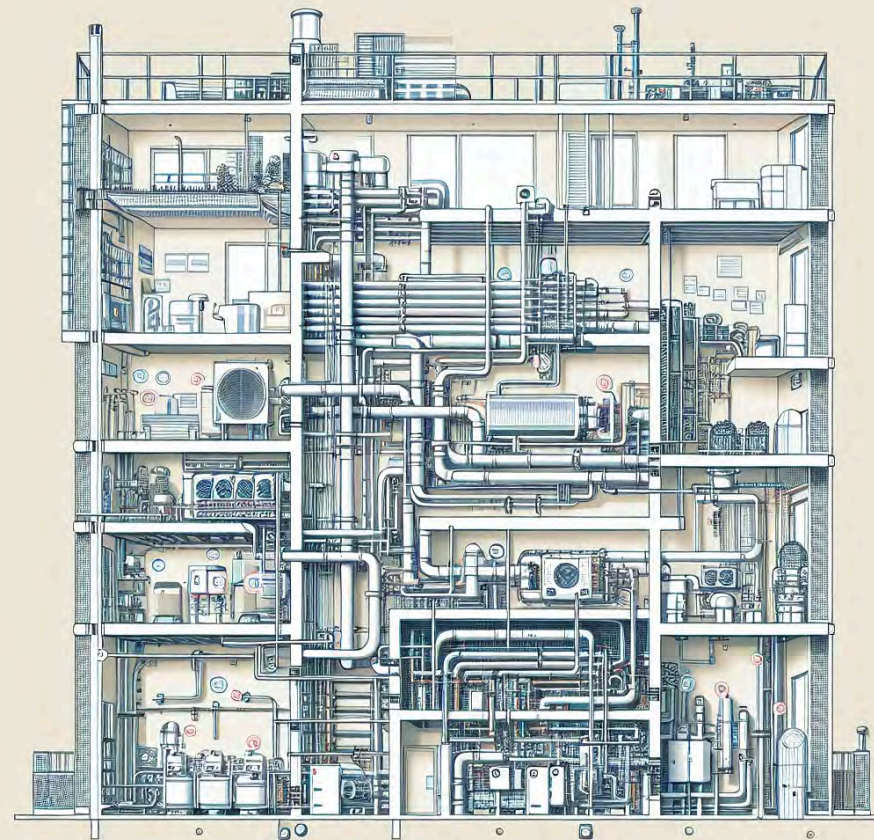


**instalacje
specjalistyczne**

np. instalacja wody lodowej, odpylania,
tryskaczowa, sprężonego powietrza

Opodatkowanie instalacji wewnętrznych

W tym obszarze należy zauważyć, że definicja budynku nie przewiduje, jakoby tzw. instalacją wewnętrzną miałyby być instalacja znajdująca się wyłącznie w ramach jego bryły. Nie ma takiego zastrzeżenia. Jeśli fragment instalacji wychodzi poza ściany budynku, bo np. dane urządzenie potrzebuje dostępu do świeżego powietrza, to nie zmienia to faktu, że nadal jest częścią instalacji zapewniającej możliwość użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem. Nie powinno być odrębnie opodatkowane tylko na tej podstawie, że nie zmieściło się w bryle lub musiało być na zewnątrz.



Zmiany w obrębie definicji budowli

- Nowelizacja utrzymała pierwszeństwo kwalifikacji obiektu jako budynek. Zatem dopiero w przypadku wykluczenia opodatkowania według powierzchni użytkowej możliwe jest przystąpienie do analizy definicji z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol.
- Sercem zmian jest wprowadzenie do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych załącznika nr 4, który stanowi wykaz obiektów mogących podlegać opodatkowaniu jako budowla. Jest to zasadniczo katalog zamknięty, aczkolwiek w niektórych przypadkach pojęcia są wyraźnie nieostre.
- Niemniej definicja jest szersza, bo poza załącznikiem wymienia jeszcze inne typy obiektów, które mogą podlegać opodatkowaniu.



Nowa definicja budowli



Obiekty wymienione w załączniku nr 4

Obiekty niebędące budynkami, wymienione w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem



Katalog zamknięty obiektów opodatkowanych tylko od części budowlanej

Elektrownia wiatrowa, elektrownia jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, biogazownia, biogazownia rolnicza, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski oraz skocznia, w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych



Urządzenia budowlane

Przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w załączniku, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem



Fundamenty i części budowlane urządzeń technicznych

Fundamenty pod maszyny i urządzenia techniczne (niebędące budowlą z załącznika lub urządzeniem budowlanym) jako odrębne części przedmiotów składających się na całość użytkową

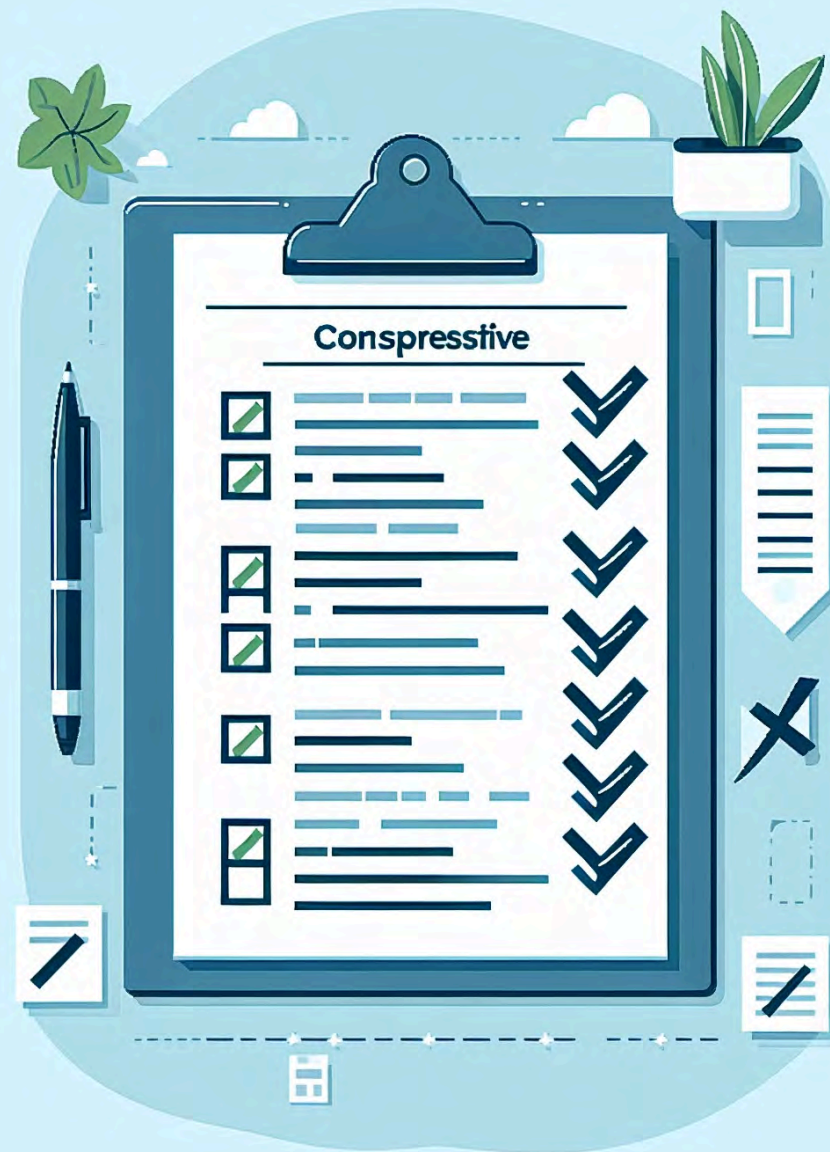
Wszystkie powyższe obiekty uznaje się za budowle, nawet gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie, o ile zostały wzniesione w wyniku robót budowlanych.

Nowy załącznik

Sercem zmian jest wprowadzenie do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych załącznika nr 4, który stanowi wykaz obiektów mogących podlegać opodatkowaniu jako budowla. Jest to zasadniczo **katalog zamknięty**, aczkolwiek w niektórych przypadkach pojęcia są wyraźnie nieostre.

Przed przystąpieniem do analizy każdej pozycji z załącznika należy mieć na uwadze kilka istotnych kwestii:

- **Budynek nie może być budowlą**, więc jeśli obiekt jest wymieniony w załączniku, ale posiada cechy budynku i nie jest obiektem służącym do magazynowania, którego podstawowym parametrem jest pojemność, to nadal trzeba opodatkować go jako budynek.
- W przypadku **obiektów kompleksowych** należy pamiętać, że niekiedy obiekt nie będzie wymieniony z nazwy w załączniku, np. nie znajdziemy w nim stacji paliw, ale znajdziemy już: zbiorniki, wiaty, plac.
- Niektóre obiekty, aby zostać uznane za budowlę, muszą spełniać **dodatkowe przesłanki**, np. muszą być trwale związane z gruntem.
- Załącznik nr 4 należy traktować jako **zamknięty**, tj. nie będzie podlegał opodatkowaniu obiekt jedynie podobny do wymienionych.



Wybrane obiekty opodatkowane tylko od części budowlanej

Nowa definicja budowli, to nie tylko załącznik. Art. 1a ust. 1 pkt 2 upol przewiduje również opodatkowanie: elektrowni wiatrowej, elektrowni jądrowej, elektrowni fotowoltaicznej, biogazowni, biogazowni rolniczej, magazynu energii, kotła, pieca przemysłowego, kolei linowej, wyciągu narciarskiego oraz skoczni,

- w części niebędącej budynkiem - **wyłącznie w zakresie ich części budowlanych.**

Korzyści dla podatników

Doprecyzowanie tych przypadków, to niewątpliwie korzystne rozwiązanie, bo eliminuje dotychczasowe wątpliwości czy po prostu wprowadza jednolitą pewność opodatkowania na terenie całego kraju.

Zakres pojęcia "części budowlane"

Jednak w tym miejscu nie doprecyzowano, co należy rozumieć przez „części budowlane” wymienionych obiektów. Będą to z pewnością **fundamenty, konstrukcje wsporcze czy podbudowy.**

Opodatkowanie obiektów towarzyszących

Oczywiście należy pamiętać, że biogazownia, to również zbiorniki i infrastruktura towarzysząca typu drogi, parkingi, ogrodzenie czy oświetlenie. One wszystkie będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

Dodatkowo, jeśli na terenie wymienionego obiektu wystąpią budynki, to one także będą opodatkowane. Tak wynika z samej konstrukcji lit. b, w której zapisano, że ograniczenie odnosi się do „części niebędącej budynkiem”.



Opodatkowanie urządzeń budowlanych

Kategorią najbardziej problematyczną i kontrowersyjną jest nowa definicja urządzenia budowlanego. Nie jest to twór zupełnie nieznany dotychczasowemu podatkowi od nieruchomości, niemniej w wyniku nowelizacji niestety został rozszerzony.



Definicja do 31 grudnia 2024 r.

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.

- Musi być **związane** z obiektem budowlanym, ale nie bezpośrednio.
- Ma zapewniać użytkowanie obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem.

Definicja od 1 stycznia 2025 r.

Przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

- Musi być **bezpośrednio związane** z budynkiem lub budowlą wskazaną w załączniku nr 4.
- Musi być **niezbędne** do użytkowania budynku lub budowli zgodnie z przeznaczeniem.

Związek bezpośredni

Problem definicyjny

Brak zdefiniowania „bezpośredniości” związku urządzenia z budynkiem lub budowlą jest problematyczny. „Bezpośrednio”, zgodnie ze słownikiem języka polskiego, to bez pośrednictwa, następując tuż po sobie. Należałoby zatem przyjąć, że ustalając ów związek, konieczne jest poszukiwanie pary sąsiadujących ze sobą obiektów, następujących po sobie – a nie grupy obiektów, które razem realizują wspólny cel.

Wymagane relacje do analizy

Analiza, czyli poszukiwanie ww. pary, musi odnosić się do następujących relacji:

1. urządzenie techniczne (budowlane) + budynek,
2. urządzenie techniczne (budowlane) + każdy z obiektów wymienionych w załączniku nr 4 do upol.

Niezbędność

Problem definicyjny

Problemem jest również kolejna przesłanka. W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej wskazano, że przez urządzenia budowlane należy rozumieć takie, które:

1. nie są instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania budynku albo budowli zgodnie z ich przeznaczeniem,
2. pełnią rolę służebną wobec konkretnego budynku albo budowli i są z takim budynkiem albo budowlą funkcjonalnie powiązane, zapewniając możliwość użytkowania ich zgodnie z przeznaczeniem i tylko wtedy, gdy związek użytkowy takiego urządzenia technicznego z takim budynkiem albo budowlą jest bezpośredni oraz niezbędny dla ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem **(nie będą urządzeniami technicznymi urządzenia jedynie usprawniające funkcjonowanie budynku albo budowli** np. kasa fiskalna, terminal komputerowy, taśmociąg, suwnica itp.).

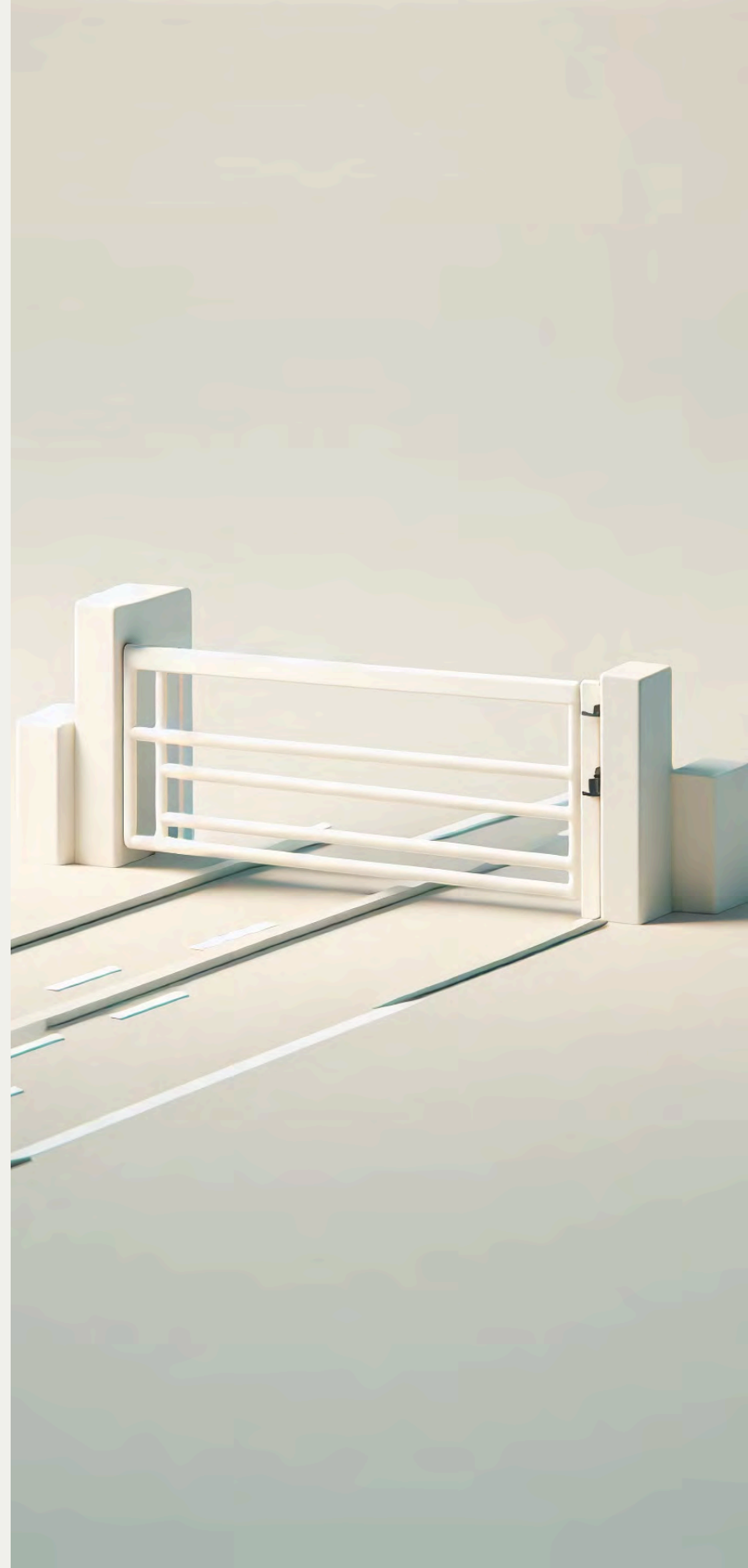
Kryterium niezbędności urządzenia

Z tego zatem wynika, że urządzenie budowlane musi wspierać budynek lub budowlę, ale jednocześnie na tyle silnie, że bez jego obecności jego/jej funkcjonowanie nie byłoby możliwe. Jeśli bowiem urządzenie jedynie poprawia funkcjonalność obiektu, to nie podlega opodatkowaniu.

Przykład – szlabany

Jakkolwiek szlabany instalowane są w różnych miejscach (np. na wjeździe na teren zakładu, ale i choćby przed składowiskiem znajdującym się na jego terenie), to ich obecność zazwyczaj pełni funkcję porządkową. Nie są niezbędne dla funkcjonowania innego obiektu.

Taka perspektywa powinna prowadzić do wniosku, że szlaban nie powinien być opodatkowany podatkiem od nieruchomości.



Opodatkowanie innych urządzeń technicznych

W przypadku stwierdzenia, że dane urządzenie:

- powstało w wyniku robót budowlanych,
- spełnia definicję obiektu budowlanego,
- nie jest budynkiem,
- nie jest urządzeniem wymienionym w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a-c upol (czyli m.in. nie jest urządzeniem budowlanym opodatkowanym w całości),

konieczne jest opodatkowanie jego części budowlanych. Będą to w szczególności: fundamenty, konstrukcje wsporcze czy podbudowy.

Przykład – paczkomaty

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2024 r. istniała teoretycznie możliwość opodatkowania wolno stojącego urządzenia technicznego (art. 3 pkt 3 PB). Właśnie na tej podstawie powstał spór dotyczący paczkomatów.

W nowym porządku prawnym nie przewiduje się opodatkowania wolno stojącego urządzenia technicznego, które nie posiada części budowlanych. Ustawodawca wymienił w załączniku tylko wolno stojącą trwale związaną z gruntem instalację przemysłową, ale instalacja, to nie pojedyncze urządzenie.

W przypadku urządzeń zatem, jeśli nie są urządzeniem budowlanym, opodatkowane mogą być wyłącznie ich części budowlane, a nie one same. Paczkomat standardowo takich nie ma, więc podatek w ogóle nie powinien wystąpić.





Opodatkowanie obiektów sportowych i amfiteatrów

Załącznik do ustawy o podatkach lokalnych określa różne kategorie obiektów podlegających opodatkowaniu. Wśród nich znajdują się odkryte obiekty sportowe, stadiony oraz amfiteatry (poz. 1, 2 oraz 3).

Treść załącznika

1 Odkryty obiekt sportowy inny niż wymieniony w poz. 2

Pierwsza pozycja w załączniku dotyczy **odkrytych obiektów sportowych**, które nie są wymienione w pozycji 2. Kategoria ta została sformułowana w sposób generalny, a w rezultacie **podatnik musi samodzielnie ustalić**, czy posiadany przez niego obiekt zawiera się w tej pozycji.

2 Elementy stadionu

Pozycja 2 załącznika wymienia konkretne elementy stadionu, które podlegają opodatkowaniu jako budowle, tj.: płyta stadionu, tunel dla zawodników, trybuny - wchodzące w skład stadionu.

3 Amfiteatr

Zgodnie z poz. 3 budowlą jest również amfiteatr.



Odkryte obiekty sportowe i stadiony

Odkryte obiekty sportowe

Pierwszą pozycją w załączniku są odkryte obiekty sportowe. Nie oznacza to oczywiście, że te zamknięte nie podlegają opodatkowaniu. Hale sportowe, hale widowiskowe, kryte baseny i im podobne – są po prostu budynkiem, a więc podlegają opodatkowaniu od powierzchni użytkowej. Nie ma zatem potrzeby, aby były wymienione w załączniku.

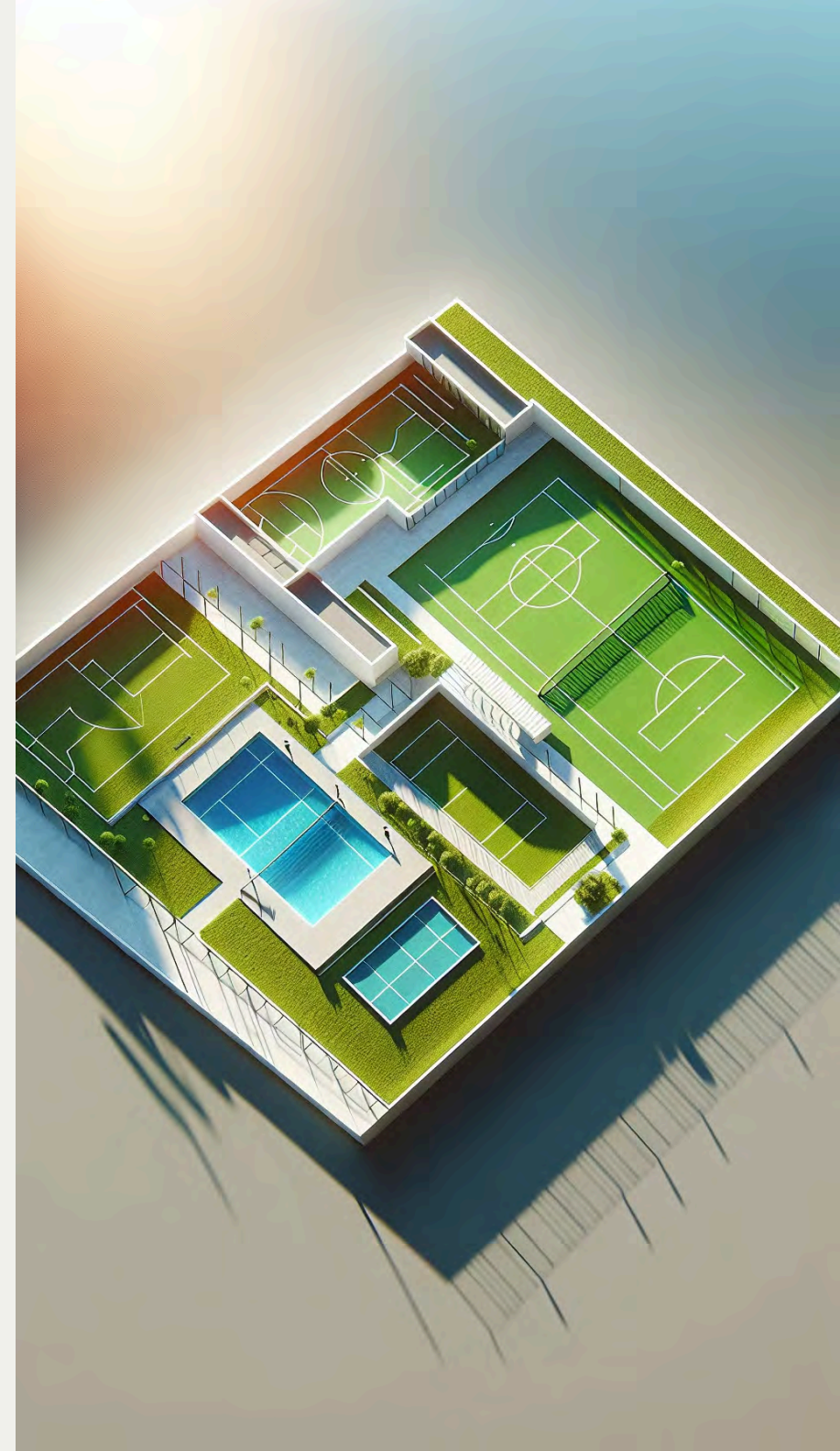
Do najczęściej występujących otwartych obiektów sportowych można zaliczyć:

- boiska,
- korty tenisowe,
- odkryte baseny.

Stadion jako odrębna pozycja

Odkrytym obiektem sportowym jest również stadion, ale dla niego przewidziano odrębną pozycję – nr 2. Wymienia się w niej wprost, że budowlą jest:

- płyta stadionu,
- tunel dla zawodników,
- trybuny.



Części budynkowe stadionów

Analizując zagadnienie należy mieć na uwadze, że nowelizacja utrzymała pierwszeństwo opodatkowania obiektu jako budynek. To oznacza, że każdy wymaga w pierwszej kolejności oceny z poziomu definicji budynku i odnosi się to również do stadionu. W tej części nie ma jakichkolwiek wątpliwości, bo wynika to nawet z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej:

*Składające się na obiekt kompleksowy lub obiekt niejednorodny obiekty spełniające przesłanki definicji budynku (np. budynki oczyszczalni ścieków, a także **części odkrytych obiektów sportowych mające cechy budynku, np. stadionów**) będą opodatkowane jako budynki w rozumieniu upol i będą podlegały opodatkowaniu od powierzchni – z uwagi na pierwszeństwo kwalifikacji budynku z uwzględnieniem zawartego w definicji budynku zastrzeżenia.*



Części biurowe i konferencyjne



Części komercyjne



Pomieszczenia techniczne

Trybuny i infrastruktura towarzysząca

Budowlą będzie zatem: płyta stadionu, tunel dla zawodników, czy trybuny. Choć należy się zastanowić czy zawsze i czy tylko to.

Trybuny i loże VIP

Wątpliwości można mieć już przy trybunach, choć może bardziej – łóżach VIP. W przypadku nowych obiektów są one standardowo zabudowane, a więc spełniają wszystkie przesłanki pozwalające opodatkować je od powierzchni użytkowej.

Infrastruktura towarzysząca

Osobno trzeba zauważyć, że stadion, to najczęściej również inne obiekty. Tak jak w każdym innym przypadku, dla ustalenia przedmiotów opodatkowania konieczna jest analiza nie tylko dedykowanej pozycji załącznika, ale całego załącznika. Samodzielnym obiektem może być bowiem np. **zadaszenie**. W otoczeniu pojawią się też **parkingi**, **chodniki** czy **wolno stojące oświetlenie**. Perspektywa przy kwalifikacji musi być zatem szersza.

Amfiteatr

Całość jako budowla

Poz. 3 jest dość jednoznaczna. Amfiteatr jest opodatkowany jako budowla.

Infrastruktura towarzysząca

Tak jak w przypadku obiektów sportowych, przy opodatkowaniu należy zwrócić uwagę na infrastrukturę towarzyszącą, w tym sieci.



Budynek?

Jako że z założenia jest to obiekt otwarty, bez dachu, a przynajmniej niewydzielony z przestrzeni, to kwalifikacja jako budynek, co do zasady, nie wystąpi.

Różne typy amfiteatrów

W tej kategorii mogą zawierać się amfiteatry różnego typu – okrągłe, półokrągłe, z płaską widownią (w przypadku mniejszych obiektów miejskich) lub najbardziej kojarzoną z amfiteatrami, czyli skonstruowaną na podobieństwo schodów.

Stacja uzdatniania wody

GWW
LEGAL & TAX



Załącznik

Stacja uzdatniania wody, to zespół obiektów, których celem jest oczyszczenie wody. W zaawansowanej formule funkcjonuje w branży wodno-kanalizacyjnej, ale własne stacje SUW posiadają również elektrociepłownie czy inni przedsiębiorcy. Stację SUW można zainstalować również na użytek własny, w domu, choć ta nie będzie związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, a dzięki temu nie będzie opodatkowana.

W poz. 4 wymieniono następujące elementy stacji uzdatniania wody, które mogą podlegać opodatkowaniu jako budowla:

- zbiornik wody surowej,
- hala technologiczna,
- zbiornik retencyjny wody uzdatnionej,
- odстойnik wód popłucznych.





Zbiornik wody surowej

Materiały wykonania

To zbiornik wykonany najczęściej z żelbetu, stali lub tworzyw sztucznych.

Funkcja podstawowa

Pompowana jest do niego woda surowa, czyli woda z ujęcia, np. ze studni głębinowej.

Proces uzdatniania

W zbiorniku tym odbywa się proces sprzyjający dalszemu uzdatnianiu, tj. woda jest tu napowietrzana w celu utlenienia oznaczonych związków chemicznych.

Hala technologiczna



Budynek czy budowla?

Hala technologiczna, na tle innych obiektów wymienionych w załączniku nr 4 do upol – jest ciekawym przykładem. Wprowadza bowiem wątpliwość dotyczącą opodatkowania jako budowla całego budynku, w którym znajduje się infrastruktura stacji uzdatniania wody.



Najczęściej budynek

Należy jednak pamiętać o pierwszeństwie kwalifikacji jako budynek, a w rezultacie, jeśli hala stacji uzdatniania wody (a tak najczęściej jest):

- posiada dach,
- posiada fundament,
- jest wydzielona z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- jest trwale związana z gruntem,

to **powinna być opodatkowana jako budynek**.



Wyposażenie hali

Hala technologiczna stacji SUW to obiekt, w którym umieszczone są m.in. urządzenia (np. pompy), filtry i rurociągi technologiczne – składające się na instalacje służące procesowi uzdatniania wody.



Filtry w hali technologicznej



Budowa filtrów – problematyczny kształt

Filtry umieszczone w hali technologicznej z przypominają zbiorniki, jednak są to w istocie urządzenia, w których odbywa się kluczowy proces oczyszczania wody.



Proces filtracji

W przypadku standardowego filtra grawitacyjnego, woda przepływa przez złoża filtracyjne z góry na dół, co pozwala na zatrzymanie zanieczyszczeń. Mechanizm ten jest podobny do filtracji wody w przenośnych butelkach codziennego użytku.



Filtr jako urządzenie

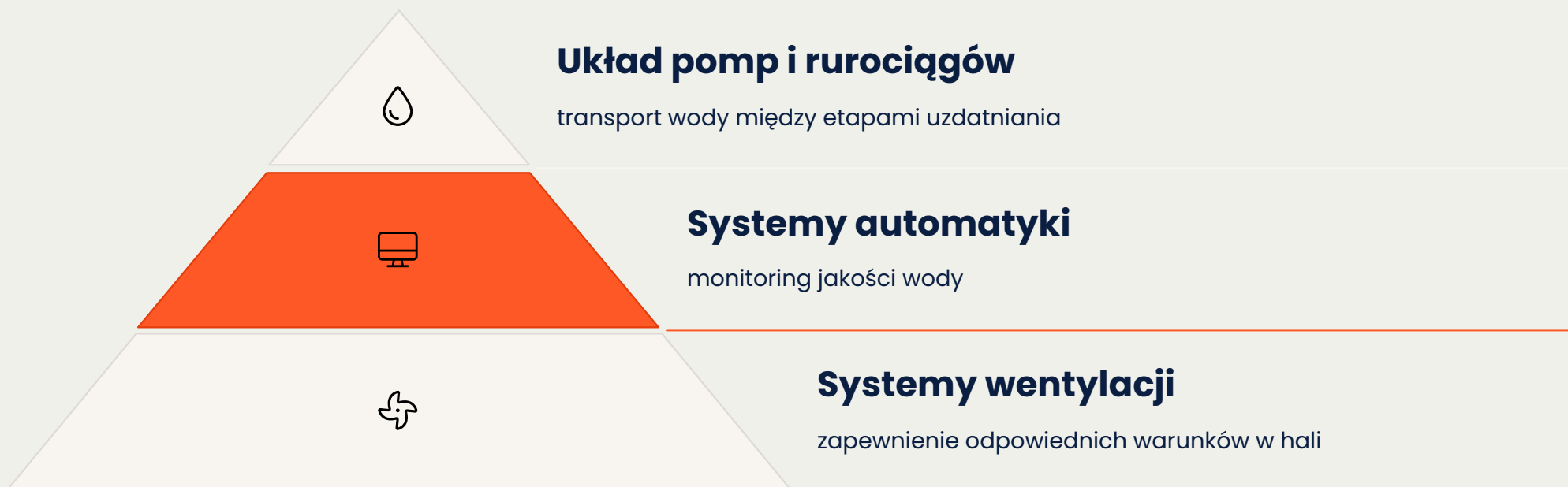
Proces filtracji dowodzi, że filtr – pomimo jego kształtu – nie jest zbiornikiem, a po prostu urządzeniem. Wygląd nie może sugerować opodatkowania, gdy filtr stacji SUW w żaden sposób nie służy gromadzeniu i przechowywaniu wody. Woda jest w nim w ciągłym ruchu, a jego wyłącznym (a nie pobocznym) przeznaczeniem jest oczyszczenie.



Ryzyko

Fakt, że filtry stacji SUW najczęściej przypominają zbiorniki, może doprowadzić do licznych sporów z organami.

Pozostała infrastruktura hali technologicznej



W hali technologicznej znajduje się również układ pomp i rurociągów, które pozwalają na transport wody pomiędzy kolejnymi etapami uzdatniania. Obecna jest również automatyka, w tym systemy monitoringu jakości wody czy choćby wentylacja. **One wszystkie powinny być kwalifikowane jako instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem.**

Opodatkowanie „serca” hali technologicznej?

O ile sama hala technologiczna będzie najczęściej opodatkowana jako budynek, to otwarte pozostaje pytanie, czy budowlą powinna być jego zawartość. Słuszną wydaje się być odpowiedź, że: nie.

Argument pierwszy



W uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej wskazano, że rodzaj instalacji mieszczących się w definicji budynku jest zdeterminowany jego przeznaczeniem:

(...) przykładowo budynek szpitala czy hali produkcyjnej ze względu na swoją specyfikę wymaga innych rodzajów instalacji (np. instalacja tlenowa w szpitalu) niż standardowy budynek.

W rezultacie budynek stacji SUW potrzebuje zgromadzonej w nim aparatury do prawidłowego realizowania zachodzących w nim procesów.

Argument trzeci



Odnosząc się do koncepcji „budowli w budynku”, urządzenia filtrujące, niezależnie od ich kształtu, nie powinny być utożsamiane ze zbiornikiem. Po pierwsze, nie służą gromadzeniu wody, a po drugie i najistotniejsze – są składową instalacji wewnętrznej.

A że zbiorniki będące elementem instalacji nie powinny podlegać opodatkowaniu, potwierdza nawet cytowany powyżej fragment uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej. Instalacja tlenowa, to przecież w dużej mierze zbiorniki. Niemniej niewątpliwie jest to zagadnienie sporne.



Argument drugi

Z przedstawionym argumentem nie powinna kolidować nawet wąska wykładnia pojęcia „instalacji”. W poz. 25 załącznika przewidziano w prawdzie opodatkowanie „wolno stojącej trwale związanej z gruntem instalacji przemysłowej”, ale instalacje stacji SUW są zainstalowane w budynku, a więc nie spełniają tych przesłanek.

Zbiornik retencyjny wody uzdatnionej

Po oczyszczeniu wody w szczególności w procesie filtracji, jest ona transportowana do zbiornika retencyjnego wody uzdatnionej. Jest to typowy zbiornik, którego zadaniem jest magazynowanie wody przed jej przekazaniem do sieci wodociągowej. Wyrównuje dobowe wahania zużycia, tj. w dzień, gdy zapotrzebowanie jest większe, woda trafia do sieci, a nocą zbiornik się napełnia. Dzięki temu jest też buforem na wypadek awarii czy pożaru. Zbiornik ten może być obiektem nadziemnym, jak i podziemnym, choć rozróżnienie to nie wpływa na jego opodatkowanie.

Rurociągi

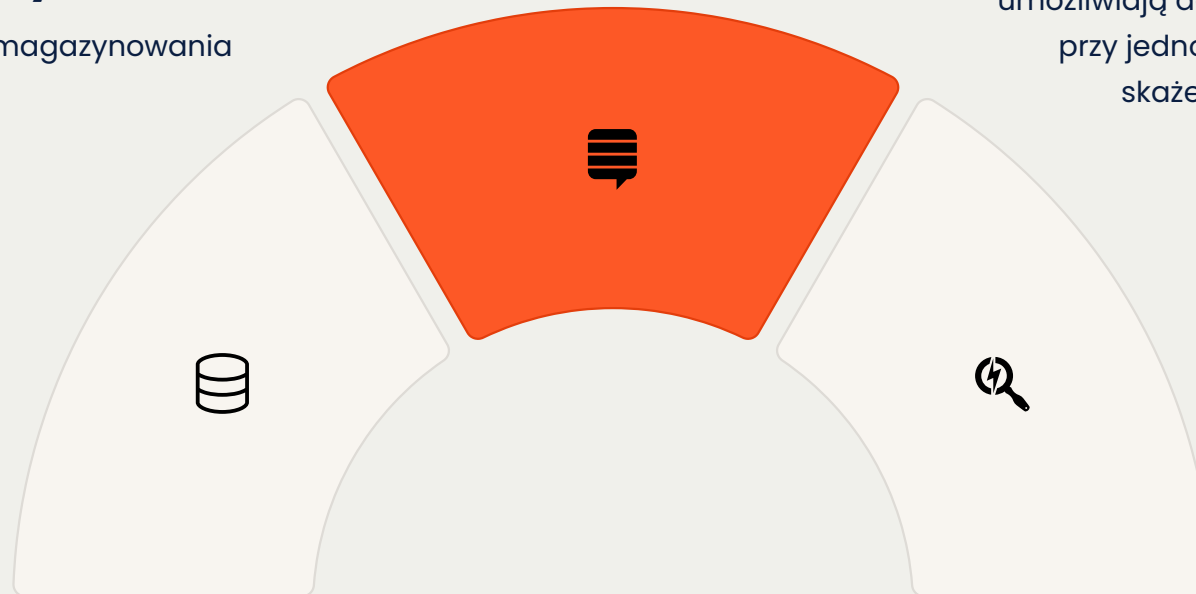
doprowadzające i odprowadzające wodę

Komora magazynowa

zbiornik przeznaczony do magazynowania wody

Włazy rewizyjne

umożliwiają dostęp dla serwisu i inspekcji, przy jednoczesnej ochronie przed skażeniem biologicznym



Odstojnik wód popłucznych

Przeznaczenie odstoju

Związki chemiczne, które zatrzymywane są przez filtry umieszczone w hali technologicznej, zanieczyszczają te urządzenia, obniżając ich sprawność. Z tego względu muszą podlegać regularnemu czyszczeniu wodą surową i powietrzem. Odbywa się w to kierunku przeciwnym do ruchu wody, czyli z dołu do góry.

Proces sedymentacji

Wody popłuczne odprowadzane są do odstoju, który wstępnie je oczyszcza w procesie sedymentacji.

Elementy odstoju

Odstojnik składa się z:

- ze zbiornika właściwego (komora sedymentacyjna) – najczęściej betonowego lub stalowego,
- osadników, w których zbierają się osady, opróżnianych ręcznie lub automatycznie
- rurociągów doprowadzających i odpływowych,
- systemów odwadniania osadu (opcjonalnie).



Opodatkowanie oczyszczalni ścieków

GWW
LEGAL & TAX



Załącznik – poz. 5

Poz. 5 to: 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

W ramach uwagi ogólnej należy wskazać, że obiekty wymienione w poz. 5 podlegają opodatkowaniu, jeśli wchodzą w skład oczyszczalni ścieków. Jednak należałoby rozumieć to w sposób szeroki. Ustawodawca nie zdecydował się w tym miejscu na doprecyzowanie, że poz. 5 dotyczy wyłącznie podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie oczyszczania ścieków, a więc jeśli „klasyczny” przedsiębiorca posiada oczyszczalnię wspierającą jego działalność, np. przemysłową, to konieczna jest analiza jego majątku z perspektywy poz. 5 załącznika nr 4 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Oczyszczalnia jako obiekt kompleksowy

Oczyszczalnia ścieków to klasyczny przykład obiektu kompleksowego, w którego skład wchodzi m.in. budynki.

Należy mieć to na uwadze, bo nowelizacja utrzymała pierwszeństwo opodatkowania obiektu jako budynek. To oznacza, że każdy wymaga w pierwszej kolejności oceny z poziomu definicji budynku – nawet jeśli jest wymieniony w załączniku. W przypadku oczyszczalni nie ma co do tego wątpliwości, bo wynika to wprost z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej:

*Składające się na obiekt kompleksowy lub obiekt niejednorodny obiekty spełniające przesłanki definicji budynku (np. **budynki oczyszczalni ścieków**, a także części odkrytych obiektów sportowych mające cechy budynku, np. stadionów) **będą opodatkowane jako budynki** w rozumieniu upol i będą podlegały opodatkowaniu od powierzchni – z uwagi na pierwszeństwo kwalifikacji budynku z uwzględnieniem zawartego w definicji budynku zastrzeżenia.*

Ale oczyszczalnia ścieków, to coś więcej niż budynki i obiekty wymienione w poz. 5. Tak jak w każdym innym przypadku do ustalenia przedmiotów opodatkowania konieczna jest analiza nie tylko odpowiedniej pozycji załącznika, ale całego załącznika. W otoczeniu pojawią się przecież sieci, place, wiaty, wolno stojące oświetlenie zewnętrzne.



Potencjalne budowle – uwagi wstępne

1

Kazuistyczna konstrukcja załącznika

Poz. 5 została skonstruowana w wyjątkowo kazuistyczny sposób. Wymienia się tu wiele skomplikowanych instalacji, przy czym w praktyce przynajmniej część z nich jest typowo zlokalizowana wewnątrz budynków.

2

Wątpliwości klasyfikacyjne – instalacje wewnętrzne

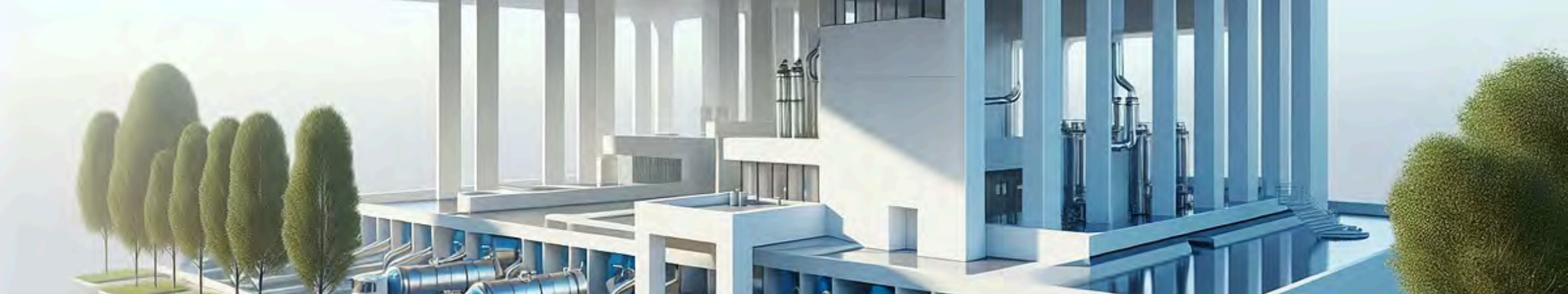
Pamiętając, że budynek podlega opodatkowaniu wraz z instalacjami, które mu służą, to można mieć wątpliwość, czy rzeczywiście wszystkie obiekty wymienione w poz. 5 – jeśli są umieszczone w budynku – powinny być budowlą.

W uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej wprost wskazano, że rodzaj instalacji mieszczących się w definicji budynku jest zdeterminowany jego przeznaczeniem: (...) *przykładowo budynek szpitala czy hali produkcyjnej ze względu na swoją specyfikę wymaga innych rodzajów instalacji (np. instalacja tlenowa w szpitalu) niż standardowy budynek*. A budynek oczyszczalni ścieków potrzebuje zainstalowanych w nim obiektów do prawidłowego realizowania zachodzących w nim procesów.

3

Kwestia robót budowlanych

Dodatkowo, należałoby przy tym zastanowić się, czy wszystkie z wymienionych obiektów, w danym przypadku, zostały wzniesione w ramach robót budowlanych.



Odbiór ścieków



Stacja zlewna

Miejsce odbioru nieczystości płynnych, głównie ze zbiorników bezodpływowych i szamb, przywożonych pojazdami asenizacyjnymi.



Budowla czy urządzenie?

Sercem stacji zlewnej jest urządzenie, które najczęściej jest posadowione na fundamencie. W okolicznościach konkretnej sprawy konieczne jest ustalenie, czy obiekt ten został wzniesiony w wyniku robót budowlanych, czy może dotyczy to samego fundamentu.



Osadnik wstępny



Konstrukcja

Standardowo żelbetowa konstrukcja (prostokątna lub radialna – w zależności od potrzeb oczyszczalni, na które wpływa charakterystyka ścieków czy choćby dostępna przestrzeń) – z wyposażeniem technologicznym.



Funkcja w procesie

Stanowi integralny element mechanicznego etapu oczyszczania ścieków w klasycznych układach oczyszczalni i przygotowuje do dalszych procesów biologicznych.

Oczyszczanie biologiczne



Reaktor biologiczny

Odpowiada za biologiczne oczyszczanie ścieków poprzez rozkładanie substancji organicznych przez bakterie i mikroorganizmy.



Osadnik wtórny

Obiekt o konstrukcji żelbetowej, ale tym razem będący elementem biologicznego (a nie mechanicznego jak osadnik wstępny) etapu oczyszczania ścieków. Jego głównym zadaniem jest oddzielenie osadu czynnego, który ulega procesowi sedymentacji i opada na dno, od oczyszczonych ścieków. W odróżnieniu od osadnika wstępnego, który usuwa zawiesiny mineralne i większe cząstki, ten działa w bardziej złożonym i wymagającym układzie procesowym.

Komory w procesie oczyszczania

Komora tlenowa

umożliwia intensyfikację procesów biologicznych w obecności tlenu



Komora rozdzielu

rozdziela strumień ścieków na poszczególne etapy oczyszczania w celu ich optymalnego przetwarzania

Komora niedotleniona i beztlenowa

umożliwiają beztlenowe usuwanie azotu i fosforu z ścieków poprzez specjalne procesy biologiczne



Pozostałe elementy oczyszczalni



Zagęszczacz grawitacyjny

zagęszcza osady ściekowe, zmniejszając ich objętość przed dalszą obróbką



Instalacja do odwadniania osadów

usuwa nadmiar wody z osadów ściekowych, ułatwiając ich dalszą obróbkę



Instalacja do odgazowywania

usuwa gazy powstające w procesach biologicznych, np. metan i siarkowodór



Stacja zagęszczania osadu nadmiernego

zmniejsza ilość osadu przed jego ostatecznym składowaniem lub spalaniem

Pozostałe elementy oczyszczalni



Stacja dozowania kwasu octowego

dodaje kwas octowy do ścieków w celu neutralizacji substancji zasadowych



Zbiornik wyrównawczy cieczy nadosadowej

magazynuje nadmiar oczyszczonej wody przed jej dalszym wykorzystaniem



Komora predenitryfikacji

Służy do biologicznego usuwania azotu ze ścieków poprzez proces predenitryfikacji, który zachodzi w warunkach niedotlenionych (anoksycznych). Jest kluczowym elementem w systemach usuwania azotu, szczególnie w oczyszczalniach ścieków komunalnych i przemysłowych.



Opodatkowanie zbiorników od 2025 r.

Od 2025 r. istotnie zmieniono zasady opodatkowania obiektów magazynujących podatkiem od nieruchomości. Jakkolwiek cel był jasny – uniemożliwienie opodatkowania silosów czy elewatorów od powierzchni użytkowej, to kształt regulacji jest daleki od ideału.

GWW
LEGAL & TAX



Kluczowa zmiana w podatku od nieruchomości

1

Poz. 6 załącznika

W poz. 6 wymieniono 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.

Konstrukcja ta, w której nawet nie pojawia się słowo „zbiornik”, wywołuje szereg wątpliwości interpretacyjnych.

2

Zastrzeżenie w definicji budynku

Treść poz. 6 jest bezpośrednią konsekwencją wprowadzenia nowego zastrzeżenia w definicji budynku, zgodnie z którym opodatkowany od powierzchni użytkowej nie może być 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.

Sformułowania te są analogiczne, choć w definicji budynku występuje w ujęciu negatywnym (nie będzie budynkiem), a w załączniku w ujęciu pozytywnym (będzie budowlą).

3

Konsekwencje podatkowe

W uproszczeniu, od 2025 r. obiekty, w których magazynuje się materiały – nie mogą być budynkiem, muszą być budowlą.

Tło zmian podatkowych

Dotychczasowy spór

W dotychczasowym orzecznictwie istniał spór, czy zbiornik posiadający fundament, dach, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych i trwale związany z gruntem – może być opodatkowany od powierzchni użytkowej.

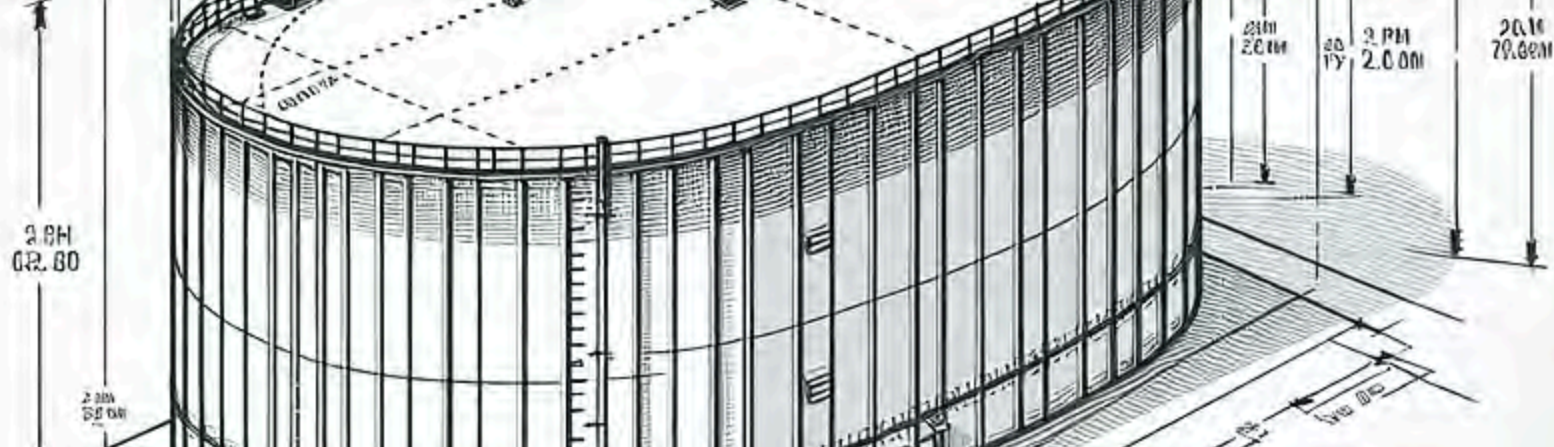
Spór ten został rozstrzygnięty na korzyść fiskusa – nowelizacja *de facto* zamyka drogę do uznania ww. obiektów za budynek.

Główne obiekty objęte zmianą

Zmiana dotyczy zasadniczo:

- silosów,
- elewatorów,
- innych zbiorników.





Parametr pojemnościowy



Brak precyzyjnych kryteriów

Poza profiskalnym celem, sama konstrukcja nowej definicji budynku i treść załącznika (poz. 6) – nie są wolne od wad. Wynika z nich, że podstawowym parametrem obiektu mieszczącego się w tych kategoriach (czyli „zbiornika”) musi być pojemność. Ale nie doprecyzowano, na podstawie jakich kryteriów należy to rozstrzygać.



Dokumenty budowlane

Oczywiście pomocne w tym miejscu będą dokumenty budowlane, tj. projekty czy pozwolenia, niemniej często będzie wynikał z nich więcej niż jeden parametr.



Konkurencyjne parametry

Niemniej nawet na przykładzie zbiornika często będzie to i powierzchnia, i pojemność, zatem które uznać za ważniejsze i kto ma to stwierdzić? Należałoby się zastanowić – po co ten obiekt posiadam, tj. dla którego parametru?

Typy gromadzonych materiałów

Materiały sypkie

Przykładowo: piasek, żwir,
cement, wapno, gips, zboża,
miel węglowy, torf

Materiały w kawałkach

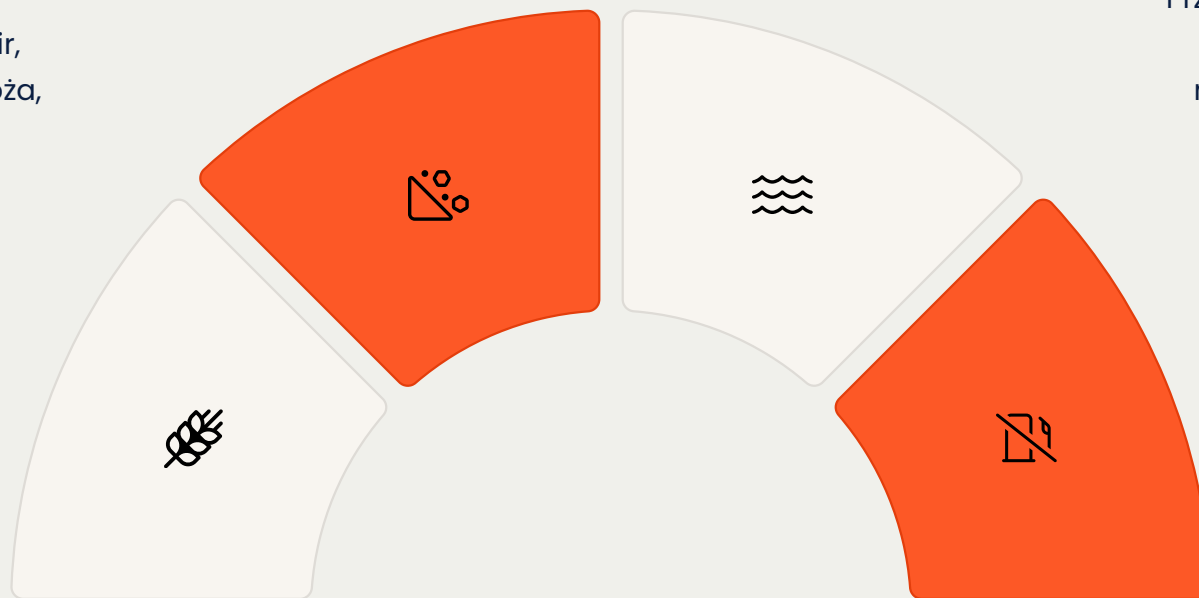
Przykładowo: pellet, brykiet,
kruszywo, gruz, kamień

Materiały w postaci ciekłej

Przykładowo: kwas, olej, woda,
benzyna, mleko, syropy, ścieki

Materiały w postaci gazowej

Przykładowo: tlen, azot, wodór,
hel, propan-butan (LPG),
metan, biogaz, ciekły azot,
ciekły tlen



Rodzaje obiektów służących gromadzeniu materiałów



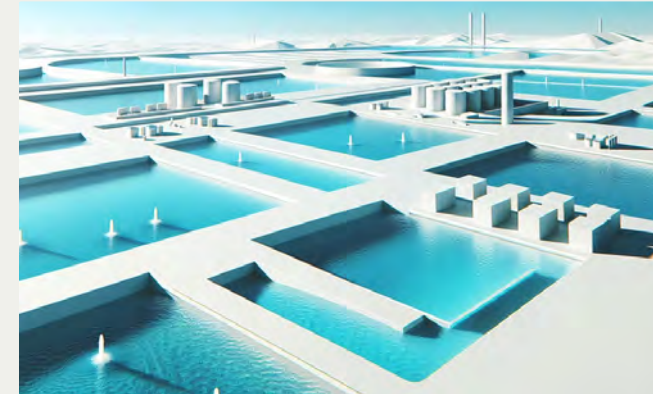
Silosy

Pionowe zbiorniki wykonane ze stali, betonu lub tworzywa sztucznego, stosowane głównie do przechowywania zbóż, cementu, kruszyw i pasz.



Zbiorniki naziemne i podziemne

Przeznaczone m.in. do przechowywania paliw, substancji chemicznych i wody technologicznej.



Baseny i rezerwuary wodne

Wykorzystywane do przechowywania dużych ilości wody surowej, przeciwpożarowej lub ścieków.



Budynki magazynujące

Ustawodawca, tworząc zastrzeżenie w definicji budynku, a następnie poz. 6 załącznika, nie nazwał obiektów magazynujących po prostu zbiornikami. Próżno szukać w przepisach takiego słowa. Przyjęta konstrukcja wprowadza przez to wątpliwość dotyczącą opodatkowania budynków magazynowych – czy te mają być teraz budowlami? W tym przypadku pojemność też odgrywa przecież istotną rolę.

Dlaczego jednak te nadal powinny być budynkiem?



Projekt budowlany

Standardowo w projekcie budowlanym główny akcent położony jest na ich powierzchni.



Pomieszczenia pomocnicze

Jeśli budynek magazynowy, to również pomieszczenia pomocnicze, to choćby ich obecność powinna sugerować, że jego powstaniu towarzyszyła myśl o czymś więcej niż tylko o regałach.



Organizacja przestrzeni

Przestrzeń jest najczęściej zorganizowana w taki sposób, aby umożliwić ruch niewielkich pojazdów, więc nie jest tak, że budynek magazynowy wypełnia się kubaturowo jak silos.

Zbiorniki będące elementem instalacji wewnętrznej

Problem praktyczny

Dużym problemem praktycznym jest opodatkowanie zbiorników, które są elementem instalacji wewnętrznych.

Spór interpretacyjny

Zarówno organy, jak i coraz częściej sądy sugerują ich opodatkowanie, podczas gdy te, co do zasady, powinny być traktowane jako składowa budynku.

Przykład z uzasadnienia

W uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej wyraźnie wskazano, że rodzaj instalacji mieszczących się w definicji budynku jest zdeterminowany jego przeznaczeniem:

(...) przykładowo budynek szpitala czy hali produkcyjnej ze względu na swoją specyfikę wymaga innych rodzajów instalacji (np. instalacja tlenowa w szpitalu) niż standardowy budynek.

Instalacja tlenowa w szpitalu to przecież również zbiorniki. Na tej podstawie należałoby wywodzić, że jeśli są ściśle związane z obsługą wnętrza konkretnego budynku, to nie powinny być indywidualnie opodatkowane.



Zbiorniki czy urządzenia

Niepokojący trend

Niepokojącym trendem jest też chęć opodatkowania zbiorników, które są w istocie urządzeniami, tzn. nie służą magazynowaniu.



Interpretacja organów

To miałyby sugerować, że jeśli zbiornik jest zbiornikiem technologicznym, czyli zaprojektowanym pod zachodzące w nim procesy, to i tak może być budowlą. Jednak niekoniecznie pozostaje to w zgodzie z treścią przepisu.



Treść uzasadnienia projektu

W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej wskazano, że *Sformułowanie "w którym są lub mogą być gromadzone" nie oznacza, iż gromadzenie jest wyłączną funkcją takiego obiektu, a jedynie jedną z kilku (np. w takim obiekcie mogą również zachodzić pewne procesy, np. oczyszczania).*"



Wykładnia literalna

Ustawodawca przemilczał przypadki „zbiorników-urządzeń”, więc nie należy domniemywać opodatkowania w tej części. Zarówno definicja budynku, jak i poz. 6 wyraźnie odnoszą się **tylko do magazynowania**, a nie do sytuacji, w której magazynowanie jest jedną z wiodących funkcji czy choćby poboczną.

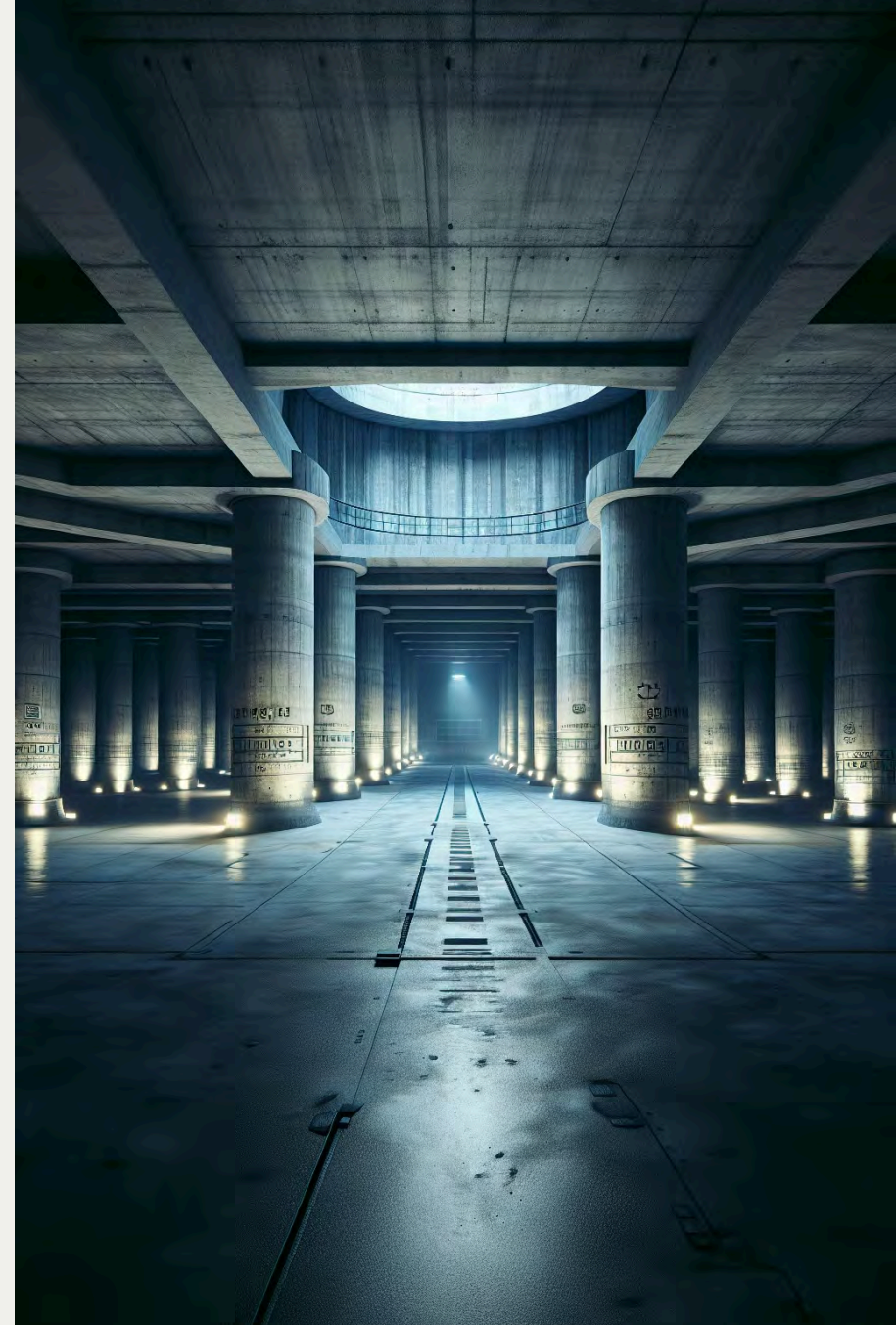
Oczywiście kolejną kwestią jest to, czy takie zbiorniki w ogóle powstają w procesie budowlanym.

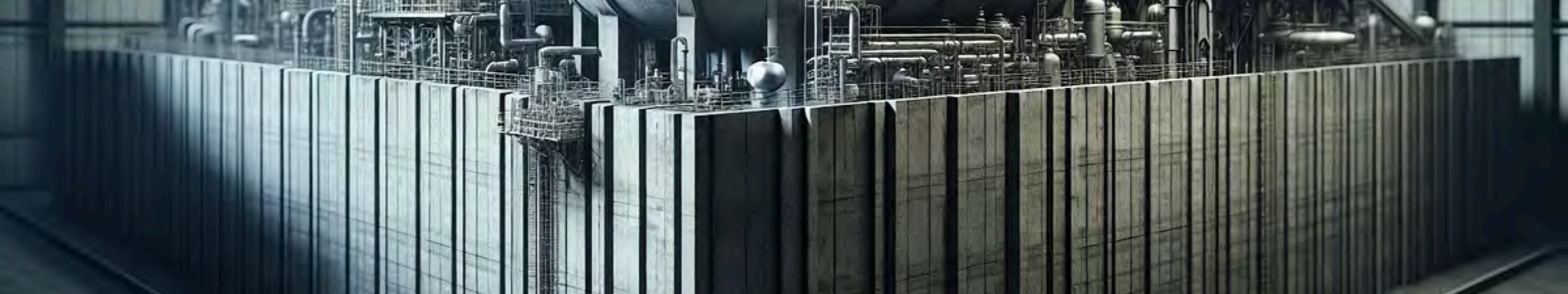
Obiekty ochronne, konstrukcje oporowe, ogrodzenia, wagi i kominy



Obiekt ochronny

Obiekt ochronny nie został szerzej zdefiniowany. Choć poz. 7 załącznika nr 4 do upol nie referuje do przepisów szczególnych to celowościowo można w tym miejscu postłużyć się art. 83 i nast. do ustawy z dnia 5 grudnia 2024 r. o ochronie ludności i obronie cywilnej. Mowa w tym miejscu bowiem o schronach, co sugeruje, że budowla ochronna ma służyć zapewnieniu bezpieczeństwa w czasie konfliktów zbrojnych, ale także np. w czasie klęsk żywiołowych.





Opodatkowanie obiektów ochronnych

Opodatkowanie jako budynek

W praktyce często schron/bunkier będzie spełniał przesłanki pozwalające opodatkować go jako budynek. Wówczas powinien być opodatkowany od powierzchni użytkowej – niezależnie od tego, że został wymieniony (jako obiekt ochronny) w poz. 7.

Szerszy katalog budowli

Poz. 7 nie ogranicza się do obiektów **stricte** wojennych, więc należałoby przypuszczać, że przykładowo taki obiekt jak ściana przeciwpożarowa na terenie „klasycznego” przedsiębiorstwa – również powinien być opodatkowany.

Tace pod zbiornikami – przykład częsty w praktyce

Budowlą ochronną mogą być być również wszelkiego rodzaju tace pod zbiornikami, choć one mogą kwalifikować się do opodatkowania również na podstawie poz. 6.

Konstrukcja oporowa

Konstrukcja oporowa to obiekt, który zapobiega osuwaniu się gruntu. Stabilizuje zbocza i wykopy. Może być to tradycyjny mur, czyli konstrukcja pionowa, ale też ściana np. wypełniona kamieniami.

W poz. 20 załącznika nr 4 do upol wymienia się konstrukcję oporową i właściwie wszelkiego rodzaju konstrukcje wsporcze – inne niż wymienione w załączniku. A w załączniku wymieniono dotychczas konstrukcje wsporcze pod różnego rodzaju obiekty liniowe.

Konstrukcje wsporcze

Odnosnie natomiast do konstrukcji wsporczych innych niż wymienione w załączniku nr 4 do upol, to będą to w szczególności części budowlane urządzeń technicznych.



Ogrodzenie

Poz. 22 załącznika nr 4 do upol nie powinna budzić większych wątpliwości, bo w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2024 r. ogrodzenia również stanowiły budowlę. Aczkolwiek w tym miejscu znamienne staje się wymóg wzniesienia obiektu w ramach robót budowlanych. Można zastanowić się bowiem, czy w każdym przypadku, np. ogrodzenie z siatki ażurowej, jest traktowane jako budowa w rozumieniu Prawa budowlanego.

Jest to o tyle istotne, że do 31 grudnia 2024 r. ogrodzenia były postrzegane jako urządzenie budowlane, czyli obiekt, który nie musiał zostać wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, tj. nie musiał być obiektem budowlanym. Aktualnie ogrodzenie musi powstać w wyniku robót budowlanych, więc zmianę można by poczytywać jako zawężającą.

Kominy i chłodnie kominowe – poz. 26

Wolno stojący komin

Komin to obiekt służący do odprowadzania gazów spalinowych z procesów spalania m.in. w zakładach przemysłowych, elektrociepłowniach, cementowniach, hutach, spalarni odpadów i rafineriach.

Klasycznie posadowiony jest na masywnym fundamencie, a sam trzon komina wznoszony jest z betonu, stali czy cegły w przypadku starszych obiektów.

Kominy opodatkowane są tylko wtedy, gdy są wolno stojące.



Chłodnia kominowa

Chłodnia kominowa to obiekt, który odprowadza ciepło odpadowego z elektrowni ciepłych, zakładów chemicznych i hut poprzez odparowanie części wody chłodzącej.

Jej status nie był dotychczas przesądzony. Wydaje się, że były opodatkowane jako urządzenie budowlane.

Aktualnie jest budowlą i – co należy wyraźnie odnotować – **niezależnie od tego, czy jest wolno stojąca**, czy też nie. Ten walor został przypisany w poz. 26 wyłącznie do komina.



Wagi samochodowe i kolejowe

Definicja

Obiekty służące do pomiaru masy całkowitej pojazdów i ich ładunku

Nowelizacja

Nowelizacja przesądziła kwestię opodatkowania na niekorzyść podatników. Budowlą od 1 stycznia 2025 r. jest zarówno część budowlana wagi, jak i jej elementy techniczne, czyli wszystko co gwarantuje jej funkcjonalność.



Konstrukcja

Można spotkać się z wagą, której płyta wagowa umieszczona jest na powierzchni terenu. Inne mają pomost ułatwiający wjazd i zjazd. Jeszcze inne są przenośne.

Dotychczasowa praktyka

W dotychczasowej praktyce nie było jednoznacznie rozstrzygnięte, w jaki sposób opodatkować wagę. Organy podatkowe najczęściej akceptowały pogląd, że budowlą są wyłącznie części budowlane. Sądy administracyjne coraz częściej stały jednak na stanowisku, że waga powinna być opodatkowana w całości.

Rodzaje wag i ich konstrukcja



Waga płaska

Konstrukcja, w której płyta pomiarowa jest instalowana bezpośrednio na poziomie gruntu. Charakteryzuje się brakiem zagłębień i ramp najazdowych.



Waga najazdowa

Konstrukcja wyposażona w platformę wagową z najazdami po obu stronach. Umożliwia płynny wjazd i zjazd pojazdów, zwiększając bezpieczeństwo oraz efektywność procesu ważenia, szczególnie przy dużym natężeniu ruchu.



Waga mobilna

Kompaktowa i mobilna konstrukcja zaprojektowana do użytku tymczasowego lub w różnych lokalizacjach. Wyposażona w modułowy system montażu umożliwiający szybką instalację i demontaż, zachowując przy tym wysoką precyzję pomiarów wymaganą do celów handlowych i kontrolnych.



Opodatkowanie infrastruktury drogowej i parkingów



Nadziemne i podziemne przejście dla pieszych, ciąg pieszy

W poz. 8 wymieniono: nadziemne i podziemne przejście dla pieszych, ciąg pieszy. To obiekty umożliwiające bezpieczne przemieszczanie się pieszych – przede wszystkim w przestrzeni miejskiej, ale również na terenie zakładów.

Kładki



Chodniki



Tunele



Promenady i pasáže

Związek z działalnością gospodarczą

Chodniki na terenie zakładów

Istotne wydaje się być przypomnienie, że budowla podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jeśli więc na terenie zakładu produkcyjnego zdecydowano się na budowę ciągów pieszych – te będą opodatkowane.

Chodniki na osiedlach mieszkalnych

Co do zasady pozostają nieopodatkowane, ponieważ nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ciągi piesze w pasie drogowym

Nie podlegają podatkowi od nieruchomości ciągi piesze w pasie drogowym drogi publicznej.

Na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 upol podatkowi od nieruchomości nie podlegają grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle – z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż utrzymanie dróg publicznych lub eksploatacja autostrad płatnych.

Jeśli więc podmiot posiadający ów chodnik nie prowadzi działalności wyłączającej preferencję – ciągi piesze nie będą opodatkowane.

Drogi i inne

W poz. 16 wymieniono: droga, wjazd, zjazd i wyjazd z drogi, zatoka parkingowa.

W minionym stanie prawnym droga i jej podobne były uznawane za obiekt liniowy, a od 1 stycznia 2025 r., przewidziano dla nich osobną kategorię, czyli właśnie poz. 16. We wszystkich przypadkach mowa tak naprawdę o utwardzonym terenie, np. z asfaltu, betonu czy choćby kostki. Przy czym, tak jak każda budowla, dla opodatkowania musi zostać wzniesiona w wyniku robót budowlanych, więc przykładowo utwardzona ziemia nie powinna tej przesłanki spełniać.

1

Droga

To ogólne pojęcie obejmujące całą konstrukcję przeznaczoną do ruchu pojazdów lub pieszych. To ciąg komunikacyjny: jezdnia + pobocza + chodniki + elementy dodatkowy typu zatoki autobusowe.



Wjazdy i wyjazdy z dróg

Umożliwiają bezpieczne włączanie się do ruchu i jego opuszczanie. Są stosowane na autostradach, drogach ekspresowych oraz wjazdach na posesje prywatne i obiekty publiczne.



Zatoka parkingowa

Wydzielona część pasa drogowego lub placu, przeznaczona do tymczasowego postoju pojazdów. Zatoki są stosowane głównie w miastach, przy drogach szybkiego ruchu oraz w pobliżu obiektów użyteczności publicznej.

Infrastruktura towarzysząca

Wydaje się, że droga i jej podobne pełnią swoje zadania **bez udziału dodatkowych urządzeń**. Innymi słowy, po drodze można się poruszać niezależnie od tego, czy jest przy niej zainstalowana np. sygnalizacja, czy też nie. Dowodzi tego choćby fakt, że w wielu lokalizacjach takiej sygnalizacji nawet nie ma. Oczywiście wspiera ona ruch drogowy, ale nie jest tak, że determinuje techniczną zdolność drogi do korzystania z niej.

Zasady opodatkowania infrastruktury towarzyszącej

Odrębną kwestią jest natomiast opodatkowanie infrastruktury towarzyszącej, która jest indywidualnie oznaczona w załączniku, np. wolno stojące oświetlenie zewnętrzne. Takie, jeśli tylko:

- jest związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i
- nie jest objęte wyłączeniem, o którym mowa w art. 2 ust. 3 pkt 4 upol,

będzie podlegało opodatkowaniu jako budowla.



Most, wiadukt, estakada, przepust, przejazd

Poz. 18 załącznika nr 4 do upol to kolejne przykłady infrastruktury drogowej: most, wiadukt, estakada, przepust, przejazd. Żadne z wymienionych tu pojęć nie odwołuje się do odrębnej ustawy, a więc należy je rozumieć zgodnie ze znaczeniem nadanym im w słowniku języka polskiego.

Most

Obiekt umożliwiający przeprowadzenie drogi lub torów nad przeszkodą terenową, np. rzeką, doliną. Zapewnia ciągłość trasy przy jednoczesnym zachowaniu prześwitu dla obiektów pod mostem.

Elementy: filary, przęsła, łożyska mostowe, jezdnie lub torowisko.

Wiadukt i estakada

Wiadukt to odmiana mostu, stosowana nad przeszkodami typu drogi czy tory.

Estakada to długi most złożony z wielu przęseł, prowadzony nad terenem lub inną infrastrukturą.

Elementy: filary, przęsła, jezdnie lub torowisko.

Przepust i przejazd

Przepust to obiekt pod drogą lub torami, umożliwiający przepływ wody lub przejście małych zwierząt.

Przejazd to miejsce przecięcia się drogi i toru na jednym poziomie.

Tunel

Kolejna pozycja w załączniku to tunel (poz. 21). W praktyce można spotkać się z tunelem drogowym (dla samochodów i pieszych) oraz kolejowym (dla pociągów). W tej części nie doszło do zmiany opodatkowania względem poprzedniego stanu prawnego.

Warto odnotować, że w tunelu oświetlenie najczęściej będzie zainstalowane na jego ścianach, a więc nie będzie wolno stojące. Z tego względu nie powinno być opodatkowane jako budowla.

Parkingi i place

Kolejna kategoria – poz. 24 – przynajmniej w znakomitej większości nie powinna budzić wątpliwości. Dotyczy bowiem parkingów i placów, które dotychczas również były opodatkowane.

Parking poza budynkiem

Pozytywnie należy odczytać doprecyzowanie, że budowlą mogą być wyłącznie parkingi znajdujące się poza budynkiem, bo powinno eliminować to wątpliwości dotyczące parkingów zlokalizowanych na dachach – najczęściej galerii handlowych. Wybrane organy traktowały je dotychczas jako osobny obiekt, a nie element (dach) budynku.

Plac postojowy i składowy

Utwardzone powierzchnie przeznaczone do czasowego postoju pojazdów lub składowania materiałów.

Plac pod śmietnik

Wydzielona, utwardzona powierzchnia przeznaczona do ustawienia pojemników na odpady.

Podjazd

Droga prowadząca bezpośrednio do jakiegoś budynku/obiektu.

Opodatkowanie ramp

Rampa to obiekt, który może przyjmować różne kształty. Może to być podwyższenie przed budynkiem, będące tak naprawdę jego częścią, umożliwiające np. rozładunek. Może to być też urządzenie mobilne, które produkowane jest w fabryce, a następnie wykorzystywane na terenie przedsiębiorstwa.

Stan prawny do końca 2024 r.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2024 r. istniała możliwość ich opodatkowania, bo „rampa” była z nazwy wymieniona w załączniku do ustawy Prawo budowlane. Choć najczęściej nie była opodatkowana, bo była elementem budynku, projektowanym razem z nim, niewydzielonym z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych.

Stan prawny od 2025 r.

Aktualnie w załączniku pojęcie „rampa” nie pojawia się w żadnej pozycji. Czy można twierdzić, że kryje się za słowem „podjazd”?

Interpretacja

Taki pogląd należałoby odrzucić. Rampa to obiekt posiadający swoją indywidualną nazwę, więc skoro ustawodawca nie zdecydował się na wpisanie jej do załącznika (a mógł, bo dotychczas była znana ustawie), to opodatkowania nie należy domniemywać.

Konkluzja

W rezultacie skoro rampa nie została wymieniona jako odrębna budowla, to od 1 stycznia 2025 r. – nie powinna być opodatkowana.

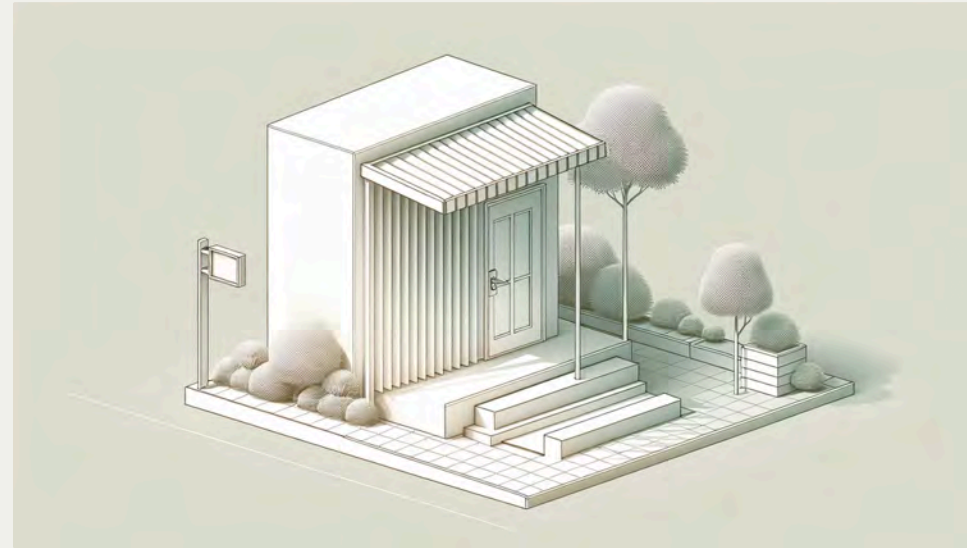


Opodatkowanie zadaszeń

Kontrowersyjnym obiektem są z kolei zadaszenia – jako że ustawodawca nie doprecyzował, że zadaszenie może podlegać opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy jest samodzielne. Za taką wykładnią należałoby się jednak opowiedzieć na bazie dotychczasowej praktyki i orzecznictwa.

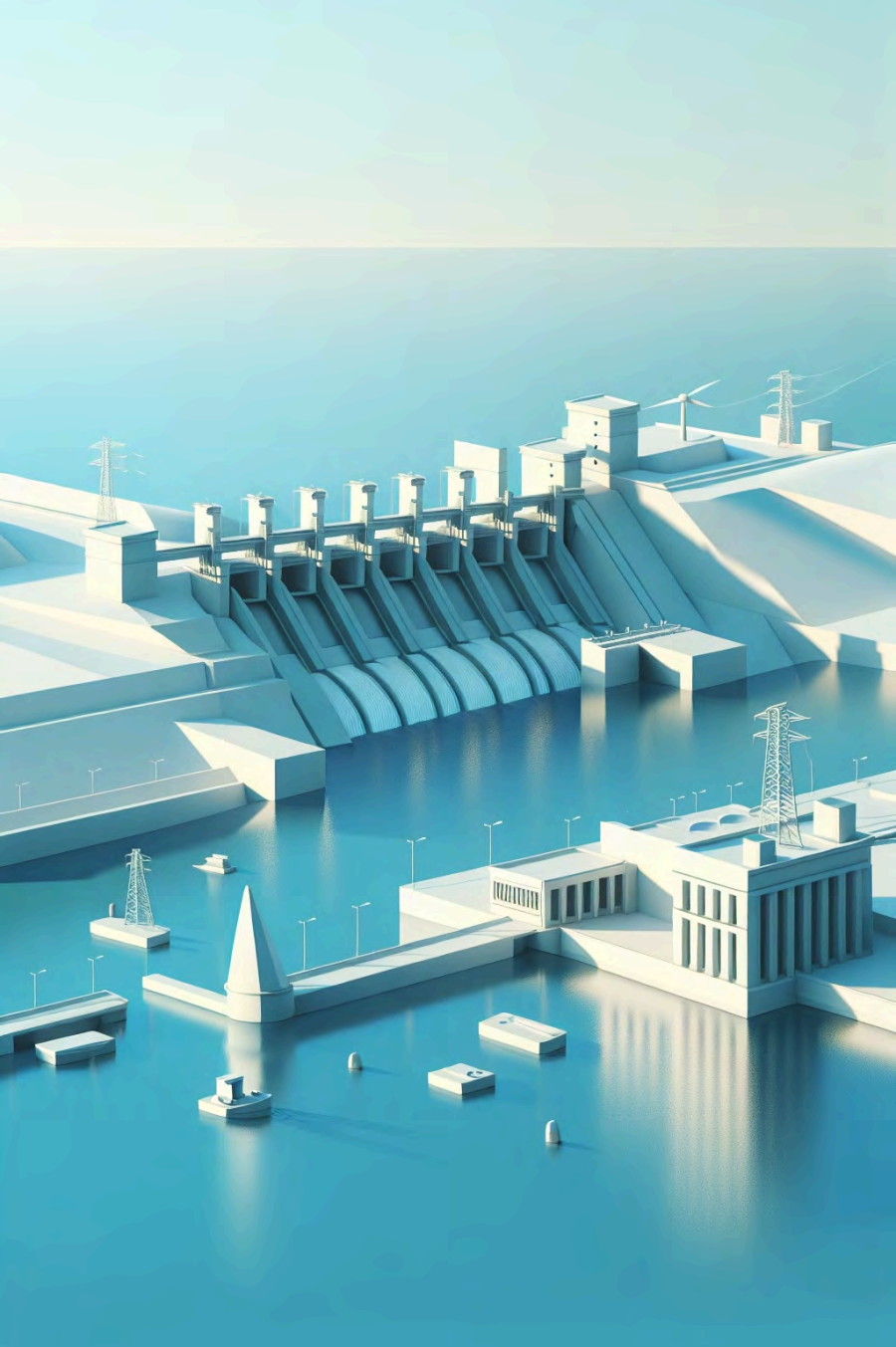


Jeśli zadaszenie powstało w wyniku robót budowlanych i ma własne nogi/własną konstrukcję – będzie budowlą (choć równie dobrze możemy je wówczas nazywać wiatą i opodatkować na podstawie poz. 11).



Jeśli zadaszenie opiera się o budynek, tj. jest daszkiem na drzwiach, to nie powinno być opodatkowane. Podatek od nieruchomości nie powinien mieć bowiem na celu opodatkowania niesamodzielnych obiektów, które istnieją tylko dlatego, że mają podporę w innych.

Opodatkowanie obiektów wodnych podatkiem od nieruchomości



Obiekty hydrotechniczne – definicja

Definicja ogólna

Obiekt hydrotechniczny, to obiekt służący gospodarce wodnej, kształtowaniu zasobów wodnych i korzystaniu z nich.

Podstawowy podział

Zasadniczo można podzielić je na:

1. morskie i śródlądowe,
2. obiekty piętrzące, służące przesyłaniu wody i regulacyjne.

Kazuistyczne wyliczenie obiektów hydrotechnicznych



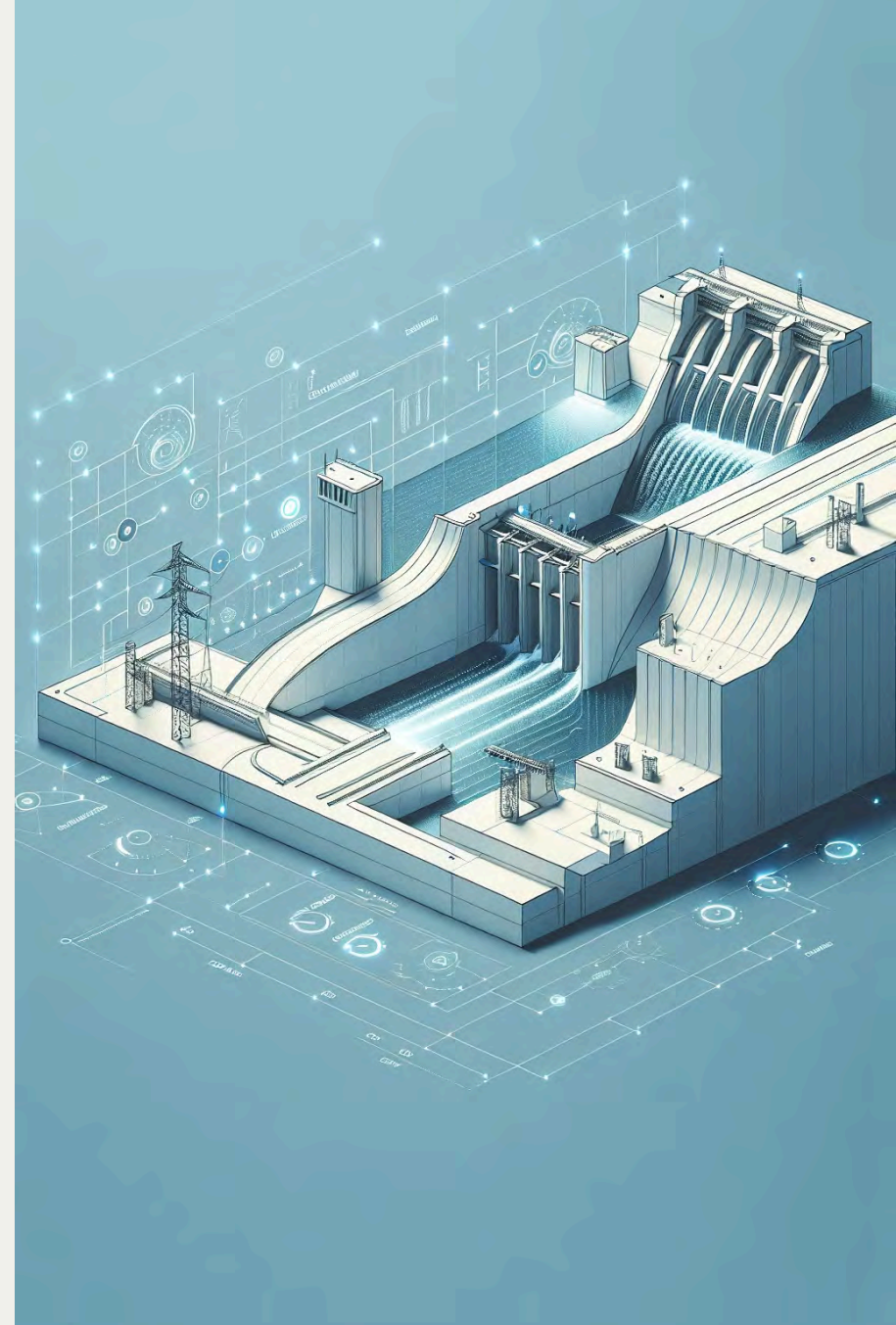
Załącznik do ustawy

Kazuistyczne wyliczenie obiektów hydrotechnicznych zaprezentowano w poz. 9.



Przykłady obiektów

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



Zapora

Definicja

To jedna z podstawowych budowli wodnych o charakterze piętrzącym. Budowana jest poprzecznie do koryta rzecznego w celu doprowadzenia do różnicy poziomów wody przed i za nią.

Funkcje

- gromadzenie i magazynowanie wody,
- regulacja przepływu i poziomu wody (ochrona przeciwpowodziowa),
- produkcja energii (w sytuacji gdy zaporą jest częścią elektrowni wodnej),
- zaopatrzenie w wodę

Przykład

Zapora Solina na Sanie



Próg i stopień wodny

Próg

Próg wodny to budowla piętrząca o małej wysokości. Zazwyczaj wykonany jest z betonu lub kamieni ułożonych w poprzek rzeki.

W przypadku progu dno ciek jest na równej płaszczyźnie przed i za budowlą.

Funkcje:

- regulacja przepływu,
- uspokojenie nurtu i zmniejszenie erozji koryta poniżej progu.

Przykład: kamienny próg piętrzący w małym cieku wodnym.



Stopień wodny

Obiekt piętrzący składający się najczęściej z niskiej zapory, jazu oraz ewentualnie małej elektrowni wodnej i śluzy.

Cechą wyróżniającą stopień wodny jest różnica poziomów dna przed i za budowlą.

Funkcje:

- regulacja przepływu,
- poprawa żeglowności rzek,
- produkcja energii (w sytuacji gdy stopień wodny jest częścią elektrowni wodnej).

Przykład: stopień wodny Włocławek na Wiśle



Jaz

Jaz to obiekt piętrzący budowany najczęściej w poprzek kanału lub rzeki w celu piętrzenia wody, tj. dla utrzymania stałego poziomu wody.

Przykładem jest jaz na kanale Gliwickim.



Funkcje

Utrzymanie stałego poziomu wód, zabezpieczenie przed powodzią



Zastosowanie

Zaopatrywanie w wodę do celów energetycznych



Śluza wałowa i syfon



Śluza wałowa

Śluz wałowy jest elementem ochrony przeciwpowodziowej. Umożliwia przepływ wody przez wał przeciwpowodziowy bez jego naruszenia.



Syfon

Syfon hydrotechniczny przenosi wodę lub ścieki pod inną przeszkodą, np. pod rzeką lub wałem.

Brama przeciwpowodziowa i kanał



Brama przeciwpowodziowa

Przegroda montowana w korycie rzeki, kanale lub w wale, służąca do czasowego zamykania przepływu w celu ochrony przed wezbraniem lub odcinania dopływu fali powodziowej.



Kanał

Ciek wodny, który może pełnić rozmaite funkcje, np. transport towarów i statków (kanał żeglugowy), nawadnianie pól (kanał nawadniający) lub odprowadzanie nadmiaru wody (kanał melioracyjny).



Rodzaje kanałów

Można wyróżnić kanały wodne będące fragmentami dróg wodnych, jak i kanały przeciwpowodziowe.



Śluza żeglowna

Definicja

Śluza to obiekt wznoszony na kanałach, rzekach oraz pomiędzy jeziorami. Ich nadrzędnym celem jest umożliwienie pokonywania różnic poziomu wody przez jednostki pływające (np. statki, barki, jachty) podczas żeglugi.

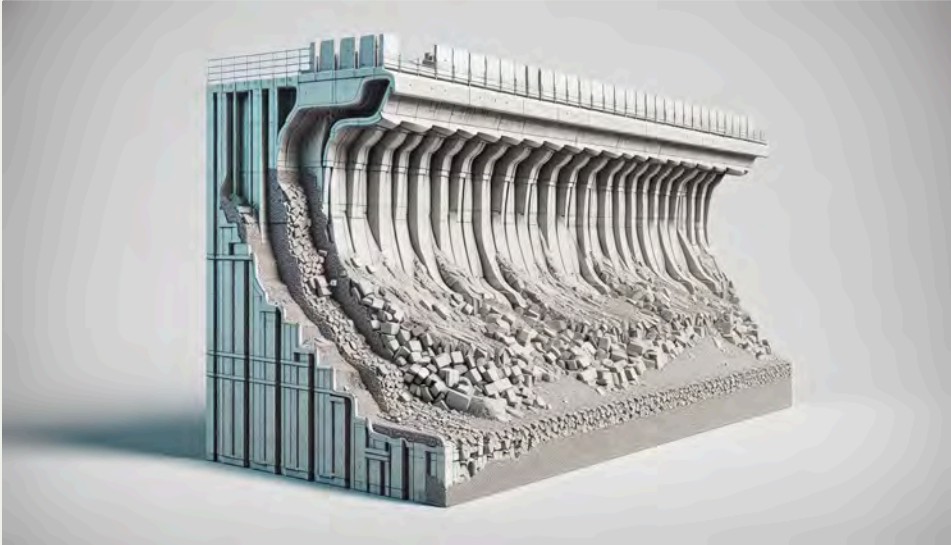
Zasada działania

Polega na tym, że przykładowo statek wpływa do komory przez jedną przegrodę otwartą, przy drugiej przegrodzie zamkniętej. Otwarta przegroda następnie jest zamykana i zalewana wodą.

Finalizacja procesu

Po wyrównaniu się poziomów w komorze i kanale wylotowym śluza się otwiera i jednostka wypływa z komory.

Opaska brzegowa i ostroga brzegowa



Opaska brzegowa

Umocnienie brzegu rzeki czy kanału, które zabezpiecza przed erozją. Najczęściej wykonane z kamienia, betonu lub innych trwałych materiałów



Ostroga brzegowa

Obiekt, którego zadaniem jest rozproszenie energii fali morskiej i ochrona brzegu przed erozją. Pełni funkcję ochronną, zabezpieczając brzegi przed niszczącym działaniem wody

Rów melioracyjny i obiekty zrzutu



Rów melioracyjny inny niż ziemny

Ze względu na swoją konstrukcję rów może być szczelny lub ziemny. Rów szczelny różni się od rowu ziemnego tym, że nie ma kontaktu ze środowiskiem i nie odwadnia lub nie nawadnia terenu, wzdłuż którego przebiega jego trasa.



Obiekt zrzutu wody lub ścieków

Obiekt zrzutu wody lub ścieków to budowle pozwalające na kontrolowane odprowadzenie cieczy do dedykowanego jej zbiornika.



Obudowa ujęć wód podziemnych

Należy zauważyć, że w poz. 9 załącznika nr 4 do upol, wyraźnie wskazuje się, że budowlą może być tylko obudowa ujęcia. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego „obudowa” to przede wszystkim: «część zewnętrzna urządzenia». Taką najczęściej posiadają studnie głębinowe, tj. pokrywę (standardowo białą) wykonaną z laminatu, która przypomina kaptur ochraniający obiekt przed czynnikami zewnętrznymi. Dotyczy to w szczególności pompy, która zainstalowana jest na powierzchni terenu i potrzebuje ochrony przed zalaniem (np. przed deszczem).

Obiekty portowe – wprowadzenie



Podstawa prawna

Kolejna pozycja w załączniku, która odnosi się do infrastruktury wodnej, to poz. 14. Dotyczy obiektów okołoportowych.



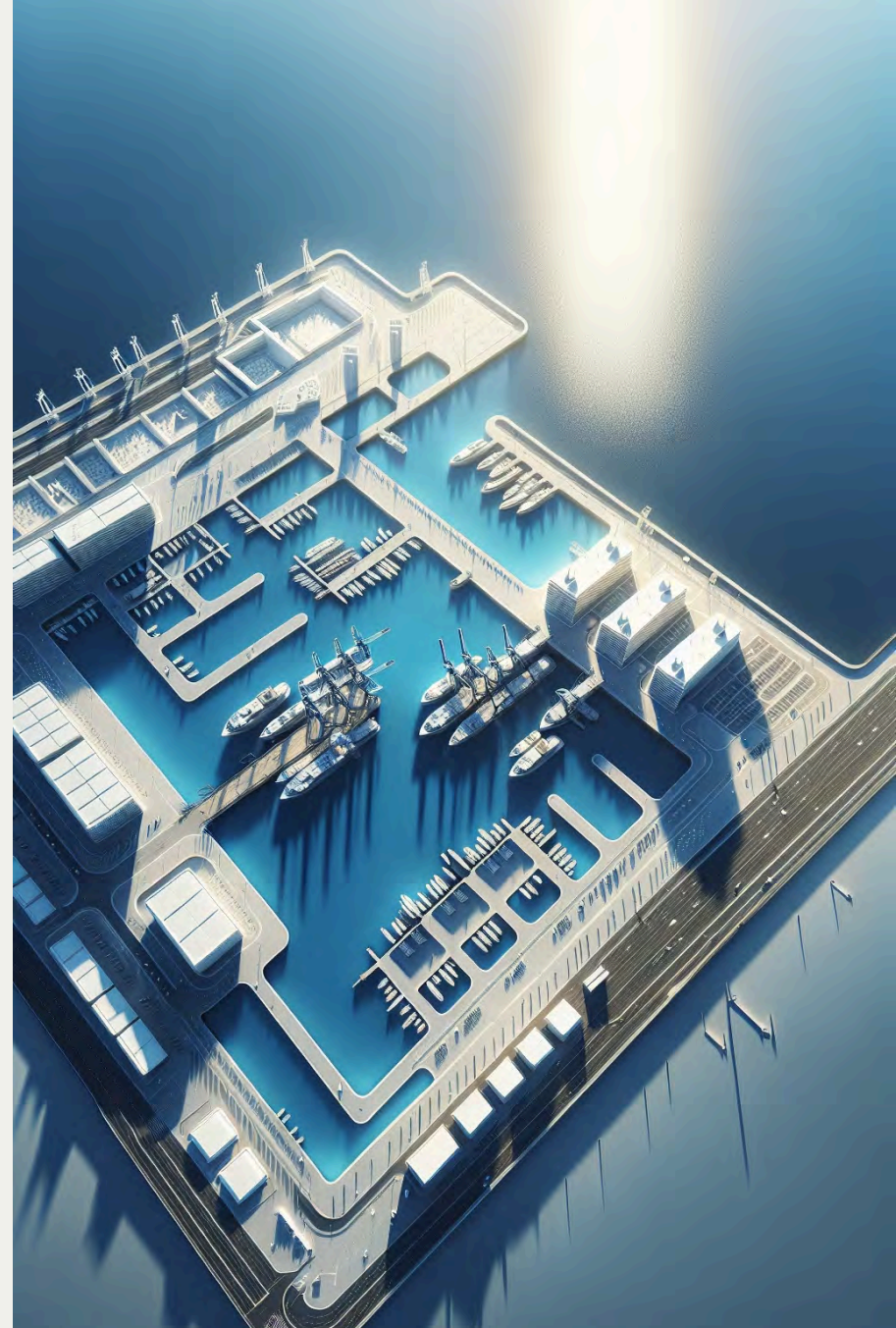
Zasady opodatkowania

Zawsze wtedy, gdy dany obiekt powstanie w wyniku robót budowlanych, powinien być opodatkowany jako budowla.



Charakter obiektów

W tej kategorii raczej nie wystąpi opodatkowanie jako budynek, bo mowa w tym przypadku o obiektach otwartych, niezadaszonych, unoszących się na wodzie.



Przystań i sztuczna wyspa

Przystań



Miejsce postoju i obsługi jednostek pływających (np. jachtów, łodzi, motorówek). Może być częścią większego portu lub samodzielnym obiektem. Składa się z pomostów, nabrzeży, dalg do cumowania. Zwykle wykonana jest z betonu, stali lub kompozytów odpornych na wodę morską lub słodką.

Sztuczna wyspa



Obiekt tworzony w celu zasiedlenia, przykładowo w celu posadowienia farm wiatrowych lub w po prostu w celu rozwoju portu i ochrony brzegu. Najczęściej jest to obiekt usypany ze skał, stabilizowany geowłókninami, palami stalowymi lub betonowymi obudowami.

Basen portowy i dok



Basen portowy

Basen portowy to akwen wewnątrz portu, w którym odbywa się załadunek, rozładunek lub postój jednostek pływających. Jest to naturalny lub sztucznie wykopany akwen, który jest ograniczony falochronami i nadbrzeżami. Umocniony standardowo betonem, stalowymi ścianami lub innymi konstrukcjami.



Dok

Obiekt do naprawy lub budowy statków, który umożliwia osuszenie kadłuba. Można wyróżnić:

- dok suchy, do którego wpływa statek, a następnie wypompowuje się z niego wodę
- dok pływający, czyli konstrukcję unoszącą się na wodzie

Doki mogą być konstrukcjami żelbetowymi lub stalowymi. W celu ich obsługi wyposażone są w urządzenia odpompowujące wodę, tamy (zamknięcia wjazdowe) i systemy dźwigowe.

Falochron i nabrzeże



Falochron

Falochrony to ciężkie konstrukcje z kamieni i betonu, często oparte na stalowych palach lub fundamentach betonowych. Ich zadaniem jest ochrona brzegu przed działaniem fal, tj. zmniejszenie falowania wewnątrz basenu portowego.



Nabrzeże

W tym przypadku mowa o konstrukcji oporowej wykonanej z betonu, stali, a w przypadku mniejszych nabrzeży – z drewna, którego nawierzchnia również jest betonowa lub asfaltowa. Jest to umocniony brzeg morza, rzeki, kanału, który jest dostosowany do przyjmowania statków i prowadzenia rozładunku i załadunku.

Molo, pirs i pomost



Molo

Spacerowa lub użytkowa platforma wchodząca w głąb wody. Może też służyć do cumowania małych jednostek. Najczęściej żelbetowa, stalowa lub drewniana – wspierana na palach wbitych w dno.



Pirs

Pirs konstrukcyjnie przypomina w istocie molo, ale stosowane jest w portach i umożliwia cumowanie statku z obu stron. Dokładnie jak molo – może być konstrukcją betonową, stalową, a czasem również kamienną.



Pomost

Mała platforma przeznaczona do poruszania się ludzi i rekreacji, ale także do cumowania małych łodzi. Najczęściej drewniana, choć przy większych akwenach stosuje się pomosty pływające (z betonu na pontonach).

Pochylnia, dalba i stawa



Pochylnia

Obiekt służący do wodowania i wyciągania statków na brzeg. Często jest to element szlaków wodnych, gdzie transportuje się statki w górę lub w dół (np. pochylnia na Kanale Elbląskim). Z perspektyw technicznej są to utwardzone drogi o odpowiednim spadku, z betonowych płyt, szyb stalowych i mechanizmów wciągających.



Dalba

Pojedyncza lub zespolona konstrukcja w wodzie, która służy do cumowania statków lub oznakowania toru wodnego. Zazwyczaj są to stalowe pale wbite w dno, czasem wzmocnione drewnem, betonem lub stalową konstrukcją rurową.



Stawa

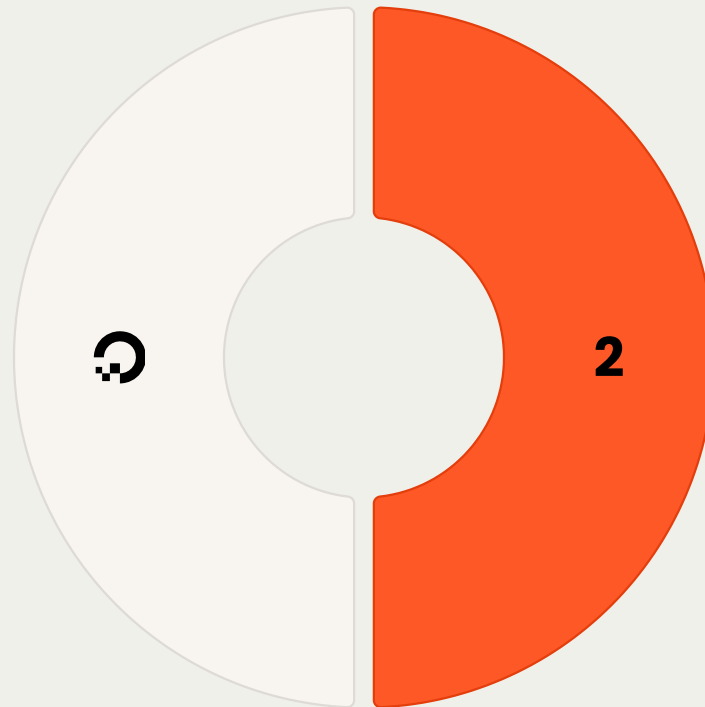
Rodzaj stałego znaku nawigacyjnego – bez świateł, co odróżnia go od latarni. Służy do wskazywania wejść do portów lub innych punktów nawigacyjnych. Stawa, to murki, słupy lub wieżyczki zbudowane z betonu, cegły, stali albo drewna.

Ujęcie wód morskich i śródlądowych

W poz. 19 załącznika nr 4 do upol wymieniono ujęcie wód morskich i śródlądowych. Są to przykłady obiektów, które pozwalają na pobór wody w celu korzystania z niej – z rozróżnieniem na źródło poboru.

Wody morskie

Wody morskie to oczywiście wody mórz.



Wody śródlądowe

„Śródlądowy”, w znaczeniu nadanym temu słowu w słowniku języka polskiego, to «znajdujący się wewnątrz lądu». Będą to zatem wody powierzchniowe typu rzeki czy jeziora.

Opodatkowanie obiektów kontenerowych i hal namiotowych

GWW
LEGAL & TAX



Rodzaje kontenerów

Obiekty kontenerowe mogą przybierać różną formę – mogą to być obiekty prefabrykowane lub po prostu blaszane.

Służą m.in. do instalowania w nich transformatorów, urządzeń telekomunikacyjnych, jako punkt gastronomiczny czy jako zaplecze budowy. Częsty widok przy inwestycjach deweloperskich. Ich opodatkowanie od 1 stycznia 2025 r. jest wprost uzależnione od tego, czy są w jakikolwiek sposób związane z gruntem. Jest to zatem ten przykład z załącznika nr 4 do upol, przy którym samo zidentyfikowanie obiektu nie jest wystarczające. Tu **konieczne jest ustalenie, że mamy do czynienia z obiektem kontenerowym, ale tylko takim, który jest trwale związany z gruntem.**

Załącznik do ustawy

W załączniku, w poz. 10, wymieniono trwale związane z gruntem obiekty kontenerowe. **Nie oznacza to jednak, że kontener może być i zawsze będzie tylko budowlą.** W przypadku każdego obiektu należy ustalić: czy został wzniesiony w wyniku robót budowlanych, czy spełnia przesłanki pozwalające uznać go za budynek, a dopiero na końcu – czy spełnia przesłanki pozwalające uznać go za budowlę.



Roboty budowlane

Sprawdzenie, czy kontener został wzniesiony w wyniku robót budowlanych



Kryteria budynku

Weryfikacja, czy spełnia przesłanki pozwalające uznać go za budynek



Kryteria budowli

Sprawdzenie, czy spełnia przesłanki pozwalające uznać go za budowlę, tj. czy jest trwale związany z gruntem

Trwały związek z gruntem

W ramach nowelizacji ustawodawca zdecydował się na zdefiniowanie pojęcia trwałego związania z gruntem.



Definicja trwałego związania z gruntem

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.



Konieczność połączenia

Nowa definicja wyraźnie wskazuje na połączenie. Połączenie, zgodnie ze słownikiem języka polskiego, to *«element łączący lub sposób łączenia elementów jakiejś całości»*. Należy zatem założyć konieczność istnienia jakiegoś spoiwa/elementu łączącego, np. kotew lub śrub.

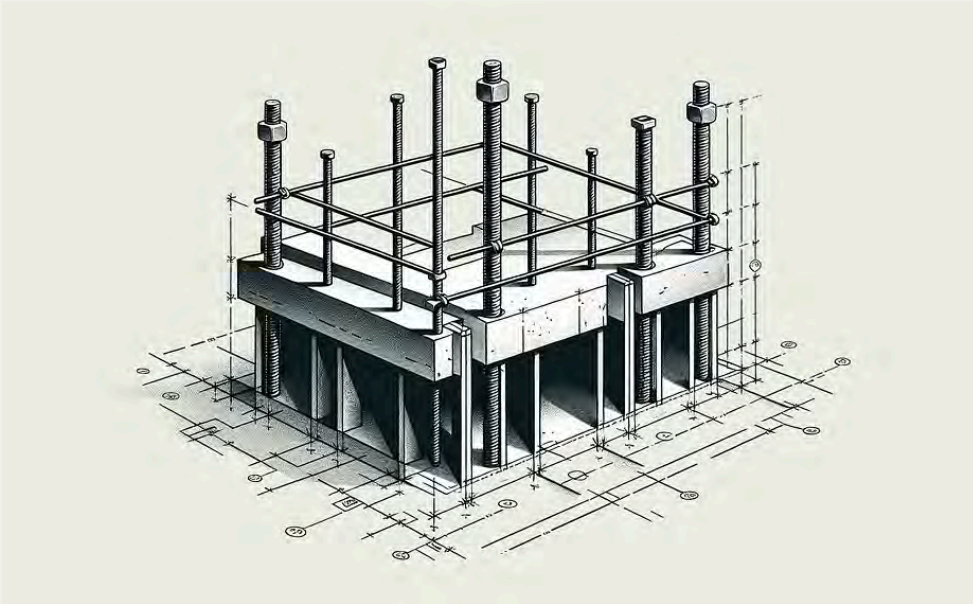


Sama masa nie wystarczy

Połączonym z gruntem nie będzie obiekt, który wprawdzie jest stabilny i się nie przewraca, ale tylko dzięki swojej masie.

Połączenie a posadowienie

Nowa definicja trwałego związania z gruntem wyraźnie wskazuje na połączenie, a nie samo posadowienie.



Trwałe związanie z gruntem

Obiekt połączony z gruntem czy fundamentem za pomocą **śrub, kotew lub innych elementów łączących**.



Tylko posadowienie

Obiekt posadowiony bez żadnego mocowania, który jest stabilny jedynie dzięki swojej masie.

Kontener jako budynek

Kontener standardowo będzie posiadał dach i będzie wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Jeśli będzie połączony z podłożem, będzie również trwale związany z gruntem. Istotna staje się zatem kwestia rozumienia pojęcia „fundament”, bo jest to element, który będzie determinował opodatkowanie kontenera od powierzchni użytkowej.

Mówiąc o fundamentach, tak naprawdę należy mieć na myśli każdy ich rodzaj, np. płyta fundamentowa, ława czy stopy fundamentowe. Należy odrzucić tezę, że fundament musi być w całości zlokalizowany w całości poniżej poziomego gruntu. Warunek taki w ogóle nie wynika z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Za fundament nie powinna być uznawana np.:

- kostka brukowa,
- niezwiązane z gruntem bloczki betonowe,
- plac.

Dokumentacja budowlana

Faktem jest, że brak wyraźnej płyty fundamentowej często generuje wątpliwości po stronie organu podatkowego, niemniej w praktyce budowlanej nie zawsze się po nie sięga.

Projekt budowlany

Najwięcej informacji o istnieniu i konstrukcji danego fundamentu można zaczerpnąć z projektu budowlanego.



Opinie biegłych

Można też wykorzystać opinie biegłych z zakresu prawa budowlanego.

Dokumentacja budowlana

Można również posiłkować się dokumentami wydanymi w oparciu o przepisy prawa budowlanego, np. decyzje o pozwoleniu na budowę.



Na uprawnienie do czerpania z ww. dokumentów budowlanych wskazuje się w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej:

(...) 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.

Kontener na bloczkach betonowych

Odnosnie do bloczków, to jest to rozwiązanie często stosowane przez deweloperów. Na nierównym gruncie stawiane są bloczki, a na nich, bez jakiegokolwiek mocowania, obiekt kontenerowy. Intencją jest tu bowiem posadowienie ich wyłącznie na czas budowy, więc sztywne wiązanie z gruntem stałoby w opozycji do ogólnego zamierzenia, czyli mobilności.

Jeśli kontener stoi na bloczkach betonowych, które nie są trwale scalone z podłożem i nie pełnią roli fundamentu, nie jest przymocowany do tych bloczków, tylko na nich stoi, **nie powinien być opodatkowany podatkiem od nieruchomości.**



Kontener – pierwszeństwo budynku!

Co wielokrotnie zostało podkreślone, każdy obiekt należy w pierwszej kolejności ocenić z perspektywy definicji budynku. Poniższe przykłady ilustrują zasady opodatkowania kontenerów.



Kontener jako budynek

Jeśli kontener ma fundamenty i jest trwale związany z gruntem – powinien być opodatkowany jako budynek.



Kontener przykręcony do placu

Jeśli kontener nie ma fundamentów, ale jest trwale związany z gruntem np. za pomocą kotew przykręconych do placu – powinien być opodatkowany jako budowla.



Kontener mobilny

Jeśli kontener jest tymczasowo posadowiony na placu budowy, bez jakiegokolwiek mocowania – nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Analogicznie w przypadku każdego innego kontenera, który nie został wzniesiony w ramach robót budowlanych.

Przykłady opodatkowania obiektów kontenerowych



Kontener na płycie fundamentowej

Kontener umieszczony na płycie fundamentowej, do której jest przymocowany za pomocą kotew chemicznych – jest budynkiem (o ile powstał w wyniku robót budowlanych).



Kontener na ławie fundamentowej

Kontener umieszczony na ławie fundamentowej, do której będzie przykręcony śrubami – jest budynkiem.



Kontener na kostce brukowej

Kontener postawiony na kostce brukowej, do której będzie przykręcony śrubami – jest budowlą.



Kontener wolno postawiony

Kontener wolno postawiony na bloczkach betonowych, które to w całości leżą na powierzchni terenu – nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zawartość kontenerów – kwestie sporne

1

Kwestia „budowli w budynku”

W uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej wskazano, że: *Umieszczenie budowli lub jej części w budynku nie oznacza, iż przedmiotem opodatkowania jest wyłącznie budynek, z pominięciem obiektu znajdującego się w jego wnętrzu.*

2

Odrębna ocena zawartości

Może zdarzyć się tak, że w kontenerze jest umieszczony obiekt, który funkcjonalnie jest powiązany z innym, np. z siecią.

3

Konieczność analizy funkcji urządzenia i dokumentów

Wówczas konieczne jest zbadanie, czy zawartość tego kontenera może podlegać opodatkowaniu razem z tym innym obiektem.

Należy przy tym pamiętać, że całkowicie nie jest to możliwe, jeśli zawartość kontenera nie została wzniesiona w ramach robót budowlanych!



Przekrycia namiotowe i inne – poz. 28

Poz. 28 to: przekrycie namiotowe, powłoka pneumatyczna, strzelnica, kiosk uliczny, pawilon sprzedaży ulicznej, pawilon wystawowy – trwale związane z gruntem.

Wszystkie wymienione obiekty do uzyskania statusu budowli muszą być trwale związane z gruntem. Oczywiście muszą przy tym zostać wzniesione w wyniku robót budowlanych i nie mogą być budynkiem. W rzeczywistości gospodarczej najczęściej można spotkać się z tym pierwszym, tj. przekryciem namiotowym.

Przekrycie namiotowe, to popularnie zwana **hala namiotowa**. Standardowo obiekt ten będzie posiadał dach, będzie wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych i przymocowany do podłoża za pomocą śrub lub kotew. O tym, czy hala namiotowa będzie opodatkowana jako budynek, czy jako budowla – rozstrzygnie zazwyczaj obecność fundamentów.



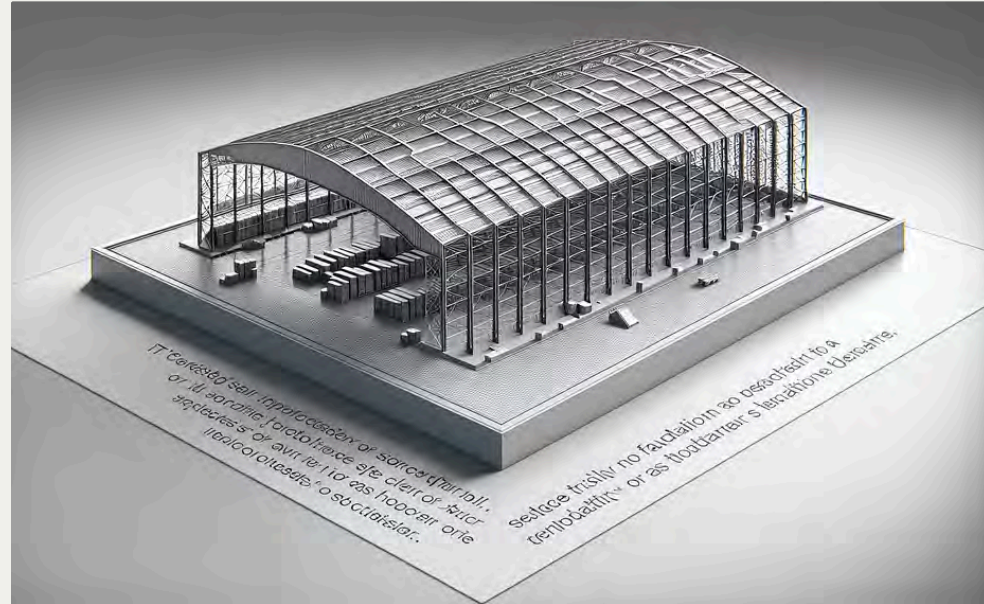
Opodatkowanie hali namiotowej

Trzy różne scenariusze opodatkowania hal namiotowych:



Hala z fundamentami

Hala namiotowa posiadająca fundamenty i trwale związana z gruntem – będzie opodatkowana jako budynek.

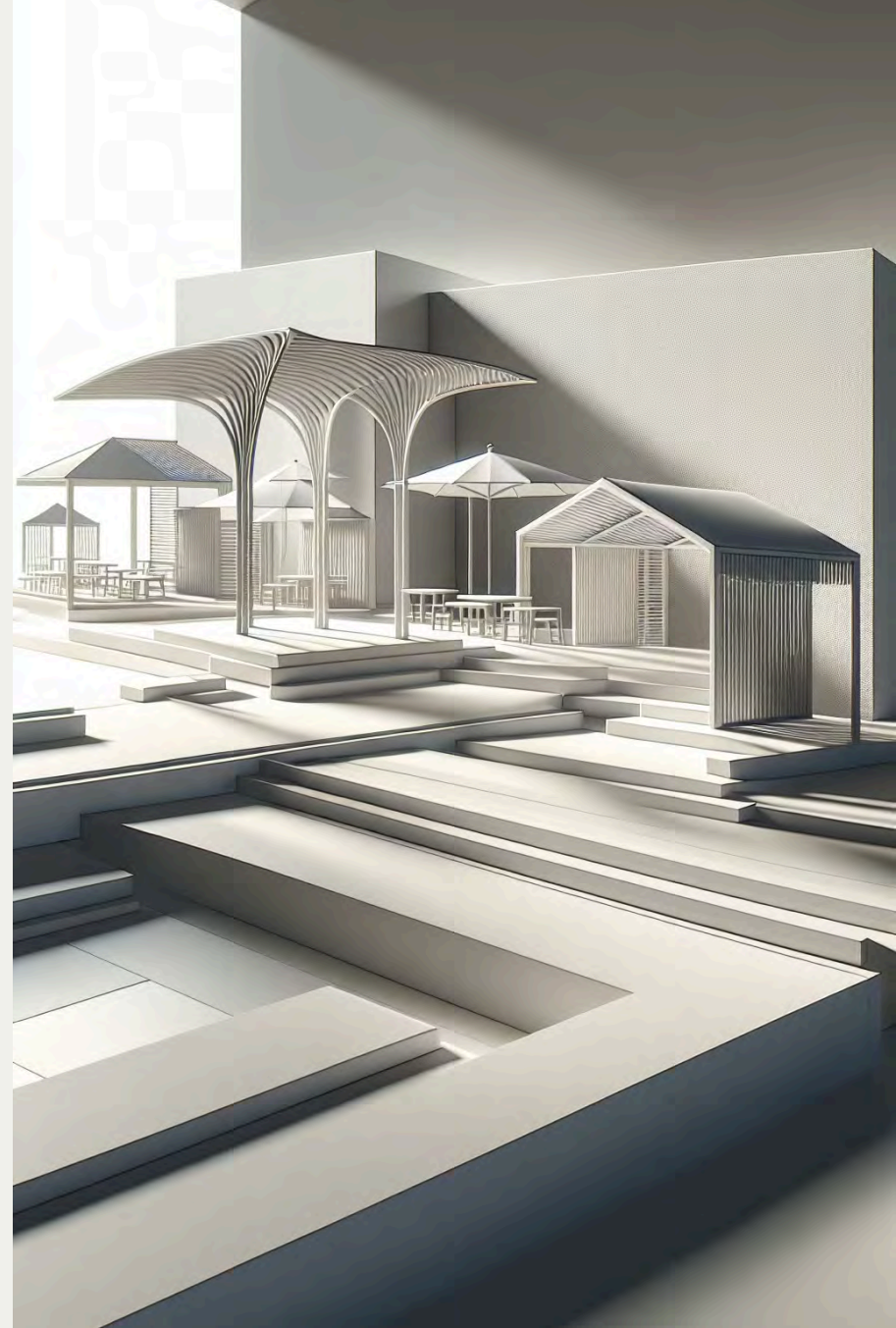


Hala bez fundamentów

Hala namiotowa bez fundamentów, ale trwale związana z gruntem (np. kotwiona) – będzie opodatkowana jako budowla.

Wiaty a podatek od nieruchomości

GWW
LEGAL & TAX



Materiał i przeznaczenie

Wiaty to w praktyce często stosowane obiekty o różnym przeznaczeniu. Ich nadrzędnym zadaniem jest ochrona przed warunkami atmosferycznymi. Mogą być wykonane z różnych materiałów – ze stali, aluminium czy drewna. Ściany boczne mogą być np. betonowe, z blachy falistej, siatki ażurowej czy nawet szklane. Wariantów jest wiele.



Wiaty parkingowe

Chroniące pojazdy przed warunkami atmosferycznymi



Wiaty rowerowe

Zabezpieczające rowery przed deszczem i śniegiem



Wiaty przystankowe

Chroniące pasażerów oczekujących na transport



Wiaty na wózki sklepowe

Organizujące przestrzeń handlową



Wiaty magazynowe

Służące do przechowywania towarów

Warianty opodatkowania wiat

Wiata to przykład obiektu, którego nazwa nie może determinować sposobu opodatkowania. Innymi słowy, w praktyce istnieją wiata, które:

1

**nie spełniają definicji obiektu budowlanego i nie
podlegają opodatkowaniu**

2

**spełniają przesłanki pozwalające uznać je za
budynek i podlegają opodatkowaniu od
powierzchni użytkowej**

3

**są budowlą i podlegają opodatkowaniu
od wartości**

Wiaty wyłączone z opodatkowania

Na skutek nowelizacji wprowadzono do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nową definicję obiektu budowlanego. Za taki uznaje się budynek lub budowlę, z wyłączeniem wyrobisk górniczych, a także niewielkich obiektów stanowiących:



Obiekty kultu religijnego

w szczególności kapliczki, krzyże przydrożne i figury



Obiekty architektury ogrodowej

w szczególności posągi i figurki ogrodowe, wodotryski, mostki, pergole, murowane grille i oczka wodne



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

W kontekście wiat należy odnotować, że nie będzie podlegała opodatkowaniu wiata niewielka, która służy rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, w szczególności wiata śmietnikowa, na wózki dziecięce i wiata rowerowa. Przy czym, jest to **katalog otwarty**, a więc obiekty podobne – również nie będą objęte podatkiem od nieruchomości.

Kryterium niewielkości

Orzecznictwo

W obu stanach prawnych obiekt niepodlegający opodatkowaniu musiał/musi być niewielki i w żadnym z nich ustawodawca nie zdecydował się na zdefiniowanie tego pojęcia. Z racji ich tożsamości, w celu jego interpretacji, zasadne wydaje się być posłużenie w tym miejscu dotychczasowym orzecznictwem.

WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 30 września 2020 r., sygn. I SA/Bk 604/20 wskazał, że:

stwierdzenie, że dany obiekt jest „niewielki” wymaga nie tylko określenia jego bezwzględnych wymiarów (wysokości, szerokości, długości), ale także odniesienia wielkości tego obiektu do jego usytuowania w konkretnej przestrzeni. Istotne może okazać się także zwrócenie uwagi na rodzaj przyjętej konstrukcji, np. konstrukcja ciężka, betonowa, czy lekka, ażurowa.

Cechy obiektu niewielkiego

- lekka konstrukcja,
- niewielki rozmiar w szczególności w odniesieniu do otaczających go obiektów

Przykład

Jeśli przy centrum logistycznym znajduje się ażurowa wiata śmietnikowa o wymiarach np. 1,5 m x 2,3 m – nie powinna być opodatkowana. Jej konstrukcja, rozmiar i kontrast pomiędzy jej gabarytem a sąsiadującym z nią budynkiem pozwala twierdzić, że ona sama jest niewielka.

Oczywiście wymiar ten jest jedynie przykładowy i niestety w orzecznictwie nie wypracowano sztywnych ram w tym zakresie. To z kolei wprowadza niepewność co do stosowania tej regulacji przez organy podatkowe.

Wiaty na wózki sklepowe i przystankowe

Przeznaczenie i konstrukcja

Wiaty na wózki sklepowe czy przystankowe standardowo odpowiadają konstrukcją i gabarytem wiatom rowerowym czy wiatom na wózki dziecięce. Należałoby również twierdzić, że w tożsamy sposób służą utrzymaniu porządku. Dzięki nim wiemy, gdzie co lub kto ma stać. Dzięki nim przestrzeń jest uporządkowana. Cel ich istnienia odpowiada zatem oznaczonemu w art. 1a ust. 1 pkt 2a lit. c upol.

Wniosek

Mając na uwadze powyższe, można bronić tezy, że standardowa wiata na wózki sklepowe i wiata przystankowa nie spełnia definicji obiektu małej architektury.

Spory w dotychczasowym orzecznictwie

Aczkolwiek należy mieć na względzie, że w dotychczasowym orzecznictwie istniały spory dotyczące ich opodatkowania i wiele sądów opowiedziało się za kwalifikacją jako budowla. Negatywnie należy zatem ocenić to, że ustawodawca w ramach nowelizacji nie rozstrzygnął tego problemu. Jednak dodanie „wiat na rowery”, które konstrukcyjnie i gabarytowo są niezwykle do nich podobne, może być istotnym argumentem dla podatników.



Wiatra jako budynek

Każda wiatra, która została uznana za obiekt budowlany, musi być następnie oceniona z perspektywy definicji budynku. W tym przypadku kluczową rolę będzie odgrywała obecność (lub brak) fundamentów i wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych.

Fundament wiatry, jeśli jest, najczęściej jest punktowy. Nie zmienia to faktu, że jest to fundament. W przypadku jego zidentyfikowania właściwie w każdym przypadku wystąpi trwałe związanie z gruntem, bo słupy wiatry będą zalane betonem. Istotna jest zatem kolejna przesłanka – wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych.

Choć nie należy tego traktować przesądzająco, to z dotychczasowego orzecznictwa wypływa wniosek, że jeśli wiatra ma m.in. trzy ściany (i oczywiście spełnia pozostałe przesłanki z definicji budynku), to może podlegać opodatkowaniu jako budynek. Przy czym nie może to być ściana z siatki ażurowej, plandeki, a dodatkowe wątpliwości mogą generować prześwity. Niemniej niewątpliwie taka kwalifikacja nie jest wykluczona.



Przykłady klasyfikacji wiat



Wiata na rowery

Obiekt wyłączony z opodatkowania



Wiata z własnym fundamentem, zabudowana z dwóch stron

Klasyfikacja: Budowla



Wiata otwarta ze wszystkich stron

Klasyfikacja: Budowla

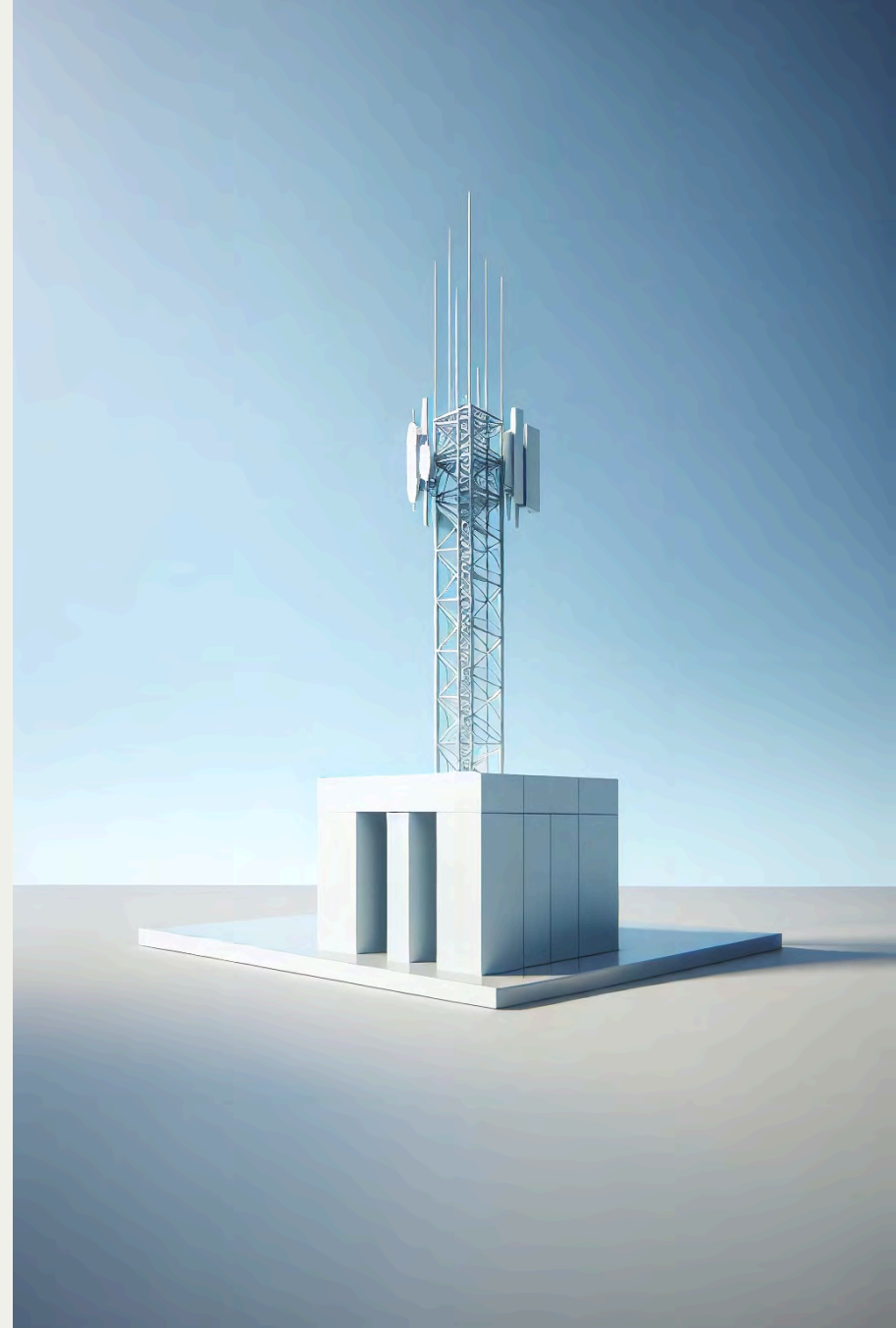


Wiata z własnym fundamentem, zabudowana z trzech stron

Klasyfikacja: Budynek

Elementy sieci telekomunikacyjnej a podatek od nieruchomości

GWW
LEGAL & TAX



Elementy sieci telekomunikacyjnej a podatek od nieruchomości

Na skutek nowelizacji spośród wszystkich składowych sieci telekomunikacyjnej opodatkowane będą tylko te, które zostały wprost wymienione w poz. 12.

W poz. 12 wskazano:

- podbudowę słupową dla linii kablowej,
- fundament,
- konstrukcję wsporczą,
- wolno stojący maszt antenowy,
- wolno stojącą wieżę,
- szafę telekomunikacyjną,
- słupek telekomunikacyjny.

Obiekty te umożliwiają przesył danych, sygnałów radiowych, telewizyjnych i internetowych. Odpowiadają za stabilne i niezawodne działanie systemów łączności przewodowej oraz bezprzewodowej.



Podbudowa słupowa dla linii kablowej



Przeznaczenie

Podbudowa słupowa, co sugeruje sama nazwa, podtrzymuje kable telekomunikacyjne.



Materiały

Najczęściej jest betonowa, ze stali ocynkowanej lub kompozytów odpornych na korozję.



Status podatkowy

Powinna podlegać opodatkowaniu jako budowla.

Oczywiście może podtrzymywać również inne, niemniej poz. 12 załącznika nr 4 do upol ogranicza się do sieci telekomunikacyjnej.

Fundament



Przeznaczenie

Zapewnia stabilność i przenosi obciążenia na grunt, zapobiegając osiadaniu i przewróceniu się obiektu.



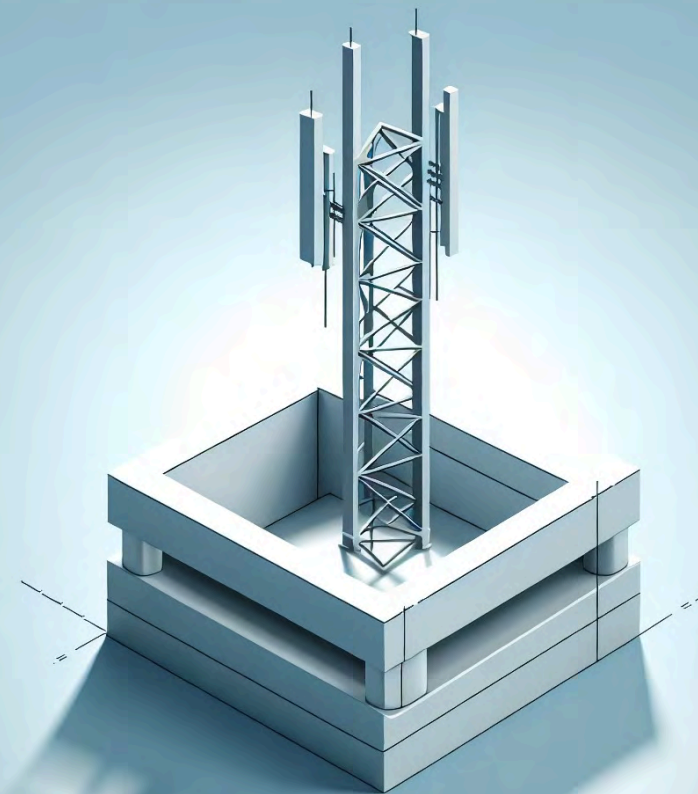
Zastosowanie w telekomunikacji

Fundament znajdziemy pod podbudową słupową, wieżą czy choćby masztem telekomunikacyjnym.



Status podatkowy

Powinien podlegać opodatkowaniu jako budowla.



Konstrukcja wsporcza, maszt antenowy i wieża

Nieprecyzyjność podziału

Te elementy sieci telekomunikacyjnej są wyjątkowo nieprecyzyjną kategorią. Należy bowiem zauważyć, że w dwóch przypadkach na trzy konieczne jest, aby obiekt (maszt i wieża) były wolno stojące, a konstrukcja wsporcza wolno stojąca być nie musi. Tylko czy one różnią się między sobą, aby wprowadzać taki podział?

Konstrukcja wsporcza

Konstrukcja wsporcza to najczęściej stalowy element, którego zadaniem jest utrzymanie sieci telekomunikacyjnej na żądanej wysokości. Należałoby założyć, że nie musi mieć konstrukcji pionowej.

Maszt antenowy i wieża

Maszt antenowy – analogicznie. Wieża – analogicznie.

Z perspektywy konstrukcyjnej maszt jest pionowym elementem, którego w pozycji utrzymują liny, zaś wieża jest kratownicą. Są to obiekty wertykalne, które unoszą posadowiony na nim obiekt do góry. Jednak zadaniem każdego z nich, tak jak w przypadku konstrukcji wsporczej, jest umożliwienie posadowienia m.in. anten czy radiolinii na wysokości.

Niespójność opodatkowania

Trudno zatem zidentyfikować logikę ustawodawcy w tym, dlaczego opodatkowanie dwóch obiektów (maszt i wieża) uzależnił od tego, czy są wolno stojące, podczas gdy konstrukcja wsporcza tego waloru nie musi spełniać, a służy dokładnie tym samym celom.

Obiekty wolno stojące – czyli jakie?

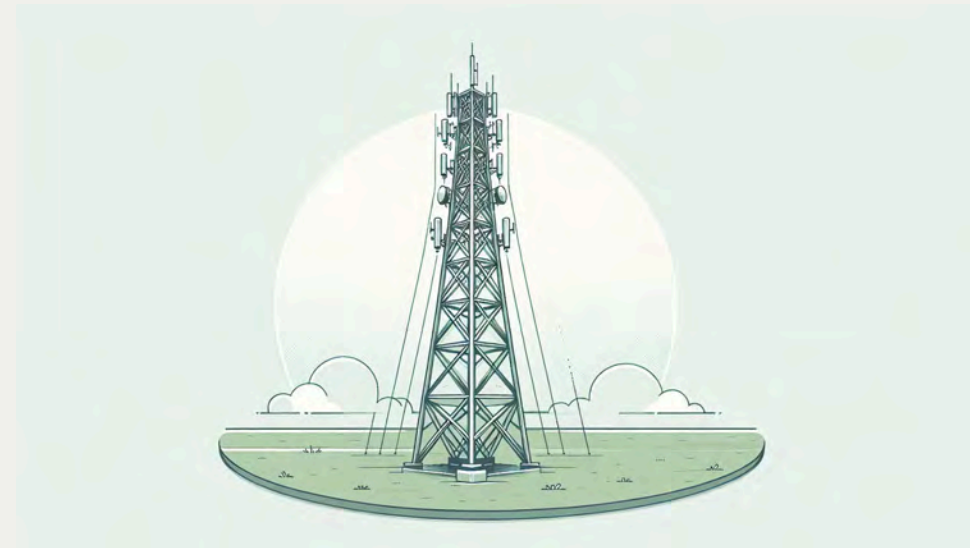
Pozostaje ustalenie, czym jest obiekt wolno stojący. W dotychczasowym orzecznictwie wskazuje się, że jest to obiekt **niepołączony z innym obiektem**. Na przykładzie ładowarek samochodowych podkreśla się nawet, że już posadowienie obiektu na fundamencie wyklucza kwalifikację jako „wolno stojący” (np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 września 2024 r., sygn. I SA/Kr 569/25; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 kwietnia 2024 r. I SA/GI 78/24).

W przypadku wież i masztów do niezwykle sporadycznych należałyby przypadki, w których obiekty te nie miałyby fundamentów. Czy zatem nie są wolno stojące, skoro je mają? W praktyce przyjęto, że opodatkowane powinny być te z nich, które są umieszczone na gruncie, czyli nie np. na dachu budynku. Czyli obiektem wolno stojącym będzie taki, który jest niezależny od innych obiektów budowlanych.



Wieża antenowa na dachu budynku

Kwalifikacja: wieża nie podlega opodatkowaniu.



Wieża antenowa wolno stojąca

Kwalifikacja: wieża podlega opodatkowaniu.

Opodatkowanie urządzeń na maszcie i wieży

W przypadku masztów i wież należy też szczególnie rozważyć zakres jej opodatkowania. Zgodnie bowiem z art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a upol – budowla to obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

Czy zatem choćby radiolinia powinna być opodatkowana razem z mocowaniem?

Przyjmując perspektywę, że konstrukcja/maszt/wieża pełnią rolę służebną wobec zainstalowanych na nich urządzeń, to opodatkowana powinna być wyłącznie ona. Nie jest bowiem tak, że bez urządzeń konstrukcja/masz/wieża nie potrafiłyby bowiem stać i wspierać anten, a taka jest ich rola. Tak jak w przypadku fundamentu, na którym instaluje się urządzenie – co do zasady opodatkowany jest wyłącznie on (WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2023 r., sygn. I SA/GI 1542/22).

Instalowanie

Brak opodatkowania urządzeń wzmacnia fakt, że często są one instalowane, a nie budowane. Przy czym mowa tu nawet nie o montażu, ale właśnie instalacji.

Jest to o tyle istotne, że nowa definicja robót budowlanych (która musi zostać spełniona, aby w ogóle mówić o budowlach) odnosi się do prac polegających na: budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie i montażu. W rezultacie, skoro wykonanie tylko tych konkretnych może konstytuować budynek lub budowlę, to zakwalifikowanie oznaczonych czynności jako instalowanie, powinno wykluczać opodatkowanie danej rzeczy. Twierdzenie przeciwne byłoby możliwe tylko wtedy, gdyby racjonalny ustawodawca wprost wymienił ten typ robót w podatkowej definicji legalnej robót budowlanych.



Roboty budowlane

Budowa, odbudowa, rozbudowa, nadbudowa, przebudowa i montaż



Instalowanie

Nie jest wymienione w definicji robót budowlanych



Konsekwencje podatkowe

Zakwalifikowanie czynności jako instalowanie powinno wykluczać opodatkowanie



Szafa telekomunikacyjna

Przeznaczenie

Szafa telekomunikacyjna to najczęściej obiekt stalowy, w którym instalowane są urządzenia m.in. do wzmacniania sygnału.

Proces powstania

Kluczowe jest stwierdzenie, czy została wzniesiona w procesie budowlanym.

Status podatkowy

Powinna być opodatkowana jako budowla.

Słupiek telekomunikacyjny

Definicja

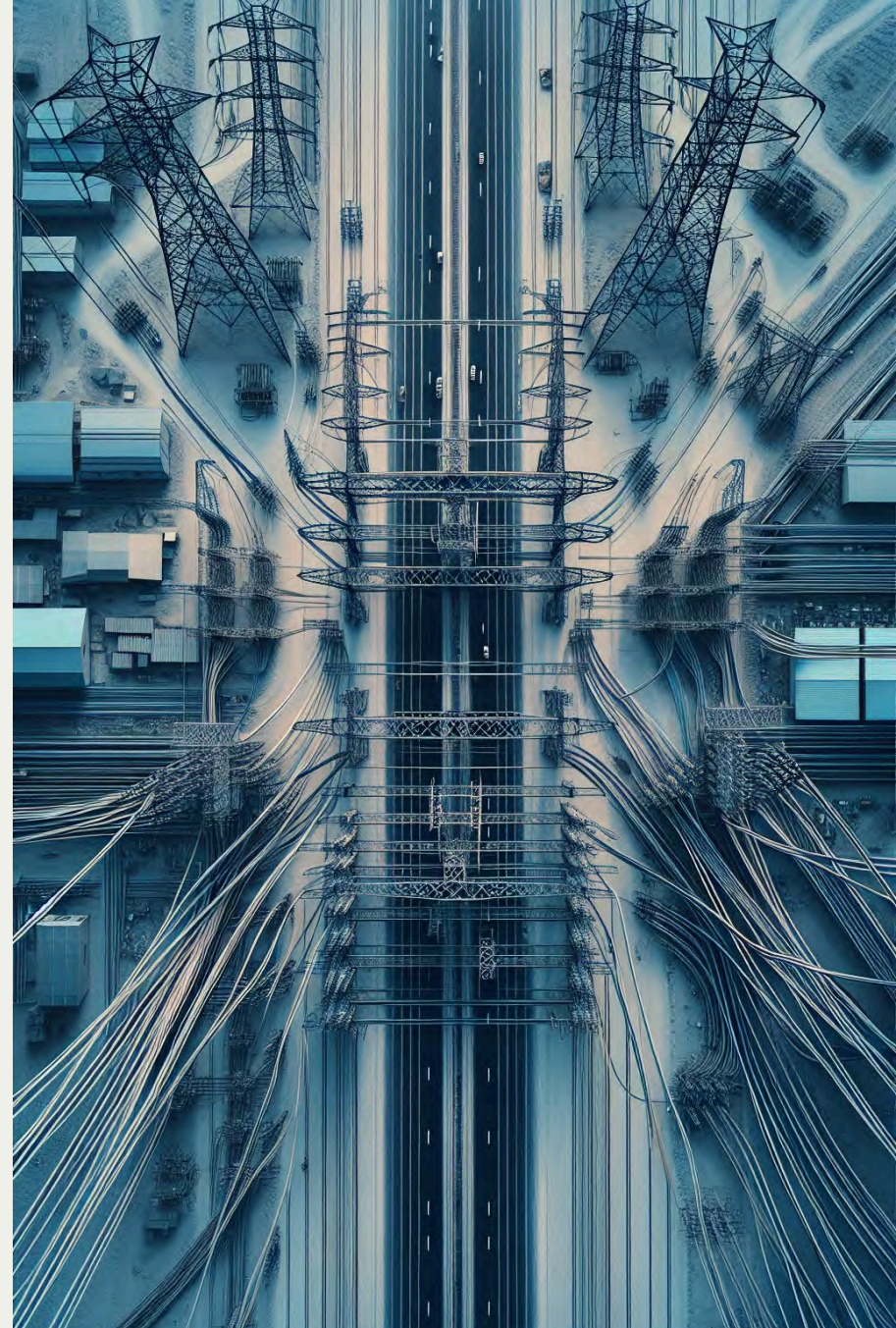
Słupiek telekomunikacyjny, to punkt dostępu do sieci kablowej lub światłowodowej.

Status podatkowy

W przypadku stwierdzenia, że został wzniesiony w procesie budowlanym, powinien być opodatkowany jako budowla.

Przewodnik po opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości obiektów liniowych

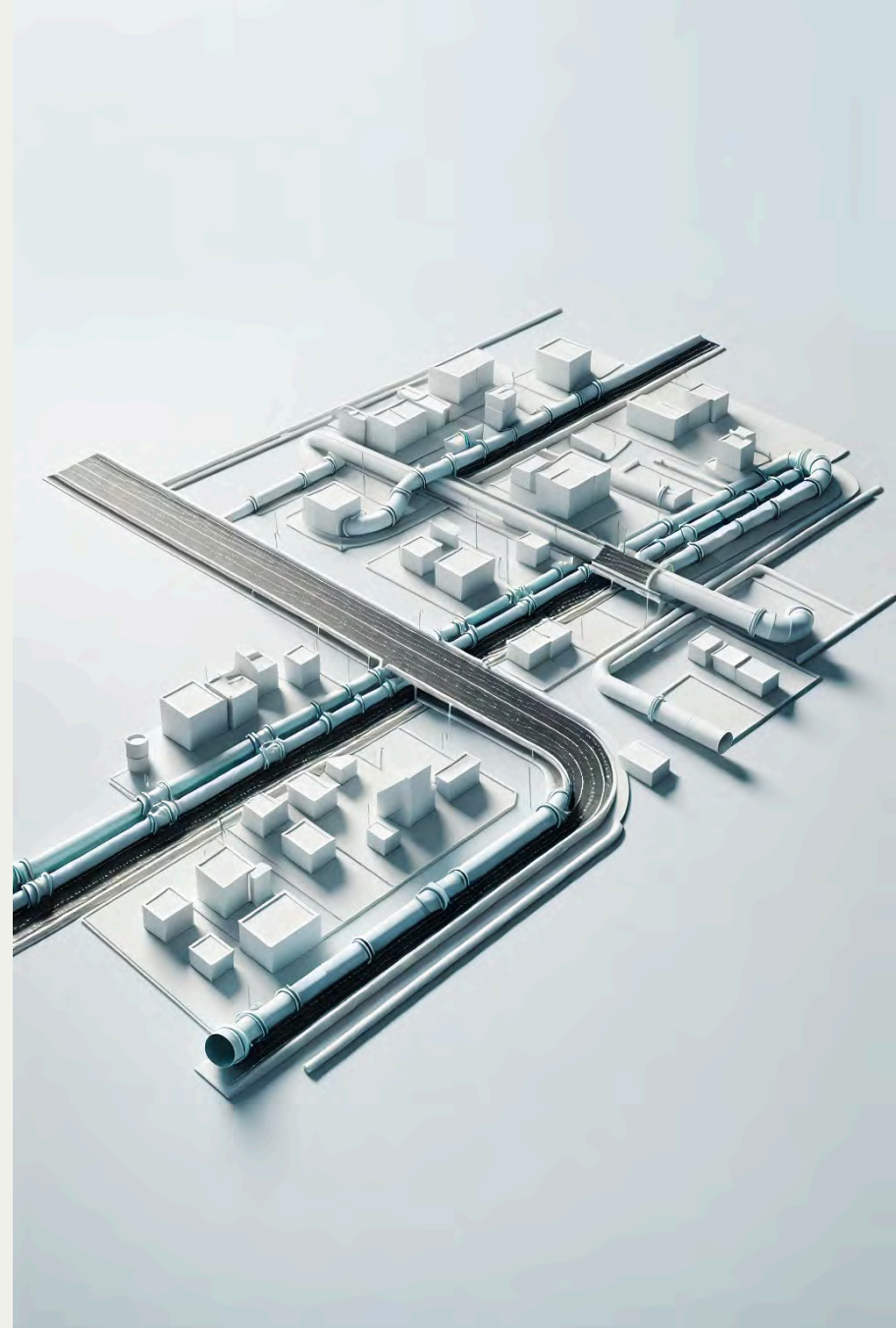
GWW
LEGAL & TAX



Treść załącznika

W poz. 13 załącznika nr 4 do upol wymieniono występujące samodzielnie lub stanowiące element sieci obiekty, których charakterystycznym parametrem jest długość:

- wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz inny rurociąg,
 - trakcja elektroenergetyczna, linia elektroenergetyczna,
 - linia kablowa podziemna, umieszczona bezpośrednio w ziemi lub nadziemna, z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej,
 - kanalizacja kablowa, z wyłączeniem zainstalowanych w niej kabli,
 - kanał technologiczny, z wyłączeniem zainstalowanych w nim kabli,
 - kanał inny niż wymieniony w załączniku,
- wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą, o ile je posiadają.



Czym jest obiekt liniowy?

Definicja obiektu liniowego

Obiekt liniowy to obiekt, którego charakterystycznym parametrem jest długość. Nie będą to zatem obiekty punktowe. Przyjmując za przykładami, poz. 13 skupia się na obiektach służących do transportu/przesyłu konkretnej materii, np. wody, gazu czy prądu.

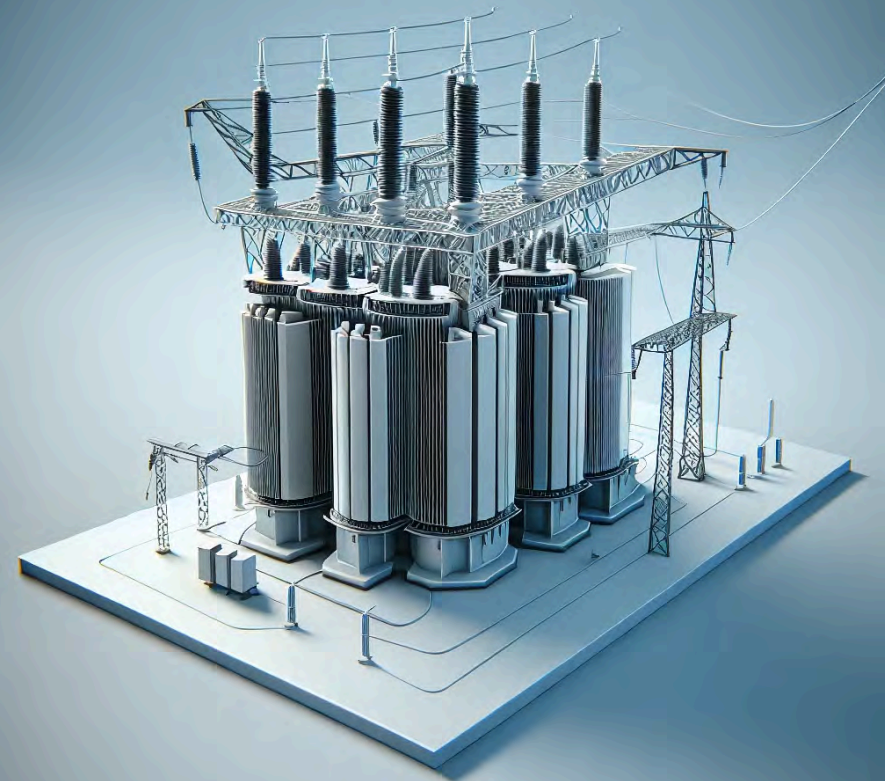
Opodatkowanie części poza budynkami

Opodatkowanie należy wiązać tylko z tymi odcinkami obiektów liniowych, które znajdują się poza budynkami. Te części, które zawierają się w jego bryle, podlegają opodatkowaniu razem z nim, czyli *de facto* są niewidoczne dla podatku od nieruchomości.

Obiekty punktowe na trasie obiektu liniowego

Jak wynika z wcześniejszej definicji, obiekt liniowy charakteryzuje się przede wszystkim długością – parametrem horyzontalnym. Jest to fizyczna rozciągłość obiektu w poziomie, od punktu początkowego do końcowego, podobnie jak ma to miejsce w przypadku autostrady czy sieci kablowej.

W konsekwencji takiego rozumienia, mimo różnych interpretacji występujących w praktyce, z opodatkowania razem z siecią wyłączone są obiekty punktowe. Obiekty te, takie jak stacje transformatorowe czy zespoły stacji LNG, mają charakter punktowy, a nie liniowy, i dlatego podlegają odrębnemu reżimowi podatkowemu.



Sieci zakładowe

Problemy z identyfikacją sieci

W praktyce nierzadko pojawiają się problemy z ustaleniem, jakie sieci w ogóle dany podatnik posiada.

Geoportal jako narzędzie pomocnicze

W tej części pomocny jest choćby geoportal, na którym oznaczone są poszczególne typy sieci znajdujące się na danej działce ewidencyjnej.

Praktyka organów podatkowych

Warto nadmienić, że taka forma pogłądowej weryfikacji jest również wykorzystywana przez organy podatkowe, które w ostatnim czasie adresują do podatników wezwania z powołaniem się na dane ujawnione w geoportalu.

Opodatkowanie sieci zewnętrznych

Powyższe oznacza, że jeśli na obszarze zakładu produkcyjnego znajdują się sieci zewnętrzne obsługujące budynki – powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Nawet jeśli podatnik nie ujawnił ich odrębnie w ewidencji środków trwałych i amortyzuje razem z budynkiem.



Wzniesienie w wyniku robót budowlanych



Katalog prac budowlanych

Opodatkowanie jest uzasadnione tylko wtedy, gdy obiekt liniowy został wzniesiony w wyniku robót budowlanych. Ustawodawca podatkowy wprowadził przy tym enumeratywny katalog prac budowlanych, których wystąpienie może generować obowiązki na gruncie podatku od nieruchomości.



Analiza Prawa budowlanego

I choć główną myślą przyświecającą nowelizacji było zerwanie powiązań ustawy podatkowej z niepodatkową, to ustalenie, jakie prace zostały wykonane w danym przypadku, wymaga dziś uprzedniej analizy Prawa budowlanego – na co wskazuje bezpośrednie odwołanie do tej ustawy.



Przypadki opodatkowania

Podatek od nieruchomości może wystąpić w przypadku wzniesienia obiektu w wyniku: budowy, odbudowy, rozbudowy, nadbudowy, przebudowy, montażu, **ale podatek od nieruchomości nie powstanie np. w przypadku wzniesienia obiektu w procesie instalowania**. Jest to odrębny rodzaj prac budowlanych znany ustawie Prawo budowlane.

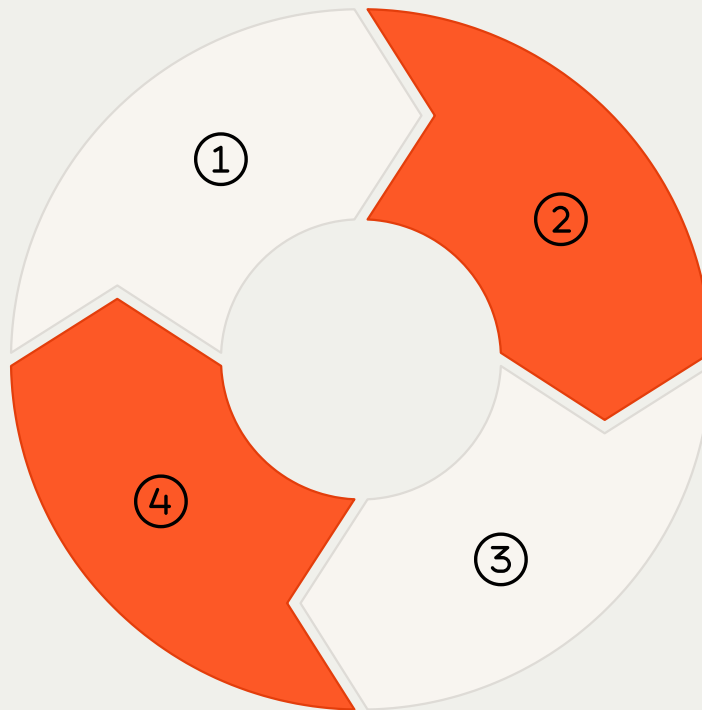
Instalowanie

Korzystny przypadek

Korzystnym z punktu widzenia podatkowego przypadkiem instalowania w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego jest przypadek wskazany w art. 29 ust. 4 pkt 3 lit. d PB

Instalacje wtórne

Jedyne, na co należy zwrócić uwagę, to że realizacja instalacji w świetle tego przepisu nie jest możliwa w trakcie budowy budynku. Tylko **później powstające** instalacje mogą korzystać z tej preferencji na gruncie Prawa budowlanego, a przez to równolegle – na gruncie podatku od nieruchomości.



Brak reglamentacji

Przewiduje on brak reglamentacji dla instalowania wewnątrz i na zewnątrz użytkowanego budynku instalacji, z wyłączeniem instalacji gazowych.

Rodzaje instalacji

Przytoczony przepis nie zawęża instalacji do konkretnych przypadków, niemniej w doktrynie wskazuje się standardowo na te podstawowe, tj.: instalowanie instalacji elektroenergetycznych, wodociągowych, kanalizacyjnych, ciepłych, telekomunikacyjnych wewnątrz i na zewnątrz budynku. Mimo wszystko nawet wąska wykładnia jest korzystna.

Rurociągi i kable

Rurociągi

W poz. 13 wymieniono obiekty specjalistyczne (jak: wodociąg, gazociąg, ciepłociąg), ale uszczelniono ją szerszą kategorią, jaką jest po prostu rurociąg. Z tego zatem wynika, że niezależnie od przesyłanej materii – cały rurociąg jest opodatkowany podatkiem od nieruchomości.

Kable

Z załącznika nr 4 wynika wprost, że opodatkowana jest: trakcja elektroenergetyczna, linia elektroenergetyczna, linia kablowa podziemna, linia kablowa umieszczona bezpośrednio w ziemi, linia kablowa nadziemna – z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej

Kable nie będą zaś opodatkowane, jeśli będą umieszczone w kanalizacji kablowej lub kanale technologicznym.

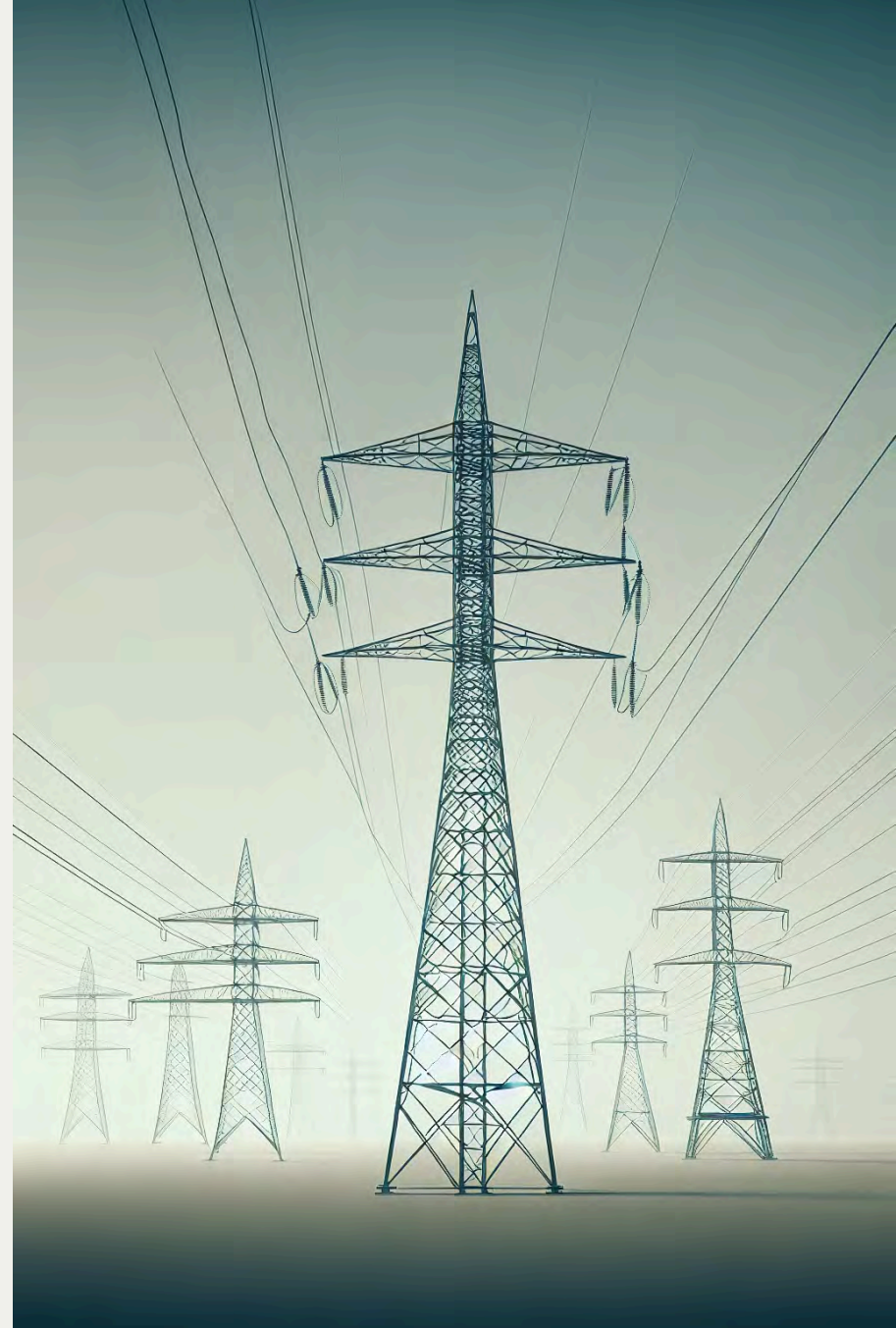
Odnosnie do tych, które znajdują się poza kanalizacją, należy zauważyć, że w poz. 13 wymienione kable: PODziemne i NADziemne. Nie wymieniono kabli NAziemnych. Literalnie należałoby z tego wywodzić, że jeśli dana linia kablowa jest rozprowadzona po powierzchni terenu (czego nie można wykluczyć), czyli jest NAziemna, to nie powinna być opodatkowana. W języku potocznym wyraźnie rozróżnia się te dwa pojęcia, co należałoby podtrzymać na potrzeby podatkowe.

Elementy dodatkowe

Końcowo, obiekty liniowe nie podlegają opodatkowaniu samodzielnie. W poz. 13 wymienia się też przewody, fundamenty, podbudowę słupową i konstrukcję wsporczą – o ile dany obiekt je posiada.

Niezrozumiałym zabiegiem ustawodawcy jest wymienienie w tej części „przewodów”. Rodzi to bowiem pytanie o różnicę pomiędzy przewodem a kablem, skoro kable są wyłączone z opodatkowania, jeśli są umieszczone w kanalizacji kablowej lub kanale technologicznym.

Technicznie przyjmuje się, że kabel jest przewodem do zastosowań zewnętrznych, natomiast przewody montowane są wyłącznie wewnątrz budynków. Jeśli zatem przewody, to obiekty wewnętrzne, to te z założenia nie powinny podlegać opodatkowaniu.





Opodatkowanie infrastruktury lotnisk



Treść załącznika

Obiekty wymienione w poz. 15

W poz. 15 to: pas startowy, droga kołowania, płyta lotniskowa, plac postojowy, plac manewrowy – znajdujące się na terenach lotnisk oraz lądowisko.

Warunki opodatkowania

Pozycję tę zbudowano w taki sposób, że pierwsze 5 obiektów podlega opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy znajduje się na terenie lotniska, a lądowisko – niezależnie od lokalizacji. Jest to motywowane tym, że lądowisko może być również prywatne.

Zwolnienie z opodatkowywania

Zakres zwolnienia

Warto jednak przypomnieć, że infrastruktura lotniskowa będzie podlegała opodatkowaniu tylko w części nieobjętej zwolnieniem, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 3 upol. Niemniej nawet jego zastosowanie nie zwalnia z obowiązku zidentyfikowania budowli – celem wymienienia ich w załączniku ZDN-2.

Podstawa prawna

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 3 upol *zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle na obszarze części lotniczych lotnisk użytku publicznego.*

Zakres jest zatem szeroki, bo dotyczy każdego z przedmiotów opodatkowania.

Niemniej nie dotyczy to całego lotniska w powszechnym znaczeniu tego słowa, a wyłącznie lotnisk publicznych – i to tylko części lotniczych.

Definicja części lotniczej

Część lotnicza lotniska to obszar trwale przeznaczony do startów i lądowań statków powietrznych oraz do związanego z tym ruchu statków powietrznych, wraz z urządzeniami służącymi do obsługi tego ruchu, do którego dostęp jest kontrolowany.

Parafrazując, jest to część lotniska, do której nie można wejść bez wcześniejszej kontroli.

Hala odpraw, parkingi, oświetlenie przed halą itp. – to wszystko będzie zatem opodatkowane.

Pierwszeństwo kwalifikacji jako budynek



Budynki na terenie lotniska

Oczywiście załącznik to nie wszystko. Na terenie lotniska będą znajdować się przede wszystkim budynki i należy opodatkować je od powierzchni użytkowej



Inne obiekty z załącznika

Lotnisko to też obiekty wymienione w innych pozycjach z załącznika nr 4 do upol, takie jak: obiekty liniowe, oświetlenie zewnętrzne, wiaty, „zbiorniki”, maszty, konstrukcje wsporcze – i te należy opodatkować jako budowle



Obiekty z poz. 15

Wskazanie w poz. 15 poszczególnych obiektów nie oznacza, że tylko te obiekty zlokalizowane na terenie lotniska będą podlegały opodatkowaniu



Budowle

Wszystkie wymienione obiekty są w istocie utwardzeniem terenu, które jest niezbędne do eksploatacji lotniska.



Pas startowy

służy do startu i lądowania statków powietrznych



Droga kołowania

służy do przemieszczania się samolotów między pasem startowym a płytą postojową, hangarami, terminalami



Płyta lotniskowa

utwardzony plac, na którym samoloty w szczególności oczekują na pasażerów



Plac postojowy

utwardzony plac, na którym samoloty zatrzymują się na dłuższy postój



Plac manewrowy

utwardzony plac, po którym kołują samoloty

Infrastruktura dodatkowa

Opisanym obiektom towarzyszy infrastruktura dodatkowa taka jak:

Systemy oświetleniowe

Zapewniają widoczność i bezpieczeństwo operacji lotniczych



Systemy odwodnienia

Odprowadzają wodę z powierzchni lotniskowych



Znaki poziome i pionowe

Zapewniają oznakowanie i informacje dla pilotów



W kontekście każdego z nich należy rozważyć, czy mogą stanowić (1) inny obiekt z załącznika, (2) instalację zapewniającą możliwość użytkowania zgodnie z przeznaczeniem lub (3) urządzenie budowlane.

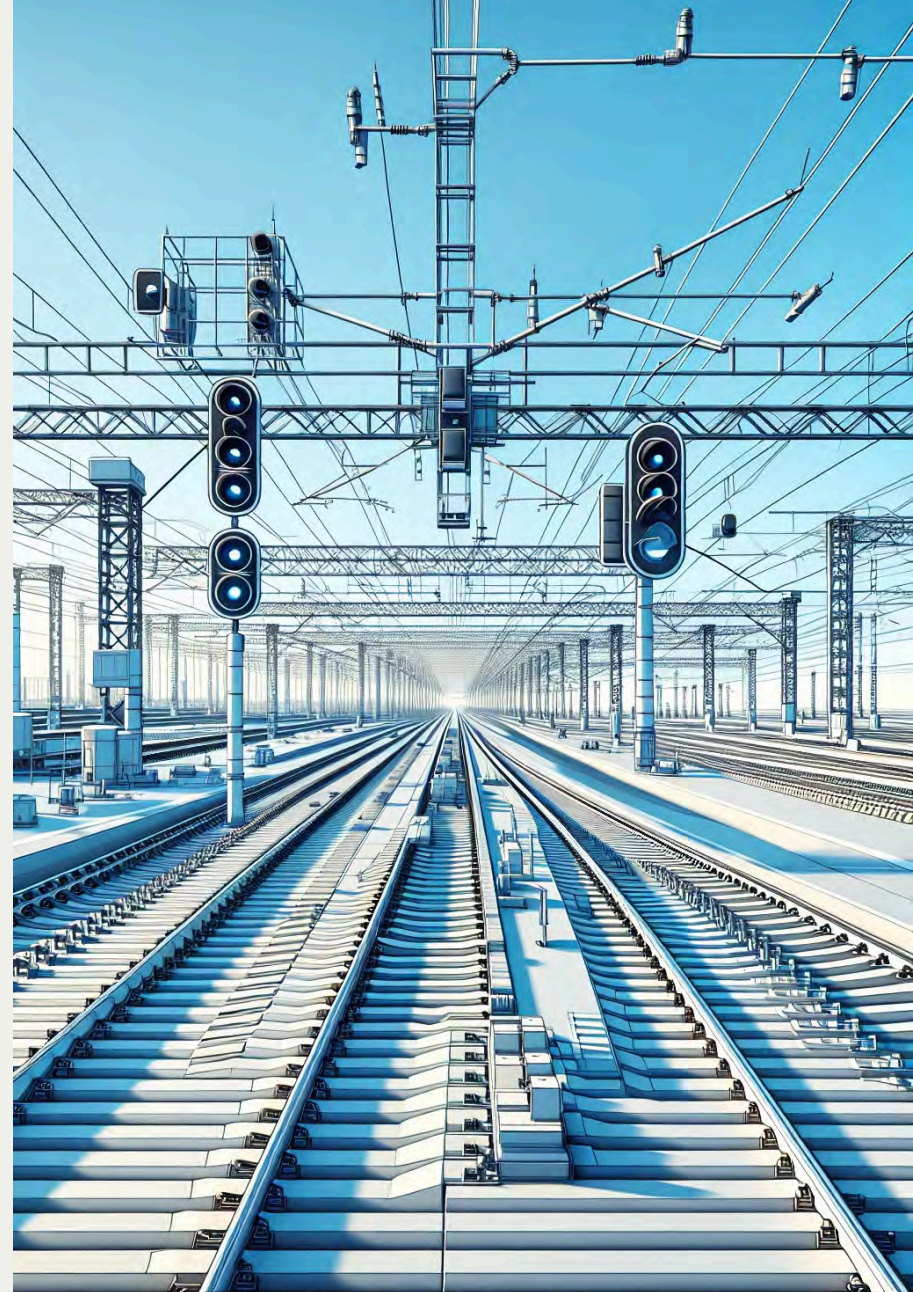
Lądowisko

Budowla przeznaczona do startów, lądowań i operacji statków powietrznych, ale o prostszej infrastrukturze niż lotnisko. Wykorzystywane do operacji ratunkowych, transportu VIP oraz obsługi ruchu biznesowego i wojskowego.



Opodatkowanie infrastruktury kolejowej

GWW
LEGAL & TAX



Treść załącznika



Opodatkowanie infrastruktury

Infrastruktura kolejowa podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, o ile nie jest zwolniona z opodatkowania na podstawie art. 7 upol.



Zakres opodatkowania

Zagadnienie dotyczy nie tylko głównych linii kolejowych, ale i bocznic prywatnych, szlaków manewrowych czy torów miejskich.



Pozycja 17

droga kolejowa, tj. tory kolejowe, w tym rozjazdy i skrzyżowania torów, wchodzące w ich skład szyny, szyny żłobkowe, kierownice, odbojnice, prowadnice, zwrotnice, krzyżownice i inne elementy rozjazdów, podkłady kolejowe i przytwierdzenia, drobne elementy nawierzchni kolejowej, podsypka, w tym tłuczeń i piasek, wraz z elementami wymienionymi w pkt 2-11 załącznika nr 1 do ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (dalej: utk)



Droga kolejowa

W pierwszej kolejności w poz. 17 załącznika nr 4 do upol wymieniono drogę kolejową. Ta nie została zdefiniowana poprzez odwołanie do art. 4 pkt 1a utk, ale wyliczenie odpowiada *de facto* poz. 1 załącznika nr 1 do utk.

Droga kolejowe, całościowo, umożliwia transport osób i towarów przy użyciu pojazdów szynowych.

Podstawowe elementy drogi kolejowej



Tory kolejowe

To podstawowy element linii kolejowej. Składają się z dwóch rozległych szyn, które prowadzą koła pociągu. Tory przenoszą ciężar pociągu na podkłady i dalej na grunt przez podsypkę. Ich układ może być prosty lub zakrzywiony – dostosowany do topografii terenu.



Szyny

To długie stalowe pręty. Odporne na stal i ścieranie. Łączone ze sobą na spawach lub przy pomocy dedykowanych złączek.



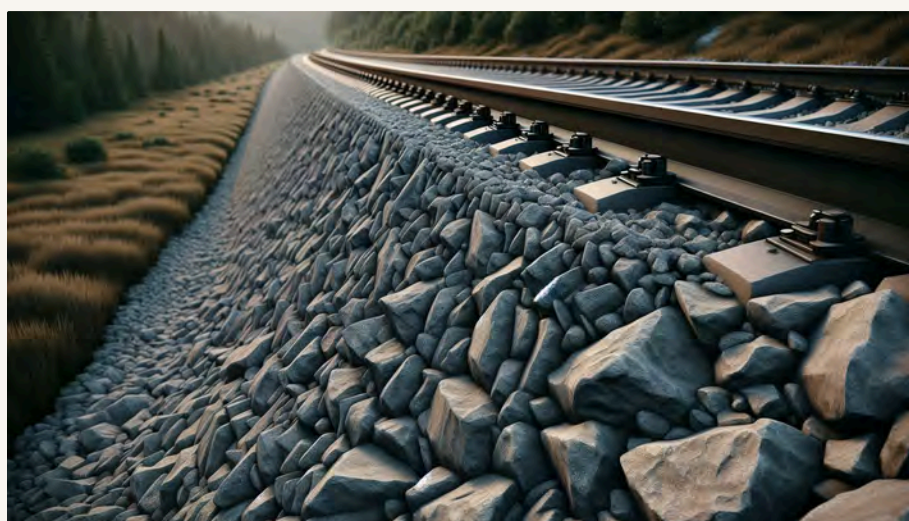
Szyny żłobkowe

Stosowane głównie w tramwajach i torach miejskich, wyposażone w rowek dla obrzeża koła.



Podkłady kolejowe

To poziome elementy ułożone poprzecznie pod szynami. Przenoszą siły z szyn na podsypkę. Mogą być drewniane, betonowe lub stalowe.



Podsypka kolejowa

Warstwa tłucznia lub piasku, która stabilizuje torowisko, amortyzuje drgania i ułatwia odprowadzanie wody.



Przytwierdzenia

To mechaniczne łączniki szyn z podkładami: śruby, wkręty, zaczepy. Muszą umożliwiać pewne przesuwanie się szyn przy rozszerzalności termicznej, ale utrzymywać ich stabilność.

Pozostałe elementy



Rozjazdy

Umożliwiają pociągowi przejazd z jednego toru na inny. Składają się ze zwrotnicy (mechanizm sterujący ruchem rozjazdów, zmieniający kierunek jazdy pociągów.), krzyżownicy (elementy umożliwiające bezpieczne przeprowadzenie kół pojazdu przez punkt przecięcia się torów) oraz odcinków prowadzących i elementów kierujących koła.



Skrzyżowania torów

To stałe układy, w których tory przecinają się pod kątem – bez zmiany toru przez pociąg.



Kierownice i prowadnice

Zapewniają stabilne prowadzenie kół w obszarze skrzyżowań i rozjazdów.



Odbojnice

„Podwójne szyny” zabezpieczające przed wykolejeniem.

Niuanse z przepisów szczególnych

Poz. 17 załącznika referuje do załącznika nr 1 do utk, a konkretnie do pkt 2-11. Należy jednak zwrócić uwagę na kilka kwestii.



Powtórzenia w przepisach

W poz. 17 załącznika wymienione są obiekty, które podlegałyby opodatkowaniu także na podstawie innych pozycji załącznika nr 4 do upol, np. mosty czy tunele (ustawodawca dokonał zatem powtórzeń).



Urządzenia techniczne

W poz. 17 załącznika wymienione są także różnego rodzaju urządzenia, np. urządzenia służące do wytwarzania, przetwarzania i dystrybucji prądu elektrycznego do celów sygnalizacji i łączności – w tym miejscu konieczna jest odrębna analiza, czy każde z nich zostało wzniesione w ramach robót budowlanych.



Budynki

W poz. 17 załącznika wymienione są budynki – te oczywiście, jeśli spełniają przesłanki z art. 1a ust. 1 pkt 1 upol, powinny być opodatkowane od powierzchni użytkowej (czyli pomimo wskazania ich w załączniku nr 4 do upol).

Analiza poza poz. 17

Wskazanie w poz. 17 poszczególnych obiektów nie oznacza, że tylko te będą opodatkowane w ramach infrastruktury kolejowej. Mianowicie:



Budynki dworca kolejowego

Przykładowo na terenie dworca kolejowego znajdują się budynki i należy opodatkować je od powierzchni użytkowej.



Inne obiekty budowlane

Na terenie dworca kolejowego mogą znajdować się obiekty wymienione w innych pozycjach z załącznika nr 4 do upol, takie jak: obiekty liniowe, oświetlenie zewnętrzne, wiaty, „zbiorniki”, maszty, konstrukcje wsporcze – i te należy opodatkować jako budowle.

Składowiska odpadów

GWW
LEGAL & TAX



Załącznik

Pozycja w załączniku

W poz. 23 wymieniana się składowisko odpadów.

Różne formy składowiska

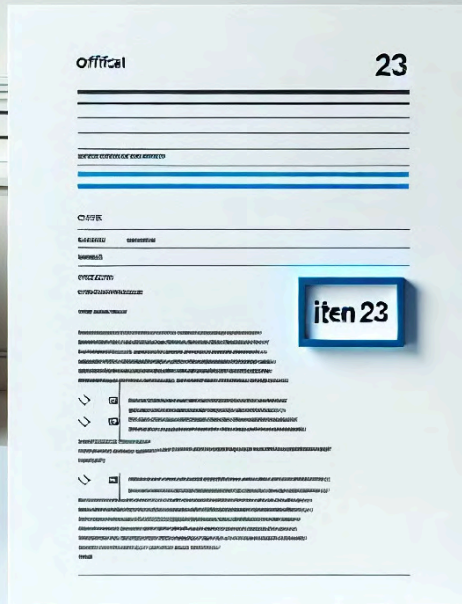
Składowisko odpadów, podobnie jak wiatą, to przykład obiektu, który może przybierać rozmaite formy. Może być budynkiem, a wówczas taka kwalifikacja będzie miała pierwszeństwo.

Obiekt kompleksowy

Do zagadnienia można podejść jeszcze szerzej i powiedzieć, że jest to obiekt kompleksowy, czyli właściwie teren, na którym znajdują się budynki administracyjne, socjalne i technologiczne.

Węższe ujęcie

W węższym ujęciu składowisko można postrzegać jako plac z murami oporowymi lub kwatery składowe.



Obiekt kompleksowy

Należy mieć na uwadze, że nowelizacja utrzymała pierwszeństwo opodatkowania obiektu jako budynek. To oznacza, że każdy wymaga w pierwszej kolejności oceny z poziomu definicji budynku i odnosi się to również do składowiska odpadów. W tej części nie ma jakichkolwiek wątpliwości, bo wynika to nawet z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej:

Składające się na obiekt kompleksowy lub obiekt niejednorodny obiekty spełniające przesłanki definicji budynku (np. budynki oczyszczalni ścieków, a także części odkrytych obiektów sportowych mające cechy budynku, np. stadionów) będą opodatkowane jako budynki w rozumieniu upol i będą podlegały opodatkowaniu od powierzchni – z uwagi na pierwszeństwo kwalifikacji budynku z uwzględnieniem zawartego w definicji budynku zastrzeżenia.

Jeśli zatem na terenie składowiska znajduje się obiekt, który mieści się w definicji budynku – musi być opodatkowany od powierzchni użytkowej.



Składowisko odpadów w formie placu

Forma placu z boksami

Składowisko odpadów może mieć również formę placu z boksami.

Kwalifikacja podatkowa

W takiej formule będzie opodatkowane jako budowla.



Kwatera ziemna

Należy też zauważyć, że w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, z którego czerpał podatek od nieruchomości do 31 grudnia 2024 r., wymienione są budowle ziemne, które nie mają swojego odpowiednika w załączniku nr 4 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jako że w prawie podatkowym stosowanie wykładni rozszerzającej, która prowadzi do zwiększenia obciążeń podatkowych, nie jest możliwe, nie należy domniemywać istnienia tej kategorii w ramach innej pozycji. Jeśli zatem składowisko odpadów jest kwaterą ziemną, to podatnicy zyskali argumenty przemawiające za wyłączeniem jej z opodatkowania.



Infrastruktura dodatkowa

Kompleksowa analiza

Należy pamiętać, że składowisko odpadów to nie tylko budowle, ale i budynki.



Analiza całego załącznika

Tak jak w każdym innym przypadku do ustalenia przedmiotów opodatkowania konieczna jest analiza całego załącznika.

Elementy infrastruktury

W otoczeniu składowiska śmieci pojawią się sieci, place, wiaty, wolno stojące oświetlenie zewnętrzne.



4

Zasady opodatkowania

Jeśli tylko konkretny przykład infrastruktury dodatkowej stanowi budowlę – powinien podlegać opodatkowaniu od wartości.

Kwestia urządzeń budowlanych

Należy też ustalić, czy konkretne urządzenia związane ze składowiskiem, mogą zostać uznane za urządzenia budowlane. Przy czym, jeśli składowisko służy składowaniu, to zasadnym wydaje się być twierdzenie, że plac jest w tej funkcji samodzielny. Tak jak droga zezwala na ruch pojazdów i pierwszych *de facto* bez sygnalizacji świetlnej. Jednak orzecznictwo w tym zakresie dopiero będzie się kształtować.

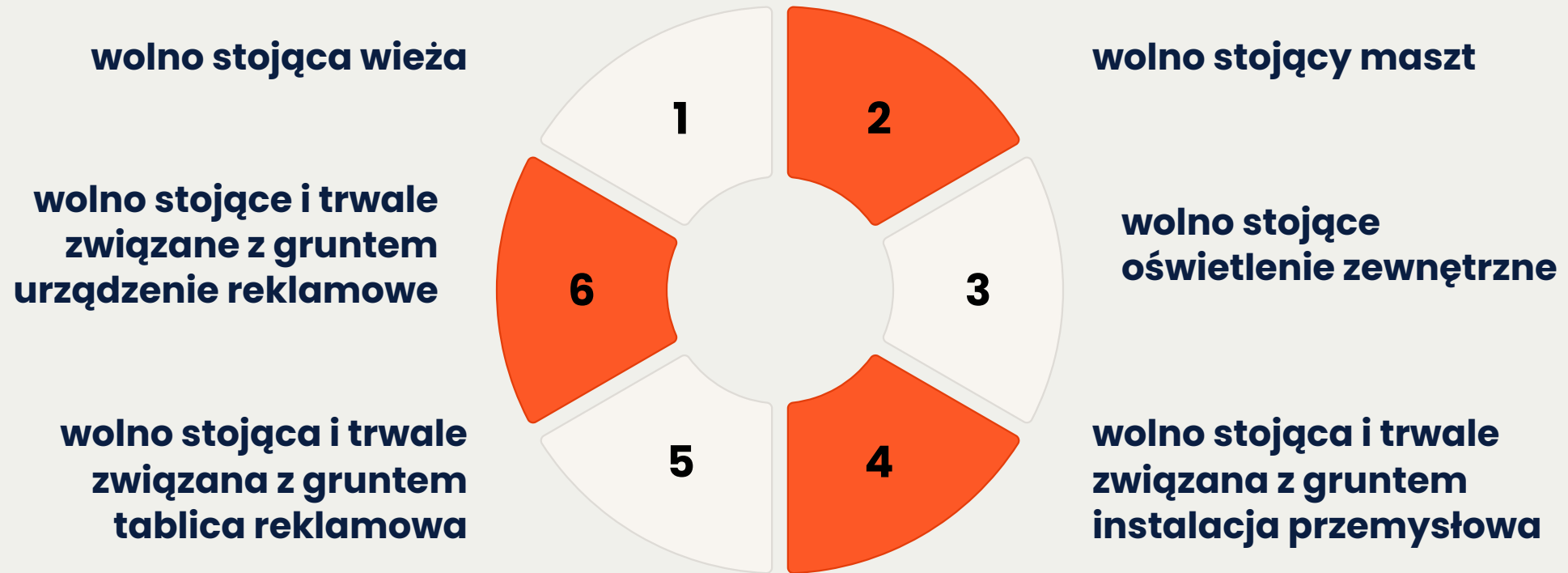


**Opodatkowanie wolno
stojącej trwale związanej z
gruntem instalacji
przemysłowej i innych
budowli z poz. 25.**

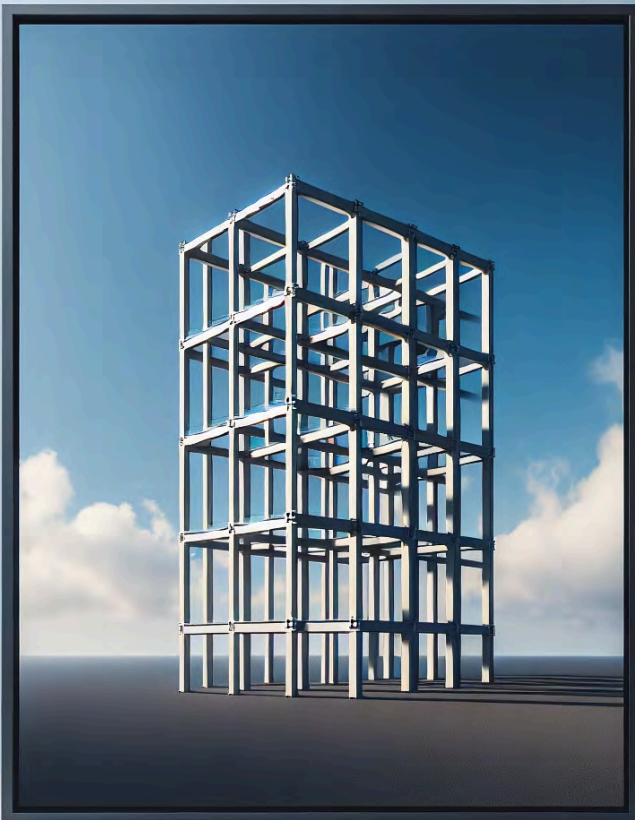


Załącznik – poz. 25

Poz. 25 jest niezwykle bogata w przykłady, ale i złożona strukturalnie. Przewiduje bowiem opodatkowanie obiektów, o ile spełnią dodatkowe przesłanki, a niekiedy nawet dwie.



Obiekty wolno stojące – czyli jakie?



Definicja obiektu wolno stojącego

W dotychczasowym orzecznictwie wskazuje się, że obiekt wolno stojący to obiekt niepołączony z innym obiektem.

Orzecznictwo

Na przykładzie ładowarek samochodowych wskazuje się, że już posadowienie obiektu na fundamencie wyklucza kwalifikację jako „wolno stojący” (np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 września 2024 r., sygn. I SA/Kr 569/25; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 kwietnia 2024 r. I SA/Gl 78/24). Niemniej w każdym razie obiektem wolno stojącym powinien być taki, który jest niezależny od innych obiektów budowlanych.

Obiekty wewnątrz budynków

Obiektem wolno stojącym z całą pewnością nie będzie obiekt, który znajduje się w budynku.

Trwały związek z gruntem

W ramach nowelizacji ustawodawca zdecydował się na zdefiniowanie pojęcia trwałego związania z gruntem. Zgodnie z nowym art. 1a ust. 1 pkt 2c upol trwałe związanie z gruntem 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.

Nowa definicja wyraźnie wskazuje na połączenie. „Połączenie”, zgodnie ze słownikiem języka polskiego, to «element łączący lub sposób łączenia elementów jakiejś całości». Należy zatem założyć konieczność istnienia jakiegoś spoiwa/elementu łączącego, np. kotew lub śrub. Tym samym połączonym z gruntem nie będzie obiekt, który wprawdzie jest stabilny i się nie przewraca, ale tylko dzięki swojej masie, np. kontener mobilny.



Wolno stojąca wieża i maszt

Wolno stojące wieże i maszty zostały już wymienione w poz. 13 – jako element sieci telekomunikacyjnej. Niemniej ustawodawca dopuszcza wystąpienie takich również w innych branżach.



Warunek opodatkowania

obiekt wolno stojący



Przykład

wolno stojący maszt flagowy



Wolno stojące oświetlenie zewnętrzne

Warunek opodatkowania

Z poz. 25 wynika, że ustawodawca oczekuje opodatkowania wyłącznie w przypadku wolno stojącego oświetlenia zewnętrznego. W rezultacie, jeśli oświetlenie będzie przymocowane do ściany budynku, to takie nie powinno podlegać opodatkowaniu.



Problem praktyczny

Niestety w praktyce oświetlenie zewnętrzne – wolno stojące i to na budynkach – zawiera się często w ramach jednego środka trwałego, a jego podział bywa problematyczny.



Jeden z wyjątków

Wyjątek może dotyczyć oświetlenia w pasie drogowym drogi publicznej. Na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 upol podatkowi od nieruchomości nie podlegają grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle – z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż utrzymanie dróg publicznych lub eksploatacja autostrad płatnych. Jeśli więc podmiot posiadający takie oświetlenie nie prowadzi działalności wyłączającej preferencję – ciągi pieszce nie będą opodatkowane.

Wolno stojąca i trwale związana z gruntem instalacja przemysłowa



Wątpliwości definicyjne

Kategorią budzącą wątpliwości jest wolno stojąca i trwale związana z gruntem instalacja przemysłowa. Niejasny jest bowiem styk tego pojęcia z instalacją zapewniającą możliwość użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.



Definicja budynku

Tytułem przypomnienia – budynek, to obiekt budowlany wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.



Podstawowe instalacje

Niewątpliwie w sformułowaniu tym zawierają się podstawowe instalacje typu instalacja: elektroenergetyczna, wodociągowa, kanalizacyjna, ciepła, telekomunikacyjna, gazowa.

Instalacje specjalistyczne w budynkach przemysłowych

W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej opowiedziano się jednak za szerszą interpretacją. Stwierdzono bowiem, że rodzaj instalacji mieszczących się w definicji budynku jest zdeterminowany jego przeznaczeniem: (...) *przykładowo budynek szpitala czy hali produkcyjnej ze względu na swoją specyfikę wymaga innych rodzajów instalacji (np. instalacja tlenowa w szpitalu) niż standardowy budynek.*

W rezultacie jeśli budynek przemysłowy został zaprojektowany w sposób, który wymaga obecności np.:



instalacji wody lodowej



instalacji odpylania



instalacji tryskaczowej



instalacji sprężonego powietrza

to powinien być opodatkowany od powierzchni użytkowej razem z nimi. Nie istnieją bowiem podstawy do różnicowania instalacji tlenowej w szpitalu od instalacji sprężonego powietrza w budynku produkcyjnym.

Co też istotne, z perspektywy definicji budynku, który przewiduje opodatkowanie go wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, nie istnieją podstawy do dzielenia takich instalacji na części. W rezultacie, jeśli filtr instalacji odpylania znajduje się na zewnątrz (bo z uwagi na swój rozmiar i konieczność dostępu do świeżego powietrza – musi), to nadal powinien być traktowany jako element instalacji obsługującej budynek.

Instalacja przemysłowa

Trwałe zwiqzanie z gruntem

Instalacja przemysłowa, aby była budowlą, musi być trwale zwiqzana z gruntem. Musi być zatem realnie z nim połączona, a nie jedynie posadowiona.

Wolno stojący charakter

Instalacja ta musi być wolno stojąca. Nie może być zatem połączona z innym obiektem, tak przykładowo z budynkiem. Jeśli jest usytuowana w jego wnętrzu – nie spełnia tego parametru. Jeśli tylko częściowo usytuowana jest w jego wnętrzu – to nadal nie powinna być za taką uznana.

Definicja instalacji przemysłowej

Należałoby przez nią rozumieć zespół obiektów służących do realizacji konkretnego celu gospodarczego, który niekoniecznie musi się odbywać w ramach jednego budynku (co odróżnia ją od instalacji obsługującej budynek).

Wolno stojąca instalacja przemysłowa

W kontekście podatku od nieruchomości wolno stojąca instalacja przemysłowa stanowi obiekt, który nie jest połączony z budynkiem i jest trwale związany z gruntem. Najczęściej jest to zespół różnych obiektów technologicznych, takich jak: zbiorniki, urządzenia, rurociągi czy konstrukcje wsporcze, które razem tworzą funkcjonalną całość służącą określonemu celowi przemysłowemu.

Dotychczasowe orzecznictwo, w tym wyroki dotyczące węzłów betoniarskich, wskazuje na konieczność indywidualnej oceny każdego elementu takiej instalacji pod kątem opodatkowania. Kluczowe jest rozróżnienie między instalacją obsługującą konkretny budynek (np. instalacja odpylania), która powinna być opodatkowana razem z budynkiem, a samodzielną instalacją przemysłową. W praktyce uznanie obiektu za wolno stojącą, trwale związaną z gruntem instalację przemysłową powinno następować po dokładnej analizie jego charakteru i funkcji.



Wolno stojąca i trwale związana z gruntem tablica reklamowa oraz urządzenie reklamowe

W poz. 25 wymieniono wolno stojącą i trwale związaną z gruntem tablicę reklamową oraz wolno stojące i trwale związane z gruntem urządzenie reklamowe. Oba te obiekty, dla wystąpienia opodatkowania, muszą: być trwale związane z gruntem, być wolno stojące, mieć charakter reklamowy.

Uwzględniając nową definicję trwałego związania z gruntem, która jest dość liberalna i zakłada, że trwale związany z gruntem obiekt to taki, który jest z nim połączony i opiera się czynnikom atmosferycznym – większość tablic reklamowych i urządzeń będzie tę przesłankę spełniać. Ale nie jest to wystarczające dla opodatkowania, bo obiekty te muszą być jednocześnie wolno stojące, więc zmierzając w kierunku najczęstszego przykładu przeciwnego – nie mogą być na budynkach czy ogrodzeniach.

Dodatkowo, budowla musi mieć również charakter reklamowy, czyli nie informacyjny. W praktyce elementem decydującym o opodatkowaniu będzie obecność logo przedsiębiorcy.



Eksperci



Sebastian Gumieła

doradca podatkowy, radca prawny,
partner GWW, tel. 692 887 493,
e-mail: sebastian.gumiel@gww.pl

Specjalizuje się w bieżącym doradztwie podatkowym CIT, VAT, podatku akcyzowym oraz prawie celnym.

Ma wieloletnie doświadczenie w obsłudze podatkowej klientów korporacyjnych, szczególnie w branży telekomunikacyjnej i energetycznej. Współkieruje zespołami prawników świadczącymi usługi doradztwa podatkowego w zakresie podatków w dużych podmiotach gospodarczych. Posiada doświadczenie w przeprowadzaniu audytów podatkowych oraz badań due dilligence.



Paula Kołodziejska

radca prawny
e-mail: paula.kolodziejska@gww.pl

Specjalizuje się w podatku od nieruchomości. Wspierała w tym obszarze podmioty prowadzące działalność gospodarczą w szczególności w szeroko rozumianej branży produkcyjnej (m.in. hutniczej, automotive, spożywczej, meblarskiej czy budowlanej) oraz m.in. przedsiębiorców z branży wodociągowej, gazowej, telekomunikacyjnej i stoczniowej.

Zapraszamy do kontaktu



ul. Książęca 4
00-498 Warszawa
t. +48 22 212 00 00
warszawa@gww.pl



ul. Stawowa 6/17
50-018 Wrocław
t. +48 71 796 77 55
wroclaw@gww.pl



ul. Towarowa 37
61-896 Poznań
t. +48 61 658 00 00
poznan@gww.pl



al. Piłsudskiego 44
35-001 Rzeszów
t. +48 17 333 10 10
rzeszow@gww.pl