

Zmiany w podatku od nieruchomości

Paweł Kaczmarek

Menedżer

Doradca podatkowy

Grant Thornton

Błażej Materna

Senior konsultant

Doradca podatkowy

Grant Thornton



Agenda

1. Ogólne założenia nowelizacji przepisów o podatku od nieruchomości
2. Zmiany dotyczące definicji budynku
3. Zmiany dotyczące definicji budowli

1 Ogólne założenia nowelizacji przepisów PoN

Przyczyny nowelizacji przepisów PoN

Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21) stwierdził, że **art. 1a ust. 1 pkt 2** ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych **zawierający definicję legalną przedmiotu opodatkowania, jaką jest budowla, jest niezgodny** z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Powyższy przepis **nie pozwala na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania** podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Konieczne jest bowiem odwołanie się do przepisów prawa budowlanego, które również nie pozwalają na precyzyjne ustalenie - dla celów podatkowych - czy dany obiekt podlega opodatkowaniu jako budowla, czy też nie.

TK orzekł przy tym, że przepis ten traci moc obowiązującą po upływie **18 miesięcy** od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw RP (tj. od 10.07.2023 r.)

Cele nowelizacji wg uzasadnienia do niej

- ❑ Wprowadzenie do ustawy podatkach i opłatach lokalnych (dalej: upol) autonomicznej definicji pojęcia „**budowla**” bez odwoływania się do przepisów pozapodatkowych, a także **wyszczególnienie** kategorii **obiektów** kwalifikowanych **jako budowle** w ustawie podatkowej.
- ❑ Wprowadzenie do upol autonomicznej definicji pojęcia „**budynek**” bez odwoływania się do przepisów pozapodatkowych, dla **zachowania spójności** projektowanych regulacji.
- ❑ Aby wyeliminować istniejące obecnie wątpliwości proponuje się ponadto rozwiązania mające na celu uregulowanie sposobu opodatkowania **obiektów kompleksowych** lub obiektów o **niejednorodnym** charakterze.

Zachowanie status quo w kwestii zakresu opodatkowania PoN.

- ❑ Zmiany nie mają prowadzić ani do rozszerzenia zakresu opodatkowania PoN, ani jego zmniejszenia.
- ❑ Przy takim założeniu wprowadzenie znowelizowanych przepisów nie powinno ani zwiększyć obciążeni podatkowych, ani zmniejszyć wpływów gmin z PoN.

Zasada pierwszeństwa kwalifikacji obiektu jako budynku

Powyższa zasada ma być utrzymana.

- ❑ Najpierw będzie należało ustalić, czy dany obiekt jest budynkiem, a jeżeli nie jest, to dopiero następnie będzie można rozważać jego kwalifikację do kategorii budowli, jeżeli obiekt ten będzie spełniał przesłanki do uznania za budowlę.
- ❑ Żaden budynek nie może być bowiem jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem, przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku.

Art. 1a ust. 1 pkt 2 lit a upol – „budowla to obiekt niebędący budynkiem”.

Zasada, że budynek i budowla to dwa autonomiczne przedmioty opodatkowania PoN

Powyższa zasada ma być utrzymana.

- ❑ Wg uzasadnienia do nowelizacji, dopuszczalne jest opodatkowanie różnych przedmiotów opodatkowania zajmujących wspólną przestrzeń. Budowle lub ich części podlegają zatem opodatkowaniu również, gdy są umiejscowione wewnątrz budynku.
- ❑ Jeżeli w budynku położona jest budowla lub jej część niestanowiąca integralnej części tego budynku, to stanowi odrębny od budynku przedmiot opodatkowania.
- ❑ NSA (wyrok sygn. akt II FSK 2532/14): „budowla jest przedmiotem opodatkowania niezależnie od tego, czy znajduje się w budynku.”

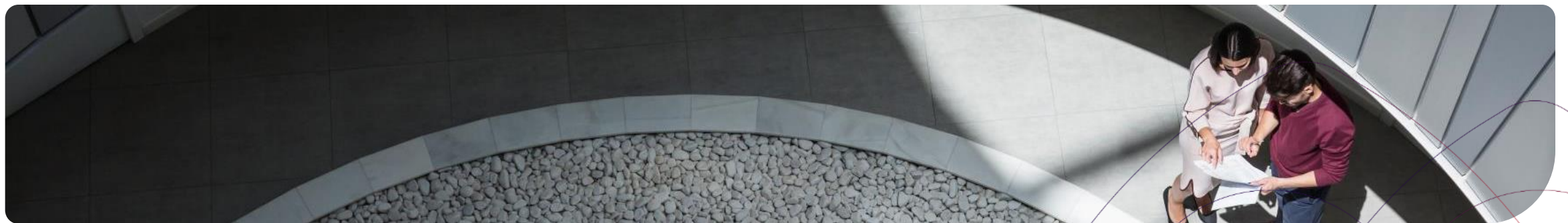
Budowla

Budynek



Wykorzystanie dorobku orzeczniczego w zakresie opodatkowania budowli

Konsekwencją zaproponowanej definicji budowli, tj. w oparciu o kategorie budowli, których rodzaje zostaną zaczerpnięte z ustawy – Prawo budowlane będzie możliwość pomocniczego czerpania z bogatego dorobku orzeczniczego dotyczącego opodatkowania budowli, w stanie prawnym, w którym definicja „budowli” odwołuje się do przepisów Prawa budowlanego (z uzasadnienia do nowelizacji).



Rola Prawa budowlanego?

- ❑ 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. decyzji o pozwoleniu na budowę).
- ❑ Umożliwi to (tj. wykorzystanie Pr. bud. w PoN) zwłaszcza **definicja robót budowlanych**, która odwoływać się będzie do ustawy – Prawo budowlane.
- ❑ Odwołanie w definicji robót budowlanych do ustawy – Prawo budowlane w zakresie rozumienia czynności, których efektem będzie wzniesienie obiektu budowlanego (budowa, odbudowa, rozbudowa, nadbudowa, przebudowa i montaż) ma na celu **ograniczenie zakresu przedmiotów opodatkowania do obiektów, które wznoszone są w procesie budowlanym** (z uzasadnienia do nowelizacji).

2 Zmiany dotyczące definicji budynku

Porównanie

Obecnie

Budynek – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego,

- który jest trwale związany z gruntem,
- wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych
- oraz posiada fundamenty i dach;

Po nowelizacji

Budynek – obiekt

- trwale związany z gruntem,
- wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych
- oraz który posiada fundamenty i dach

Porównanie

Obecnie

Obiekt budowlany wg Prawa budowlanego
- budynek, budowla bądź obiekt małej architektury,

- wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem,
- wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;

Po nowelizacji

Budynek – obiekt

- wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- wzniesiony w wyniku robót budowlanych; **z wyłączeniem** obiektu,
- w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach, albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej,
- i którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

Trwały związek z gruntem - definicja

W obecnym stanie prawnym pojęcie trwałego związania z gruntem **nie jest zdefiniowane** na potrzeby podatku od nieruchomości (definicje tworzyło orzecznictwo).

Wg nowelizacji trwałe związanie z gruntem to **takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia** temu obiektowi **stabilność** i **możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym** mogącym

- zniszczyć,
- spowodować przemieszczenie lub
- spowodować przesunięcie się obiektu na inne miejsce, **niezależnym od działania człowieka.**

Trwały związek z gruntem – wg uzasadnienia do nowelizacji

- ❑ Poprzez **połączenie** obiektu budowlanego **z gruntem** należy rozumieć **wykonanie pewnych czynności w celu ich połączenia**, a nie jedynie posadowienia obiektu budowlanego na gruncie.
- ❑ To połączenie ma właśnie zapewnić obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym (niezależnym od działania człowieka).
- ❑ Obiektami trwale związanymi z gruntem nie będą więc dowolne obiekty, których **masa lub konstrukcja powodują, że nie ulegają one przesunięciu** przez **czynniki atmosferyczne** (np. kontenery mobilne, niepołączone w żaden sposób z podłożem).

Trwały związek z gruntem – wg raportu z konsultacji

- ❑ Taka definicja jest niekorzystna dla przedsiębiorców oznacza bowiem, że do uznania za trwałe połączenie z gruntem wystarczające jest takie posadowienie obiektu, które jest w stanie oprzeć się siłom natury. Tak ujęta definicja pozwala na **bardzo szerokie rozumienie tego pojęcia**.

- ❑ Definicja ta jest szersza, niż ta wynikająca z dotychczasowego orzecznictwa, np. uchwała NSA (III FPS 1/21) – trwałe związanie z gruntem:
 - posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), oraz występuje trwałe (sztywne , stabilne, ciągłe, niezmienne) powiązanie obiektu z tymi fundamentami.
 - przytwierdzenie do fundamentu w ten sposób, że przeniesienie obiektu prowadziłoby do jego uszkodzenia albo było związane z wykonaniem prac ziemnych,
 - fundament musi stanowić część składową budynku (częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego).

Trwały związek z gruntem – wg raportu z konsultacji

❑ Jak rozumieć pojęcie „czynniki zewnętrznym niezależne od działania człowieka”?

❑ Nie istnieją rozwiązania techniczne, ani skuteczna technologia, która zapewniłaby **pełne zabezpieczenie obiektu** przez oddziaływaniem innym niż antropogenne.

Czy obiekt, który ulegnie zniszczeniu pod wpływem huraganu, nie był trwale związany z gruntem?

Co jest kryterium identyfikującym odpowiedni opór obiektu przez oddziaływaniem czynnikom zewnętrznym niezależnym od człowieka?

❑ Norma PN-EN 1991-1-4:2008 Eurokod 1: Oddziaływania na konstrukcje – Oddziaływania ogólne – Oddziaływanie wiatru,

Instalacje - wg uzasadnienia do nowelizacji

Instalacje takie jak:

- elektroenergetyczna,
- wodociągowa,
- kanalizacyjna,
- ciepła,
- telekomunikacyjna,
- gazowa

nie będą stanowiły odrębnego przedmiotu opodatkowania i **nie będą** w konsekwencji **podlegać opodatkowaniu**, gdyż podstawą opodatkowania budynku jest jego powierzchnia użytkowa

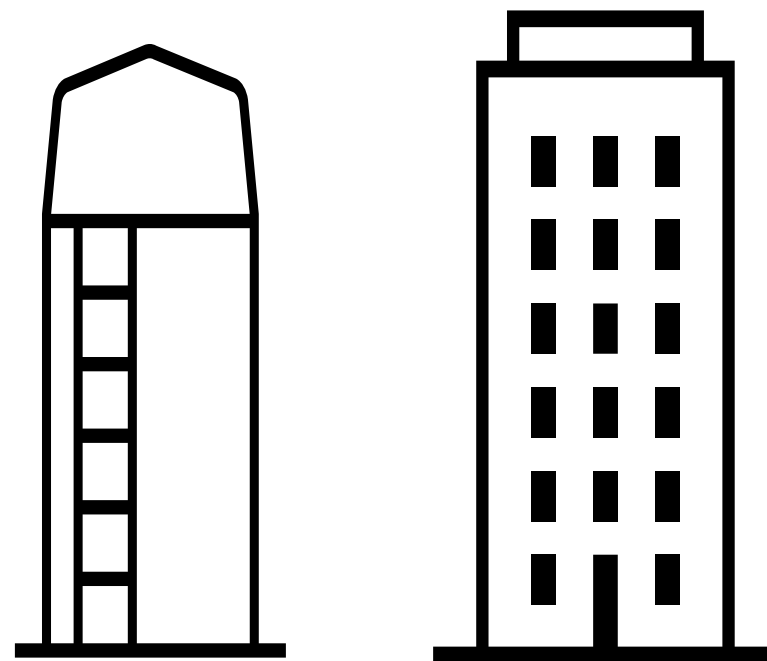
Będą to również instalacje: ściekowa, deszczowa, wentylacja i klimatyzacja

Zakres i rodzaj instalacji mieszczących się w definicji budynku będzie zależny od jego **przeznaczenia** (specyfikacji), np. budynek szpitala będzie wyposażony w instalację tlenową.

Obiekty, w którym mogą być gromadzone określone materiały – wg uzasadnienia do nowelizacji

Wykluczenie z pojęcia budynku obiektów, w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach, albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, których podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność, **nawet wtedy, gdy posiadają wszystkie cechy definicyjne budynku.**

Pozycja 6 załącznika nr 4 gdzie wymienione są budowle:
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.



Obiekty, w którym mogą być gromadzone określone materiały – wg uzasadnienia do nowelizacji

Uchwała NSA III FPS 1/22: „Kryterium pozwalającym na rozgraniczenie budynku od budowli (w przypadku wykorzystywania obiektu budowlanego jako zbiornika), są jego cechy techniczne, co wiąże się z koniecznością ustalenia, czy zasadniczym parametrem architektoniczno-technicznym (konstrukcyjnym) jest jego **powierzchnia użytkowa**, czy **pojemność**, przekładająca się wprost na możliwość określonego wykorzystywania.

Inaczej postrzegać należy klasyczny budynek magazynowy, który wykorzystywany jest w praktyce gospodarczej jako zbiornik (np. zboża i innych materiałów sypkich), lecz jego wyróżniającą cechą techniczną jest **powierzchnia użytkowa** (podlegać on winien opodatkowaniu jako budynek), a odmiennie obiekt, który zaprojektowany został i zrealizowany wyłącznie jako **pojemnik** (zbiornik) określonych produktów sypkich, ciekłych bądź gazowych.

Obiekty, w którym mogą być gromadzone określone materiały – wg raportu z konsultacji

- ❑ Zastosowane wyłączenie jest nieprecyzyjne – nie wynika z niego jak opodatkować **budynki magazynowe w tym magazyny wysokiego składowania**, których podstawowym parametrem technicznym jest zarówno kubatura, jak i powierzchnia użytkowa. W obiektach tych często magazynowe są materiały sypkie lub występujące w kawałkach (z wykorzystaniem wysokości całego budynku).
- ❑ Pojęcie „pojemność” jest pojęciem nieostrym i brak jest definicji legalnej.
- ❑ W praktyce występują **zbiorniki techniczne/technologiczne, które stanowią element instalacji zapewniających możliwość użytkowania budynków zgodnie z przeznaczeniem**. Proponowany przepis można interpretować tak, że zbiorniki techniczne/technologiczne nie mogą być traktowane jako element budynku/instalacji (podlegają opodatkowaniu jak budowle?).

3 Zmiany dotyczące definicji budowli

Cel - zachowanie status quo w zakresie opodatkowania budowli

Ma to być zrealizowane poprzez **przeniesienie** takich pojęć wymienionych w Pr. bud. jak:

- ❑ **obiekty budowlane** będące budowlami (budowle wymienione w art. 3 pkt 3 Pr. bud. i w załączniku do tej ustawy) oraz
- ❑ **urządzenia budowlane** (art. 3 pkt 9 Pr. bud.)

do projektowanego:

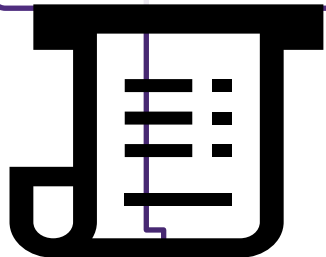
- ❑ **załącznika nr 4** do upol zawierającego katalog budowli oraz
- ❑ **art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b–e** upol.

Budowla - art. 1a ust. 1 pkt 2 lit:

A

obiekt niebędący
budynkiem

wymieniony
w załączniku nr 4



wraz z instalacjami
zapewniającymi
możliwość jego
użytkowania zgodnie z
jego przeznaczeniem

B

elektrownia:
wiatrowa, jądrowa,
fotowoltaiczna,
biogazownia
rolnicza,
magazyn energii,
kocioł,
piec przemysłowy,
kolej linowa,
wyciąg narciarski,
skocznia

wyłącznie
w zakresie ich
części
budowlanych

C

Urządzenia
budowlane:

1. przyłącze i urządzenie
instalacyjne, w tym
służące oczyszczaniu
lub gromadzeniu
ścieków

2. i inne urządzenie
techniczne,
bezpośrednio związane
z budynkiem lub
budowlą, o której
mowa w lit. a i b,
niezbędne do ich
użytkowania zgodnie z
przeznaczeniem

D

Urządzenie
techniczne

inne niż
wymienione w lit.
a-c

wyłącznie
w zakresie ich
części
budowlanych

E

Fundamenty
pod

1. maszyny i
2. urządzenia
techniczne

jako odrębne pod
względem
technicznym części
przedmiotów
składających się na
całość użytkową.

wzniesione w wyniku robót budowlanych,

także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie

Budowla - art. 1a ust. 1 pkt 2 lit:

A

obiekt niebędący
budynkiem

wymieniony
w załączniku nr 4

wraz z instalacjami
zapewniającymi
możliwość jego
użytkowania zgodnie z
jego przeznaczeniem

B

elektrownia:
wiatrowa, jądrowa,
fotowoltaiczna,
biogazownia
rolnicza,
magazyn energii,
kocioł,
piec przemysłowy,
kolej linowa,
wyciąg narciarski,
skocznia

wyłącznie
w zakresie ich
części
budowlanych

C

Urządzenia
budowlane:

1. przyłącze i urządzenie
instalacyjne, w tym
służące oczyszczaniu
lub gromadzeniu
ścieków

2. i inne urządzenie
techniczne,
bezpośrednio związane
z budynkiem lub
budowlą, o której
mowa w lit. a i b,
niezbędne do ich
użytkowania zgodnie z
przeznaczeniem

D

Urządzenie
techniczne

inne niż
wymienione w lit.
a-c

wyłącznie
w zakresie ich
części
budowlanych

E

Fundamenty
pod

1. maszyny i
2. urządzenia
techniczne

jako odrębne pod
względem
technicznym części
przedmiotów
składających się na
całość użytkową.

wzniesione w wyniku robót budowlanych,

także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie

Poz.	Obiekt
1	odkryty obiekt sportowy inny niż wymieniony w poz. 2
2	płyta stadionu, tunel dla zawodników, trybuny – wchodzące w skład stadionu
3	amfiteatr
4	zbiornik wody surowej, hala technologiczna, zbiornik retencyjny wody uzdatnionej, odstożnik wód popłucznych – wchodzące w skład stacji uzdatniania wody
5	stacja zlewna, przepompownia ścieków oczyszczonych, osadnik wstępny, osadnik wtórny, reaktor biologiczny, komora tlenowa, komora rozdziału, komora niedotleniona, komora beztlenowa, zagęszczacz grawitacyjny, instalacja do odwadniania osadów, instalacja do odgazowywania, stacja zagęszczania osadu nadmiernego, stacja dozowania kwasu octowego, zbiornik wyrównawczy cieczy nadosadowej, przepompownia osadu recyrkulowanego i nadmiernego, komora predenitryfikacji – wchodzące w skład oczyszczalni ścieków
6	obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach, albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność, inny niż wymieniony w poz. 4 i poz. 5
7	obiekt ochronny
8	nadziemne i podziemne przejście dla pieszych, ciąg pieszy
9	obiekt hydrotechniczny: zapora, próg, stopień wodny, jaz, śluza wałowa, syfon, wał przeciwpowodziowy, brama przeciwpowodziowa, kanał, śluza żeglowna, opaska brzegowa, ostroga brzegowa, rów melioracyjny inny niż ziemny, obiekt zrzutu wody, obiekt zrzutu ścieków, obudowa ujęć wód podziemnych
10	obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem

Poz.	Obiekt
11	wiata z wyłączeniem wiaty wymienionej w art. 1a ust. 1 pkt 2a lit. c
12	podbudowa słupowa dla linii kablowej, fundament, konstrukcja wsporcza, wolno stojący maszt antenowy, wolno stojąca wieża, szafa telekomunikacyjna, słupek telekomunikacyjny – wchodzące w skład sieci telekomunikacyjnej
13	występujące samodzielnie lub stanowiące element sieci obiekty, których charakterystycznym parametrem jest długość: a) wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz inny rurociąg, b) trakcja elektroenergetyczna, linia elektroenergetyczna, c) linia kablowa podziemna, umieszczona bezpośrednio w ziemi lub nadziemna, z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej, d) kanalizacja kablowa, z wyłączeniem zainstalowanych w niej kabli, e) kanał technologiczny, z wyłączeniem zainstalowanych w nim kabli, f) kanał inny niż wymieniony w załączniku – wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą, o ile je posiadają
14	przystań, sztuczna wyspa, basen portowy, dok, falochron, nabrzeże, molo, pirs, pomost, pochylnia, dalba, stawa
15	pas startowy, droga kołowania, płyta lotniskowa, plac postojowy, plac manewrowy – znajdujące się na terenach lotnisk oraz lądowisko
16	droga, wjazd, zjazd i wyjazd z drogi, zatoka parkingowa

Poz.	Obiekt
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
18	most, wiadukt, estakada, przepust, przejazd
19	ujęcie wód morskich, ujęcie wód śródlądowych
20	konstrukcja oporowa, konstrukcja wsporcza inna niż wymieniona w załączniku
21	tunel
22	ogrodzenie
23	składowisko odpadów
24	parking znajdujący się poza budynkiem, plac postojowy, plac składowy, plac pod śmietnik, podjazd, zadaszenie
25	wolno stojące: wieża, maszt, oświetlenie zewnętrzne oraz wolno stojące trwale związane z gruntem: instalacja przemysłowa inna niż wymieniona w załączniku, tablica reklamowa, urządzenie reklamowe
26	wolno stojący komin, chłodnia kominowa
27	waga samochodowa, waga kolejowa
28	przekrycie namiotowe , powłoka pneumatyczna, strzelnica, kiosk uliczny , pawilon sprzedaży ulicznej, pawilon wystawowy – trwale związane z gruntem

Wątpliwości interpretacyjne dotyczące wybranych dwóch budowli, które znalazły się w załączniku 4

Hale namiotowe (poz. 28 załącznika nr 4)

Aktualnie na potrzeby podatku od nieruchomości nie są kwalifikowane jako budynki ze względu na brak fundamentów, jak również nie mogą być kwalifikowane jako budowle, gdyż nie wymienia ich wprost art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub załącznik do tej ustawy (vide wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13.09.2011 r., sygn. akt P 33/09).

Po zmianach otwarta droga do podatkowania, gdyż:

1. Przepisy wprost kwalifikują hale tego typu jako budowle, pod warunkiem ich trwałego związania z gruntem, które zdefiniowano następująco: „*take połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć, spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu na inne miejsce.*”;
2. Ustawodawca nie wskazuje jednoznacznie sposobów trwałego związania obiektu budowlanego gruntem, niemniej w uzasadnieniu do projektu nowelizacji wskazano, że chodzi o wykonanie pewnych czynności w celu takiego połączenia (nie wystarczy sama masa obiektu);
3. Można uznać za spełniony warunek „wzniesienia w wyniku robót budowlanych” – pojęcie to obejmuje także montaż, do którego stosuje się przepisy Prawa budowlanego (np. w art. 21a ust. 2 pkt 10 Prawa budowlanego jest mowa o montażu i demontażu ciężkich elementów prefabrykowanych).

Wiaty (poz. 11 załącznika nr 4)

Aktualnie na potrzeby podatku od nieruchomości mogą być kwalifikowane jako budynki, budowle lub obiekty małej architektury (te ostatnie zgodnie z art. 3 pkt 4 lit. c Prawa budowlanego to: *niewielkie obiekty, a w szczególności użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki*). Kwalifikacja jest uzależniona od cech konstrukcyjnych (np. posiadanie fundamentów) i wielkości obiektu. Stwierdzenie, że dany obiekt jest "niewielki,, (i stanowi obiekt małej architektury) wymaga nie tylko określenia jego bezwzględnych wymiarów (wysokości, szerokości, długości), ale także odniesienie wielkości tego obiektu do jego usytuowania w konkretnej przestrzeni (vide wyrok NSA z 11.3.2020 r., II FSK 1044/18).

Po zmianach, o ile wiaty nie spełniają kryteriów uznania za budynek, co do zasady należy je kwalifikować jako budowle podlegające opodatkowaniu. Wyjątek – wiaty na wózki dziecięce i rowery. Brzmienie poz. 11 załącznika w zasadzie wyklucza uznanie, że inne, nawet niewielkie wiaty nie stanowią budowli podlegającej opodatkowaniu. Z nowej definicji budowli nie wyłączono obiektów małej architektury. Definiując obiekty budowlane (budynek lub budowla) wskazano, że nie stanowią ich m. in. *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”* (projektowany art. 1a ust. 1 pkt 2a lit. c Ustawy).

Roboty budowlane - definicja

Prace polegające na:

- budowie,
- odbudowie,
- rozbudowie,
- nadbudowie,
- przebudowie lub
- montażu,

do których stosuje się przepisy Prawa budowlanego.

W przepisach Pr. bud. zdefiniowana jest budowa i przebudowa.

Budowa - wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowa, rozbudowa, nadbudowa obiektu budowlanego.

Przebudowa - wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji (...).

Roboty budowlane – wg raportu z konsultacji

- ❑ Przyjęte rozwiązanie wskazuje na to, że przy tworzeniu konstrukcji definicyjnej budynku i budowli **ponownie bazuje się na** bezpośrednim **odwołaniu do pojęć z Prawa budowlanego**. Natomiast wykonanie wyroku TK z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21) wymaga uregulowania elementów konstrukcji prawnej podatku wyłącznie w ramach ustawy podatkowej.
- ❑ Powyższa konstrukcja przeczy założeniom nowelizacji. Dotychczas niewystępujące odwołanie do pojęcia „robót budowlanych” może wprowadzić bardzo istotne wątpliwości interpretacyjne i do znacznego **poszerzenia zakresu przedmiotowego opodatkowania** (np. objęcia nim całej sieci telekomunikacyjnej).
- ❑ Posługiwanie się w przepisach podatkowych niezdefiniowanym pojęciem „**montażu**” może doprowadzić do niekorzystnego objęcia zakresem opodatkowania wszelkich czynności montażowych.

Montaż

Roboty budowlane wg Pr. bud. - budowa, a także prace polegające na przebudowie, **montażu**, remoncie lub rozbiórce **obiektu budowlanego**.

Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego **montaż** to:

1. «składanie maszyn, aparatów, urządzeń itp. z gotowych części»
2. «zakładanie, instalowanie urządzeń technicznych».

Czy montażu urządzenia technicznego stanowi prace budowlane?

Jakkolwiek w Prawie Budowlanym montaż będący robotami budowlanymi ma miejsce wyłącznie wtedy, gdy w wyniku montażu powstaje obiekt budowlany, niemniej obecna formuła odwołania może wywołać **spory**, w których organy podatkowe i podatnicy będą próbować odpowiedzieć na pytanie, **czy obiekt został wzniesiony w wyniku robót budowlanych, czy też nie** (Raport z konsultacji).

Montaż - wg raportu z konsultacji

- ❑ Połączenie językowej definicji montażu z nowymi definicjami **może doprowadzić organy podatkowe do absurdalnej konkluzji, iż urządzenie powstające w procesach produkcyjnych albo składane z prefabrykatów, to obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych w postaci montażu**, który podlega opodatkowaniu, nawet jeżeli podlega pod dozór technicznych, a proces jego wznoszenia pozostawał poza zakresem regulacji i zainteresowania prawa budowlanego.
- ❑ Cechą budowli jest to, że została wybudowana, czyli **wykonana w określonym miejscu przeznaczenia**, co oznacza, że obiektem budowlanym **nie mogą być urządzenia wykonane w zakładach wytwórczych i zamontowane na miejscu przeznaczenia** (wyrok NSA II FSK 3861/17) .

Montaż - wg raportu z konsultacji

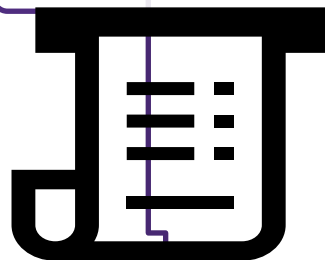
- ❑ Negatywnie oceniono brak wyłączenia w definicji robót budowlanych **montażu** obiektów typu **maszyny, urządzenia** czy też **instalacje, które mają charakter ruchomy** i nie mogą być w żadnym wypadku kwalifikowane jako nieruchomości.
- ❑ W przypadku maszyn i urządzeń nie ma mowy o trwałym związaniu na przykład z fundamentem na którym są posadowione, **mogą być demontowane i przenoszone** w inne miejsce.
- ❑ Pojęcie „robót budowlanych” obejmuje **montaż**, co potencjalnie umożliwia opodatkowanie **zbiorników technicznych/technologicznych**, które wprawdzie powstają w procesie produkcyjnym (nie budowlanym), ale są montowane w budynku podatnika.

Budowla - art. 1a ust. 1 pkt 2 lit:

A

obiekt niebędący
budynkiem

wymieniony
w załączniku nr 4



wraz z instalacjami
zapewniającymi
możliwość jego
użytkowania zgodnie z
jego przeznaczeniem

B

elektrownia:
wiatrowa, jądrowa,
fotowoltaiczna,
biogazownia
rolnicza,
magazyn energii,
kocioł,
piec przemysłowy,
kolej linowa,
wyciąg narciarski,
skocznia

wyłącznie
w zakresie ich
części
budowlanych

C

Urządzenia
budowlane:

1. przyłącze i urządzenie
instalacyjne, w tym
służące oczyszczaniu
lub gromadzeniu
ścieków

2. i inne urządzenie
techniczne,
bezpośrednio związane
z budynkiem lub
budowlą, o której
mowa w lit. a i b,
niezbędne do ich
użytkowania zgodnie z
przeznaczeniem

D

Urządzenie
techniczne

inne niż
wymienione w lit.
a-c

wyłącznie
w zakresie ich
części
budowlanych

E

Fundamenty
pod

1. maszyny i
2. urządzenia
techniczne

jako odrębne pod
względem
technicznym części
przedmiotów
składających się na
całość użytkową.

wzniesione w wyniku robót budowlanych,

także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie

Części budowlane – wg raportu z konsultacji

- ❑ Projekt wskazuje, że budowlą są m.in. **części budowlane** elektrowni (...), ale nie definiuje tych pojęć. Zasadne jest zatem doprecyzowanie rozumienia części budowlanej elektrowni np. jądrowej.
- ❑ Postuluje się o wprowadzenie przepisu zawierającego **definicję części budowlanych**. Mogłaby to znacząco ułatwić określenie podstawy opodatkowania, a także zmniejszyć ilość potencjalnych sporów sądowych na linii organ-podatnik.
- ❑ Na obiektach typu wieża, maszt instalowane są różnego rodzaju **urządzenia elektroniczne**. Są one z reguły bardzo drogie i włączanie ich wartości do wartości budowli oznaczałoby ponoszenie niewspółmiernie wysokich kosztów w zakresie podatku od nieruchomości.
- ❑ Z problemami w tym zakresie mierzyła się branża elektrowni wiatrowych i fotowoltaiczna (tj. wysoki koszt pewnych elementów takich jak turbina wiatrowa, czy panele fotowoltaiczne) – w przypadku obu tych rodzajów działalności **opodatkowanie ograniczono jedynie do części budowlanych**, wyłączając z opodatkowania zamontowane na nich urządzenia.

Części budowlane – jak definiować

W zakresie definicji „części budowlanych” konieczne więc będzie kierowanie się dotychczasowymi doświadczeniami i orzecznictwem.

Przyjmuje się, że nie powinno budzić wątpliwości uznanie za **część budowlaną** takich **elementów konstrukcji wsporczej, które są trwale połączone z gruntem** (np. poprzez betonową wylewkę lub wbicie głęboko w grunt za pomocą specjalnych urządzeń) **w taki sposób, że** warunkują stabilność całego obiektu i jednocześnie nie ma możliwości ich wymiany bez konieczności uszkodzenia.

Jednocześnie konstrukcja wsporcza może składać się również z elementów, które można przykręcać lub demontować do lub z reszty konstrukcji bez ryzyka uszkodzenia

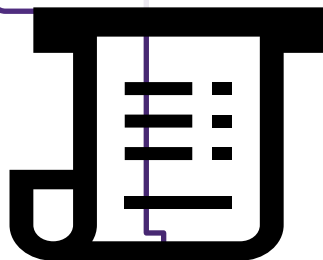
(D. Jankowska, A. Kałużny, Opodatkowanie elektrowni fotowoltaicznych – im dalej w las, tym więcej drzew, PP 2022, nr 4, s. 39-45.)

Budowla - art. 1a ust. 1 pkt 2 lit:

A

obiekt niebędący
budynkiem

wymieniony
w załączniku nr 4



wraz z instalacjami
zapewniającymi
możliwość jego
użytkowania zgodnie z
jego przeznaczeniem

B

elektrownia:
wiatrowa, jądrowa,
fotowoltaiczna,
biogazownia
rolnicza,
magazyn energii,
kocioł,
piec przemysłowy,
kolej linowa,
wyciąg narciarski,
skocznia

wyłącznie
w zakresie ich
części
budowlanych

C

Urządzenia
budowlane:

1. przyłącze i urządzenie
instalacyjne, w tym
służące oczyszczaniu
lub gromadzeniu
ścieków

2. i inne urządzenie
techniczne,
bezpośrednio związane
z budynkiem lub
budowlą, o której
mowa w lit. a i b,
niezbędne do ich
użytkowania zgodnie z
przeznaczeniem

D

Urządzenie
techniczne
inne niż
wymienione w lit.
a-c

wyłącznie
w zakresie ich
części
budowlanych

E

Fundamenty
pod

1. maszyny i
2. urządzenia
techniczne

jako odrębne pod
względem
technicznym części
przedmiotów
składających się na
całość użytkową.

wzniesione w wyniku robót budowlanych,

także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie

Porównanie

Urządzenia budowlane zgodnie z Pr. bud.

urządzenia techniczne

- związane z obiektem budowlanym i
- 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.

Urządzenia budowlane wg nowelizacji

urządzenia techniczne:

- przyłącza i urządzenia instalacyjne**, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki (wymienione w Pr. bud.),
- inne urządzenia techniczne** bezpośrednio związane z budynkiem lub budowlą, o której mowa w lit. a i b, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (niewymienione w Pr. bud).

Co to jest urządzenie techniczne?

- ❑ Nowelizacja nie zawiera definicji pojęcia: „urządzenie techniczne”.
- ❑ Zestawiając ze sobą pojęcia „urządzenie” i „techniczny” można przyjąć, iż urządzenie techniczne to **rodzaj mechanizmu lub zespół elementów o charakterze technicznym**. Językowe znaczenie analizowanego pojęcia pozwala uznać, że jest ono mało precyzyjne i bardzo pojemne. Urządzeniem technicznym jest bowiem suszarka do włosów, odkurzacz, komputer, telefon komórkowy (*B. Pahl, Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości, PUG 2021, nr 9*).
- ❑ Urządzeniem technicznym określa się **urządzenie służące do wykonania danego procesu, zgodnie z celem przeznaczenia**. Urządzenie to składa się z połączonych ze sobą elementów stanowiących spójną, funkcjonalną całość. Wykorzystywane jest do spełniania określonych celów, takich jak m.in. przetwarzanie energii, przetwarzanie informacji bądź wykonywanie określonej pracy mechanicznej ([URZĄDZENIA TECHNICZNE. Definicja pojęcia - urządzenia techniczne \(ekologia.pl\)](#))

„inne urządzenia techniczne”

Te „inne urządzenia techniczne” będą podlegać opodatkowaniu jeżeli spełnią trzy „niedookreślone” przez nowelizację kryteria:

- są bezpośrednio związane z budynkiem lub budowlą,
- są niezbędne do użytkowania budynku lub budowli zgodnie z przeznaczeniem,
- zostały wzniesione w wyniku robót budowlanych (np. montażu).

Co oznacza:

„bezpośrednie związanie”?

„niezbędność do użytkowania zgodnie z przeznaczeniem”?

„montaż”?

„inne urządzenia techniczne” – wg konsultacji

- ❑ Użyte w definicji urządzenia budowlanego pojęcia „inne urządzenie techniczne” oznacza wprowadzenie do znowelizowanych przepisów **otwartej definicji budowli**, która pozwalać będzie na opodatkowanie jako budowla nieokreślonego katalogu urządzeń technicznych.
- ❑ Objęcie podatkiem urządzeń, które w jakiś sposób, czy to techniczny czy funkcjonalny, są połączone z obiektem wymienionym w załączniku nr 4, stwarza ryzyko objęcia zakresem opodatkowania znacznie **większej liczby urządzeń** niż dotychczas.
- ❑ Za budowlę mogą być uznane urządzenia techniczne, takie jak: transformatory, wyłączniki, odłączniki, przekładniki, ograniczniki przepięć, baterie kondensatorów, które zapewniają możliwość użytkowania linii elektroenergetycznych lub kablowych.
- ❑ Wątpliwości w tym zakresie nie rozwiewa również dookreślenie w przepisie, że **urządzenia te mają być wzniesione w wyniku robót budowlanych**, gdyż rodzajem tychże robót jest również montaż.

„inne urządzenia techniczne” – wg konsultacji

Z opisu wynika, że opodatkowaniu mają podlegać wszystkie urządzenia wykorzystywane na co dzień przez użytkowników obiektów budowlanych.

Zaczynając od tak prozaicznych urządzeń:

AGD, jak pralki, lodówki, zmywarki, kuchenki, jednostki centralne klimatyzacji/pomp ciepła (które można zakwalifikować do urządzeń technicznych służących do użytkowania budowli zgodnie z jej przeznaczeniem np. hotelu),

a kończąc na wszechobecnych urządzeniach życia publicznego jak:

bankomaty, parkomaty, paczkomaty, sygnalizacja świetlna, latarnie, fontanny, windy, radary, irygacja miejska, elektromagnetyczne zamki do bramek, stacje meteo, stacje pomiaru jakości powietrza, ławki solarne z punktami ładowania, stacje ładowania pojazdów, szlabany.

„inne urządzenia techniczne”

Z uzasadnienia do nowelizacji:

Opodatkowanie jako budowli urządzeń technicznych niewymienionych wprost w art. 3 pkt 9 u.p.b., które zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego – będącego budynkiem albo budowlą w rozumieniu podatkowym – zgodnie z jego przeznaczeniem, **zostało potwierdzone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09 i zaaprobowane w orzecznictwie NSA (m.in. w wyroku NSA z dnia 13 marca 2024 r. o sygn. akt III FSK 945/23).**

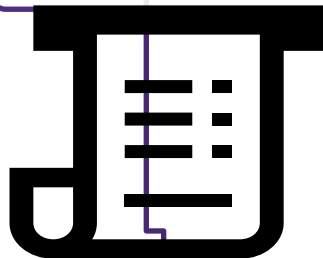


Budowla - art. 1a ust. 1 pkt 2 lit:

A

obiekt niebędący
budynkiem

wymieniony
w załączniku nr 4



wraz z instalacjami
zapewniającymi
możliwość jego
użytkowania zgodnie z
jego przeznaczeniem

B

elektrownia:
wiatrowa, jądrowa,
fotowoltaiczna,
biogazownia
rolnicza,
magazyn energii,
kocioł,
piec przemysłowy,
kolej linowa,
wyciąg narciarski,
skocznia

wyłącznie
w zakresie ich
części
budowlanych

C

Urządzenia
budowlane:

1. przyłącze i urządzenie
instalacyjne, w tym
służące oczyszczaniu
lub gromadzeniu
ścieków

2. i inne urządzenie
techniczne,
bezpośrednio związane
z budynkiem lub
budowlą, o której
mowa w lit. a i b,
niezbędne do ich
użytkowania zgodnie z
przeznaczeniem

D

Urządzenie
techniczne
inne niż
wymienione w lit.
a-c

wyłącznie
w zakresie ich
części
budowlanych

E

Fundamenty
pod

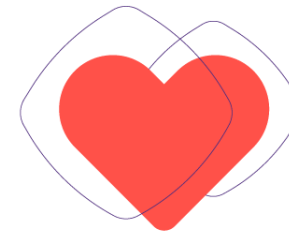
1. maszyny i
2. urządzenia
techniczne

jako odrębne pod
względem
technicznym części
przedmiotów
składających się na
całość użytkową.

wzniesione w wyniku robót budowlanych,

także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie

Zapraszamy do kontaktu



CLIENT WEEK
z Grant Thornton



Paweł Kaczmarek

Menedżer, Doradca podatkowy
Grant Thornton

E pawel.kaczmarek@pl.gt.com
M +48 693 140 584



Błażej Materna

Senior Konsultant, Doradca podatkowy
Grant Thornton

E blazej.materna@pl.gt.com
M +48693141395



CLIENT WEEK
z Grant Thornton

DZIĘKUJEMY ZA UDZIAŁ W CLIENT WEEK

Zapraszamy jutro:

9.00-16.30 Blok: Wymogi i zalecenia compliance dla firm