

**Wyniki prac Zespołu Roboczego Śląskiego Związku Gmin i Powiatów  
w zakresie przygotowania projektu nowej definicji legalnej budowli na potrzeby  
określenia przedmiotu podatku od nieruchomości  
w związku z wyrokami TK z 4 lipca 2023 r. i 18 października 2023 r.**

Wyrokiem z dn. 4 lipca 2023 r. (SK 14/21) Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności definicji budowli, będącej podstawą wymiaru podatku od nieruchomości oraz zwrócił uwagę, że istotne elementy konstrukcji podatku, takie jak przedmiot opodatkowania powinny być regulowane w ustawie podatkowej, a nie w przepisach niepodatkowych, jak ma to miejsce obecnie. Analogiczne zastrzeżenia Trybunał Konstytucyjny sformułował wobec definicji budynku, przy czym, ponieważ skarga konstytucyjna nie dotyczyła opodatkowania budynku, nie mógł w wyroku stwierdzić niekonstytucyjności tej definicji.

Ponadto wyrokiem z dn. 18 października 2023 r. (SK 23/19) Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie w jakim umożliwia ona różnicowanie stawek podatku od nieruchomości od znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności.

W związku z powyższym, w oparciu o wyniki prac specjalnie powołanego do tego celu Zespołu Roboczego, który analizował powyższe zagadnienia w okresie listopad 2023 – luty 2024, Zarząd Śląskiego Związku Gmin i Powiatów przedstawia propozycję zmian do niniejszej ustawy.

Propozycja definicji:

**Obiekt budowlany** – budynek lub budowla, wykonane lub zmontowane w określonym miejscu.

**Budynek** – obiekt budowlany, niebędący budowlą, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

**Budowla** – obiekt budowlany wymieniony w załączniku nr 1 do ustawy, stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z związanymi z nim instalacjami i urządzeniami zapewniającymi możliwość użytkowania zgodnie z jego przeznaczeniem.

**W związku z przyjętą koncepcją „przeniesienia” definicji określających przedmiot opodatkowania do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (u.p.o.l.)** wydaje się konieczne zdefiniowanie obiektu budowlanego. Przedmiotem opodatkowania powinny pozostać grunty budynki i budowle. Definicja obiektu budowlanego powinna objąć swoim zakresem budynki i budowle. Sam grunt nie wymaga zdefiniowania w u.p.o.l. Nie jest zdefiniowany obecnie i zidentyfikowany przez podatników jak i organy podatkowe gruntu, jako przedmiotu opodatkowania nie następuje żadnych trudności.

Proponuje się, aby w definicji obiektu budowlanego, oprócz wskazania, że w zakresie tego pojęcia mieszczą się budynki i budowle, dodać dodatkową przesłankę, zgodnie z którą ma on być „wykonany lub zmontowany w określonym miejscu”. W tym zakresie posłużono się określeniami z Prawa budowlanego zaczerpniętymi z definicji robót budowlanych (art. 3 pkt 7) i definicji budowy (art. 3 pkt 6). Definicja robót budowlanych obejmuje m.in. „budowę” i „montaż” obiektu budowlanego. Natomiast definicja „budowy” wskazuje, że jest to m.in. wykonanie obiektu budowlanego w określonym miejscu. Wyraźne wskazanie na „montaż” obiektu budowlanego obok jego „wykonania” pozwoli na uniknięcie ewentualnych wątpliwości, czy obiekty budowlane wykonane w całości poza miejscem ich posadowienia (prefabrykowane) i jedynie montowane na gruncie stanowią przedmiot opodatkowania. W związku z niecelowością przenoszenia do u.p.o.l. definicji „budowy” i „robót budowlanych” z Prawa budowlanego, uzupełnienie definicji „obektu budowlanego” o przesłankę „wykonania lub zmontowania w określonym miejscu” jest konieczne.

W definicji obiektu budowlanego sprzed 28.06.2015 r. w Prawie budowlanym nie było zastrzeżenia o konieczności wzniesienia tego obiektu z użyciem wyrobów budowlanych. Należy ocenić, że na potrzeby u.p.o.l. zastrzeżenie to jest zbędne, gdyż wprowadza konieczność dowodzenia przez organy podatkowe oczywistej kwestii, że dany obiekt został wykonany z wyrobów, które obecnie są kwalifikowane jako wyroby budowlane. O ile zmiana definicji w Prawie budowlanym od 28.06.2015 r. wywołała wyłącznie skutek na przyszłość od dnia jej wejścia w życie, o tyle w zakresie opodatkowania obiektów budowlanych spowodowała zupełnie bezprzedmiotową konieczność badania przez organy podatkowe rodzaju materiałów z jakich zostały wzniesione obiekty przed 28.06.2015 r., przy czym w praktyce są to często obiekty istniejące od ponad 100 lat.

Zaproponowana definicja budynku od strony technicznej nie ulega żadnym zmianom. Natomiast w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15), zgodnie z którym danego obiektu budowlanego nie można kwalifikować jednocześnie jako budynku i budowli, proponuje się dać pierwszeństwo kwalifikacji budowli. Obecnie funkcjonujące definicje dają pierwszeństwo budynkowi. Powoduje to próby kwalifikacji jako budynki wszystkich tych obiektów, które są trwale związane z gruntem, posiadają przegrody, fundament i dach, mimo że nie spełniają one podstawowej funkcji budynku – nie służą do korzystania z powierzchni użytkowej obiektu. Dotyczy to takich obiektów jak silosy, zbiorniki, czy oczyszczalnie ścieków,

w przypadku których orzecznictwo nakazuje ustalanie, czy w danym przypadku cechą charakterystyczną obiektu jest powierzchnia użytkowa, czy pojemność. Przy czym tylko wyjątkowo silosy i zbiorniki mogą być kwalifikowane do kategorii budynków (por. uchwała 7 sędziów z dnia 29 września 2021 r., III FPS 1/21). Natomiast co do oczyszczalni ścieków nie ma dominującego kierunku w orzecznictwie.

W związku z powyższym proponuje się wprowadzenie w definicji budynku wskazania na pierwszeństwo kwalifikacyjne budowli. Pozwoli to na uniknięcie sporów dotyczących kwalifikacji obiektów, które spełniają techniczne wymogi budynku, ale nie służą celom, jakim ma służyć budynek, czyli korzystaniu z powierzchni użytkowej. Natomiast odstępstwa od tej kwalifikacji dla obiektów niejednorodnych w sytuacjach oczywistych (jak np. stacje benzynowe, w ramach których występują budowle i budynki) winny zostać zawarte w załączniku do ustawy, zawierającym wykaz budowli.

Należy wskazać, że wprowadzenie pierwszeństwa budowli w definicjach budynku i budowli jest postulowane również w Ekspertyzie prawnej sporządzonej na zlecenie Centrum Ekspertckiego Uniwersytetu w Białymstoku Sp. z o.o. przez prof. dr hab. Rafała Dowgiera, prof. dr hab. Leonarda Etela, dr hab. Bogumiła Pahla i prof. dr hab. Mariusza Popławskiego, której przedmiotem jest przygotowanie przepisów ustawowych określających przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21). Autorzy proponują takie rozwiązanie w koncepcji nr 2.

**W przypadku budowli odstąpiono od próby stworzenia ogólnej definicji na rzecz sporządzenia wykazu konkretnych obiektów w niżej zaproponowanym załączniku do ustawy.** Ze względu na zróżnicowanie obiektów w tym zakresie i brak możliwości ustalenia ich cech wspólnych, nie ma możliwości stworzenia ogólnej definicji budowli, która spełniałaby wymóg dostatecznej określoności regulacji podatkowych (art. 217 Konstytucji). Stąd zdecydowano się na wymienienie poszczególnych budowli w załączniku do ustawy, przy czym obok nazwy danej budowli w kolumnie „objaśnienia” zostały wskazane istotne cechy lub elementy budowli, albo ich konkretne przykłady – w przypadku tych obiektów, co do których uznano to za potrzebne. Przy ustalaniu katalogu obiektów zaliczonych do budowli kierowano się obecną definicją budowli zawartą w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, załącznikiem do Prawa budowlanego zawierającym wskazania poszczególnych rodzajów budowli, definicją urządzenia budowlanego (art. 3 pkt 9) które w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2) stanowi obecnie budowlę w rozumieniu u.p.o.l., a także zasadami opodatkowania budowli wypracowanymi przez orzecznictwo sądów administracyjnych (np. w zakresie opodatkowania budowli w podziemnych wyrobiskach górniczych).

**W katalogu budowli zawartym w załączniku uwzględniono sugestie zebrane od różnej wielkości gmin będących członkami Śląskiego Związku Gmin i Powiatów.** Należy więc wskazać, że katalog ten może nie uwzględniać wszystkich obiektów, które na terenie całej Polski są kwalifikowane jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a w przypadku budowli wymienionych w załączniku

**mogą one wymagać dodatkowych objaśnień uwzględniających specyficzne okoliczności występujące w gminach spoza województwa śląskiego.**

Oprócz enumeratywnego wymienienia budowli w załączniku, w samej definicji budowli proponuje się powrócić do koncepcji, zgodnie z którą stanowi ona całość techniczno-użytkową z instalacjami i urządzeniami, a więc do treści definicji obowiązującej w Prawie budowlanym do 27.06.2015 r., uzupełnionej o przesłankę funkcjonalną pochodzącą z definicji urządzenia technicznego rozumianego jako urządzenie związane z budowlą, zapewniające możliwość użytkowania tej budowli zgodnie z jej przeznaczeniem. Pojęcie całości techniczno-użytkowej budziło wątpliwości w orzecznictwie, co doprowadziło do podjęcia przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały 7 sędziów z dnia 10.10.2022 r. (III FPS 2/22), w której NSA wyjaśnił, że określenie „całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami” *powinno być w taki sposób rozumiane, aby uwzględniać zarówno związek techniczny, jak i użytkowy pomiędzy poszczególnymi elementami tworzącymi dany obiekt budowlany będący budowlą.* Od 28.06.2015 r. w Prawie budowlanym zrezygnowano z przesłanki „całości techniczno-użytkowej”. W to miejsce wprowadzono do definicji obiektu budowlanego przesłankę funkcjonalną wyrażającą się w tym, że w skład obiektu budowlanego wchodzi instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Mimo, iż z założenia wprowadzenie przesłanki funkcjonalnej winno uprościć problemy z kwalifikacją poszczególnych elementów budowli i budynków, zmiana ta spowodowała rozbieżności w orzecznictwie. Stąd propozycja powrotu do definicji sprzed 28.06.2015 r., która obecnie (w toczących się jeszcze sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych sprzed 28.06.2015 r.) budzi o wiele mniejsze kontrowersje. Definicja ta powinna jednak zostać uzupełniona o przesłankę funkcjonalną dotyczącą instalacji i urządzeń zapewniających możliwość użytkowania budowli zgodnie z jej przeznaczeniem. Wynika to z braku definicji urządzenia budowlanego w u.p.o.l., która spełniają tę rolę w Prawie budowlanym. Wskazana przesłanka funkcjonalna pozwoli na podejście do budowli i związanych z nimi urządzeń z punktu widzenia celu, którym objekty te służą, bez sztucznego „rozbierania” ich na części budowlane i nie-budowlane.

Ograniczenie definicji zaczerpniętych z Prawa budowlanego do budynku i budowli powoduje konieczność wyłączenia z opodatkowania obiektów małej architektury. W związku z tym, że prezentowana koncepcja zakłada zamknięty katalog budowli, wyłączeniu powinny podlegać tylko takie objekty małej architektury, które spełniają jednocześnie definicję budynku i mogłyby zostać objęte opodatkowaniem wbrew intencji i celom wprowadzanych zmian. Należy zatem wyłączyć z opodatkowania kapliczki, budynki architektury ogrodowej oraz śmietniki (art. 3 pkt 4 Prawa budowlanego).

Propozycja definicji:

**Trwały związek z gruntem** – posadowienie na tyle trwałe, by zapewnić stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym zniszczyć albo spowodować przesunięcie budynku, czy przemieszczenie go na inne miejsce.

Obok definicji budynku postuluje się wprowadzenie definicji jednej z przesłanek kwalifikacyjnych tego obiektu – trwałego związania z gruntem. Kwestia ta budziła i budzi nadal wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Czasami jest ona wiązana z kwalifikacją danego obiektu, jako części składowej nieruchomości w rozumieniu art. 47 k.c., a więc takiej, która nie może być odłączona od nieruchomości bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. W innych przypadkach położono nacisk na fizyczne związanie z gruntem powodujące brak możliwości przemieszczenia obiektu przez siły zewnętrzne (siły przyrody), jednakże bez stawiania warunku, aby odłączenie od gruntu miało powodować uszkodzenie lub znaczną zmianę całości lub przedmiotu odłączanego. Dalsze wątpliwości interpretacyjne wynikają również z faktu, iż w Prawie budowlanym trwałość związania z gruntem lub jej brak stanowi o kwalifikacji danego obiektu do tymczasowych obiektów budowlanych (art. 3 pkt 5), a wśród nich występują nie tylko budynki, ale również budowle.

W związku z powyższymi rozbieżnościami wydaje się konieczne – ze względu na zasadę określoności przepisów podatkowych – zdefiniowanie pojęcia trwałego związania z gruntem w u.p.o.l., mimo braku takiej definicji w Prawie budowlanym. Zaproponowana definicja została sformułowana na podstawie części orzecznictwa sądów administracyjnych.

Propozycja definicji:

**Garaż** – budynek przeznaczony do przechowywania pojazdów mechanicznych lub faktycznie wykorzystywany w tym celu, a także część budynku przeznaczona lub faktycznie wykorzystywana na ten cel, bez względu na sposób jej wydzielenia w budynku i niezależnie od przeznaczenia pozostałej części budynku; w przypadku obiektów wolnostojących, niestanowiących części budynku, nie jest wymagane posiadanie przez nie fundamentów.

Odrębne zdefiniowanie garażu wynika pośrednio z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2023 r. (SK 23/19). Potrzeba wprowadzenia tej definicji wynika z konieczności ujednoczenia stawki podatku od nieruchomości od garaży niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej niezależnie od ich statusu prawnego (odrębna nieruchomość, czy część składowa nieruchomości lokalowej) oraz położenia na nieruchomości (odrębny budynek, czy część budynku mieszkalnego), a także posiadania statusu budynku, czyli posadowienia na fundamentach (np. tzw. blaszaki przytwierdzone utwardzonej powierzchni). Z uwagi na zasadę równości wobec

prawa najistotniejsze jest, aby wszyscy właściciele (posiadacze) wszelkiego rodzaju obiektów, które są przeznaczone do przechowywania pojazdów mechanicznych płacili podatek od nieruchomości na takich samych zasadach. Wprowadzenie definicji garażu realizuje ten cel i umożliwia ujednoczenie stawki podatku od wszelkich obiektów służących przechowywaniu pojazdów mechanicznych.

Jednocześnie w ramach ujednoczania stawek od garaży postuluje się ujęcie garaży niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w stawce pozostałej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l. Garaż nie powinien być opodatkowany według stawki za pomieszczenia mieszkalne gdyż nie służy celom mieszkaniowym i nie jest obowiązkowym elementem lokalu czy budynku mieszkalnego. Należy podkreślić, że zakup i eksploatacja pojazdów mechanicznych jest opodatkowana znacznie wyżej niż budowa domów mieszkalnych. Od sprzedaży pojazdów mechanicznych pobierany jest nie tylko podatek VAT, ale i podatek akcyzowy. To samo dotyczy sprzedaży paliw. Natomiast sprzedaż lokali mieszkalnych jest opodatkowana niższą stawką podatku VAT i nie podlega akcyzie. W związku z tym brak jest podstaw do „uprzywilejowywania” na gruncie podatku od nieruchomości budynków lub ich części służących do przechowywania pojazdów mechanicznych.

Załącznik nr 1 katalog obiektów zaliczonych do budowlı podlegających opodatkowaniu

Lp.	Nazwa budowli	Objaśnienia
1.	obiekty liniowe	obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, droga kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable zainstalowane w kanalizacji kablowej, kable zainstalowane w kanale technologicznym oraz kable telekomunikacyjne dowieszone do już istniejącej linii kablowej nadziemnej nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części; wymienione wyżej obiekty liniowe mogą również wchodzić w skład sieci technicznych, o których mowa w pkt 2
2.	sieci techniczne w tym sieci uzbrojenia terenu: elektroenergetyczne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne, telekomunikacyjne, teletechniczne, rurociągi przesyłowe	- sieci elektroenergetyczne obejmują również połączone z nimi stacje transformatorowe - sieci gazowe obejmują również połączone z nimi stacje gazowe, punkty gazowe (pomiarowe, redukcyjne, redukcyjno-pomiarowe)
3.	lotniska	obejmuje: pasy startowe, drogi kołowania, płyty lotniskowe, place postojowe i manewrowe, lądowiska
4.	drogowe i kolejowe obiekty mostowe	obejmuje: mosty, wiadukty, estakady, kładki, przejścia podziemne, przepusty, tunele
5.	wolno stojące wieże i maszty antenowe	
6.	wolno stojące maszty	
7.	części budowlane elektrowni wiatrowych	
8.	wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe	
9.	budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), budowle ochronne	

10.	budowle hydrotechniczne	obejmuje: zapory, progi i stopnie wodne, jazy, bramy przeciwpowodziowe, śluzy wałowe, syfony, wały przeciwpowodziowe, kanały, śluzy żeglowne, opaski i ostrogi brzegowe, rowy melioracyjne
11.	zbiorniki, w tym zbiorniki przemysłowe	obejmuje: zbiorniki naziemne ustawione na zewnątrz budynków i budowli oraz zbiorniki podziemne i specjalne, przeznaczone na gazy (w tym gaz płynny), ciecze lub ciała stałe, w tym na materiały sypkie, a także stokaże, baseny przemysłowe, osadniki, silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw i gazów oraz innych produktów
12.	wolno stojące instalacje przemysłowe	
13.	oczyszczalnie ścieków	
14.	stacje uzdatniania wody	
15.	konstrukcje oporowe	
16.	nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych	
17.	budowle sportowe i obiekty sportu i rekreacji	obejmuje: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, tory saneczkowe, odkryte baseny, zjeżdźalnie, korty tenisowe, skateparki, lonżownie, ujeżdźalnie konne
18.	części budowlane kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń	
19.	fundamenty pod maszyny i urządzenia, niebędące budowlami wymienionymi w niniejszym załączniku, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową	
20.	drogi i kolejowe drogi szynowe	obejmuje również: skrzyżowania i rozjazdy, węzły, wjazdy, zjazdy, przejazdy, perony, rampy w tym załadunkowe lub przeładunkowe, chodniki
21.	wiaty i zadaszenia	obiekt posiadający przykrycie w postaci dachu lub konstrukcji powłokowej nie wydzielony



		z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych lub wydzielony jedynie częściowo
22.	stacje paliw	W skład budowli wchodzi: zbiorniki, dystrybutory, łączące je rurociągi, parkingi, place, wiaty. W przypadku gdy w obrębie stacji paliw występuje budynek podlega on odrębnemu opodatkowaniu, jako budynek.
23.	obiekty związane z transportem wodnym	obejmuje: porty, przystanie, sztuczne wyspy, baseny, doki, falochrony, nabrzeża, mola, pirsy, pomosty, pochylnie
24.	place składowe	obszar przestrzeni, który służy do składowania, magazynowania lub przechowywania rzeczy ruchomych, w tym towarów lub materiałów
25.	place postojowe i manewrowe	
26.	parkingi	utwardzona powierzchnia gruntu przeznaczona do postoju lub parkowania samochodów, bez względu na to, czy wydzielono na niej stanowiska postojowe i dojazdy łączących te stanowiska
27.	place pod śmietniki	
28.	składowiska odpadów	obejmuje również składowiska odpadów wydobywczych
29.	wolno stojące kominy	
30.	obudowy szybów i podziemnych wyrobisk górniczych	obejmuje również tunele w podziemnych wyrobiskach górniczych
31.	wagi samochodowe, kolejowe lub przemysłowe	– wagi ustawione na stałe na fundamentach, służące do ważenia pojazdów, wagonów kolejowych, – wagi wbudowane: zbiornikowe, wsadowe, samoczynne dozujące
32.	tłocznie gazu oraz magazyny gazu wraz z układami rurowymi,	
33.	hale namiotowe	niebędące budynkami
34.	myjnie samochodowe	W skład budowli wchodzi: płyty żelbetonowe lub innego rodzaju utwardzenie gruntu, wiaty, przyłączy infrastruktury technicznej, kontenery techniczne. W przypadku gdy w obrębie myjni występuje budynek podlega on odrębnemu opodatkowaniu, jako budynek.
35.	węzeł betoniarski	
36.	wytwórnia mas bitumicznych	

37.	ogrodzenia i bramy	obejmuje również: ekrany akustyczne, bramy akustyczne, szlabany, ogrodzenia z gazonów betonowych, parkany
38.	obiekty kontenerowe	obejmuje: kioski, strzelnice, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe
39.	elektrofiltry	
40.	instalacje odsiarczania spalin	
41.	wieże ciśnień	
42.	biogazownie	
43.	agregaty prądotwórcze	